

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



**LA ERRÓNEA APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 70 Y 90 DEL CÓDIGO
TRIBUTARIO, POR PARTE DE LA SUPERINTENDENCIA DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA –SAT- Y LA VULNERACIÓN DEL DERECHO
DE INOCENCIA Y EL DEBIDO PROCESO**

DARWIN ANTONIO MÉRIDA AGUILAR

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2018

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

**LA ERRÓNEA APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 70 Y 90 DEL CÓDIGO
TRIBUTARIO, POR PARTE DE LA SUPERINTENDENCIA DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA –SAT- Y LA VULNERACIÓN DEL DERECHO
DE INOCENCIA Y EL DEBIDO PROCESO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por

DARWIN ANTONIO MÉRIDA AGUILAR

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, octubre de 2018

**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:	Lic. Henry Manuel Arriaga Contreras
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 PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Licda. Ninfa Lidia Cruz Oliva
Vocal:	Lic. Rolando Alberto Morales
Secretario:	Lic. Elius Uriel Samayoa López

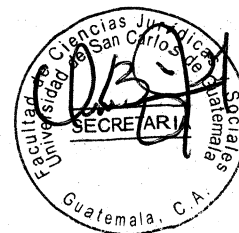
Segunda Fase:

Presidente:	Lic. Milton Roberto Estuardo Riveiro
Vocal:	Lic. Ingrid Guisela Chajón Ramírez
Secretario:	Lic. Fredy Hernan Arrivillaga Morales

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



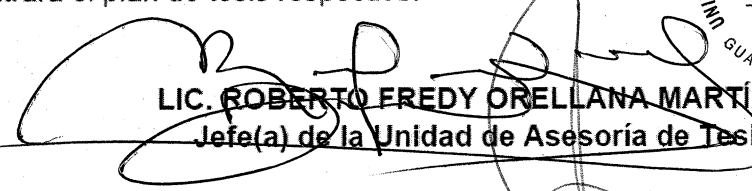
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
26 de julio de 2016.

Atentamente pase al (a) Profesional, **JULIO ROBERTO CONTRERAS QUINTEROS**
_____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
DARWIN ANTONIO MÉRIDA AGUILAR, con carné **200320261**,
intitulado **LA ERRÓNEA APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 70 Y 90 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, POR PARTE DE**
LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA -SAT- Y LA VULNERACIÓN DEL DERECHO DE
INOCENCIA Y EL DEBIDO PROCESO.

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.


LIC. ROBERTO FREDY ORELLANA MARTÍNEZ
Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis

Fecha de recepción 25 Agosto 2016.

f)


ABOGADO Y NOTARIO

Asesor(a)
(Firma y Sello)

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

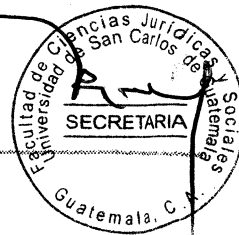
Edificio S-7, Ciudad Universitaria Zona 12 - Guatemala, Guatemala



25-8-2016

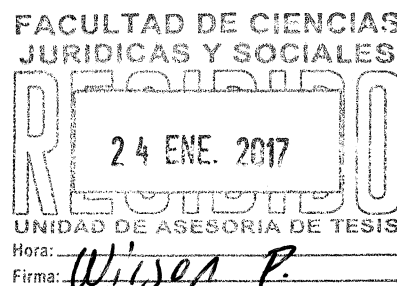


Contreras Quinteros & Asociados
Abogados y Notarios



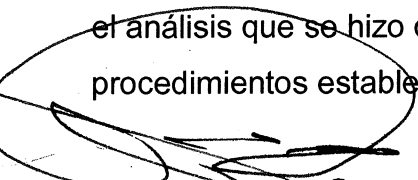
Guatemala, 18 de noviembre de 2016.

Licenciado
FREDY ORELLANA.
Jefe de la Unidad Asesoría de Tesis,
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Presente.



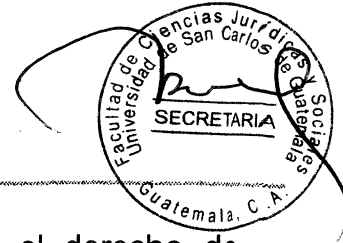
Respetuosamente me dirijo ante usted, con el objeto de manifestarle que por resolución emitida por la Unidad de Tesis de esa Facultad, se me nombró como asesor del trabajo de tesis del Bachiller **DARWIN ANTONIO MÉRIDA AGUILAR**, titulada **"LA ERRÓNEA APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 70 Y 90 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, POR PARTE DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA -SAT- Y LA VULNERACIÓN DEL DERECHO DE INOCENCIA Y EL DEBIDO PROCESO"**, para lo cual me permito manifestar lo siguiente:

- a) Que procedí a revisar la investigación de tesis mencionado anteriormente, en el que se trató de integrar la metodología y técnica necesaria para este tipo de investigación, el cual me pareció aceptable, reuniendo todos los requisitos necesarios de forma y fondo que establece la reglamentación interna de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.
- b) En la actual tesis los temas que se refieren a que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene que garantizar el derecho de inocencia y debido proceso de los contribuyentes para que estos, no se vean vulnerados por la errónea aplicación de los Artículos 70 y 90 del Código Tributario, así como a otros derechos que refiere el derecho tributario, principios propios y constitucionales, que son de un especial análisis, como en el presente trabajo, se trata de ampliar el análisis de los principios que son inherentes y la incidencia de los efectos del procedimiento administrativo.
- c) Considero que el aporte que hay que resaltar en la presente investigación de tesis, fue el análisis que se hizo desde el marco histórico, viendo la historia que ha enmarcado los procedimientos establecidos en el Código Tributario, y que ninguno permite


Lic. Julio Roberto Contreras Quinteros
ABOGADO Y NOTARIO



Contreras Quinteros & Asociados
Abogados y Notarios



transgresiones a normas, que teniendo que observar y garantizar el derecho de inocencia y el debido proceso para los contribuyentes como parte pasiva del vínculo administrador y administrado, resaltando la conclusión discursiva que ha planteado el bachiller.

- d) En definitiva, el contenido de la investigación de tesis, se ajusta a los requerimientos científicos y técnicos que se deben cumplir de conformidad con la normativa respectiva; la metodología y técnica de investigación utilizadas, la redacción, las conclusiones, bibliografía utilizada son congruentes con los temas desarrollados dentro de la investigación, es por ello que al haberse cumplido con los requisitos establecidos en el Artículo 31 del normativo para la elaboración de tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y Examen General Público, en tal sentido me resulta procedente dar el presente **DICTAMEN FAVORABLE**, aprobando la investigación de tesis.

Expresamente declaro el Bachiller **DARWIN ANTONIO MÉRIDA AGUILAR** no es pariente de mi persona.

Me suscribo de usted, en forma atenta y respetuosa.

Lic. Julio Roberto Contreras Quinteros.

Abogado y Notario.

Colegiado 2493.

Lic. Julio Roberto Contreras Quinteros
ABOGADO Y NOTARIO



USAC
TRICENTENARIA

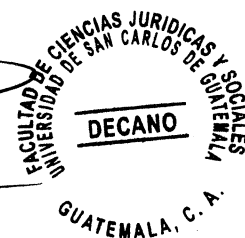
Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 10 de septiembre de 2018.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante DARWIN ANTONIO MÉRIDA AGUILAR, titulado LA ERRÓNEA APLICACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 70 Y 90 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, POR PARTE DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA -SAT- Y LA VULNERACIÓN DEL DERECHO DE INOCENCIA Y EL DEBIDO PROCESO. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

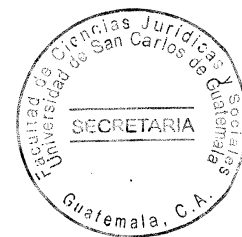
RFOM/cpchp.





DEDICATORIA

- A DIOS:** Fuente de inspiración en mi vida.
- A MI PADRE:** Nelson Antonio Mérida Hernández, gracias por sus consejos y ejemplo.
- A MI MADRE:** Iris Amadilia Aguilar Maldonado (Q.E.P.D.), por ser ejemplo de amor, paciencia.
- A MI ESPOSA:** Blanca Azucena Vilela González de Mérida, gracias mi amor por tu apoyo incondicional.
- A MIS HIJOS:** Emilio José y Fatima Daniela, por ser parte importante de mi vida y que este logro es para que siempre tenga presente que con voluntad y esfuerzo se pueden hacer realidad los sueños.
- A MIS HERMANOS:** José Daniel, Diego Eduardo, Danilo Javier y Diana Iris por ser mis amigos y apoyarme en todo momento.
- A MI FAMILIA:** Por el apoyo que me han brindado. Con especial agradecimiento a Oscar Mérida Hernández por estar conmigo en mi preparación académica.
- A MIS AMIGOS:** Por todos los momentos compartidos.
- A:** La Tricentenaria Universidad de San Carlos.
- A:** La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, gracias.



PRESENTACIÓN

El desarrollo de esta investigación es de carácter cualitativa, perteneciendo a la ciencia del derecho tributario y del derecho administrativo con sus repercusiones en el derecho penal, ya que se pretende conocer el grado de la errónea aplicación de los Artículos 70 y 90 del Código Tributario, ya que se ve vulnerada la presunción de inocencia y del debido proceso hacia los sujetos pasivos de la tributación por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

El sujeto de estudio se basa en las repercusiones legales que se dan por parte del ente encargado de la recaudación tributaria al no aplicar correctamente la normativa antes mencionada, lo que perjudica fuertemente a los guatemaltecos, provocando con ello, falta de certeza jurídica y la inaplicación de la ley como tal.

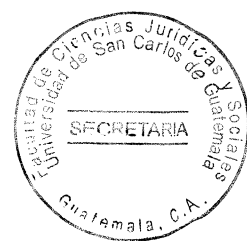
El objeto de estudio fue determinar, la obligación legal que tiene la SAT de darle el debido curso y trámite al procedimiento administrativo, para que los contribuyentes tengan el derecho de defenderse por medio de los mecanismos legales oportunos. La investigación se desarrolló en la ciudad y departamento de Guatemala, en el ámbito temporal comprendido entre los años 2016 y 2017, abordando diversos medios de investigación jurídica. El aporte académico propiamente se da al determinar cual debe de ser la correcta aplicación de la norma citada y la solución al problema planteado y que nos perjudica como contribuyentes.

HIPÓTESIS

La hipótesis planteada en la realización de la presente investigación jurídica fue la siguiente: El resguardo legal de las garantías de inocencia, del debido proceso e igualdad, a los contribuyentes es un imperativo legal, el cual debe de respetar el procedimiento administrativo, por estar de igual forma normado en el Código Tributario, lo que deduce la obligación que tiene la Superintendencia de Administración Tributaria de darle curso y trámite al procedimiento correspondiente, no presumiendo culpabilidad del contribuyente sino hasta agotar el debido proceso.

En cuanto a la hipótesis, para la realización del presente estudio jurídico, propiamente radicó en conocer cuáles son las causas por las que no se aplica correctamente la normativa legal relacionada y los entes encargados de aplicarla correctamente, frente a los daños que se ocasionan a los contribuyentes por su incorrecta aplicación y que priva a todas las personas por falta de certeza jurídica ante la violación de derechos importantes, lo que las deja indefensas frente a este tipo de situaciones por no tener clara la forma en que deben responder frente al problema planteado.

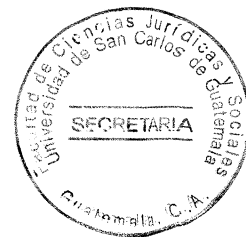
En esta investigación se utilizaron las variantes independientes y dependientes que radican en causas y efectos que se desglosan del problema. El sujeto de estudio se basa en las repercusiones legales que se generan por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, al aplicar erróneamente la norma citada y vulnerar derechos fundamentales del contribuyente. La hipótesis fue de carácter descriptivo por el tipo de investigación, que pretendió dar a conocer los aspectos del problema planteado.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Al concluir el presente estudio, se logró comprobar la hipótesis planteada, utilizando el método de comprobación deductivo, que se aplicó posterior al análisis e interpretación de la información, exponiendo las causas y efectos que generan los daños ocasionados a los contribuyentes, donde cada guatemalteco contrae la obligación del pago como sujeto pasivo y en el caso de la SAT, la obligación de aplicar la normativa legal como corresponde.

En los contrastes de las variables de la hipótesis por el lado independiente que son las causas se ve negligencia por parte del ente encargado para aplicar la norma legal como corresponde y en la variable dependiente, los efectos son los daños que se le ocasionan a todos los guatemaltecos por la falta de certeza jurídica y la no aplicación de la ley como corresponde, dejando en total indefensión a los sujetos pasivos ante el problema planteado.



ÍNDICE

Pág.

Introducción	i
--------------------	---

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario	1
1.1. Nociones generales y terminología	1
1.2. Definición.....	3
1.3. Naturaleza jurídica.....	4
1.4. Fuentes del derecho tributario	6
1.5. Principios del derecho tributario constitucional.....	11
1.5.1. Principio de supremacía.....	11
1.5.2. Principio de legalidad	11
1.5.3. Principio de igualdad	12
1.5.4. Principio de no confiscación.....	12
1.5.5. Principio de legalidad financiera.....	13
1.5.6. Principio de no discrecionalidad administrativa	14
1.6. Naturaleza de la relación jurídica-tributaria	14
1.7. Los tributos	14
1.8. Origen de los tributos y su clasificación.....	15
1.8.1. Impuestos.....	16

CAPÍTULO II

2. Derecho penal tributario.....	17
2.1. Características	18
2.1.1. Normativo	18



Pág.

2.1.2. Positivo.....	18
2.1.3. Observancia general	19
2.1.4. Sancionador	19
2.3. Delitos tributarios.....	19
2.3.1. Defraudación tributaria	22
2.3.2. Casos especiales de defraudación tributaria.....	23
2.3.3. Apropiación indebida de tributos	24
2.3.4. Resistencia a la acción fiscalizadora.....	25
2.4. Igualdad en los tributación.....	27
2.4.1. Su vinculación con el derecho tributario y naturaleza jurídica	27
2.5. Formas de extinción de la obligación tributaria.....	29
2.5.1. Pago	29
2.5.2. Confusión	30
2.5.3. Compensación	31
2.5.4. Condonación y remisión	32
2.5.5. Prescripción.....	33
2.5.6. Novación	33

CAPÍTULO III

3. Principio <i>non bis in idem</i>	35
3.1. Definición	36
3.2. Régimen disciplinario funcional	36
3.3. Fundamentos legales que informan el principio <i>non bis in idem</i> y la función sancionadora	37
3.4. Configuración del sistema sancionador	38
3.5. Conceptualización de sanción	39
3.6. Principio de la inviolabilidad de la defensa	41
3.7. Delimitación conceptual.....	42

3.8. La sanción dentro del ámbito administrativo y la aplicación del principio <i>non bis in idem</i>	42
3.9. Análisis de los fundamentos legales del principio <i>non bis in idem</i> y la función sancionadora en el derecho administrativo guatemalteco	46

CAPÍTULO IV

4. La errónea aplicación de los Artículos 70 y 90 del Código Tributario, por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria y la vulneración del derecho de inocencia y el debido proceso.....	53
4.1. Procedimiento administrativo tributario.....	53
4.1.1. Fases del proceso administrativo tributario	54
4.1.2. Características	55
4.1.3. Estructura del procedimiento tributario en Guatemala	56
4.2. Derecho tributario sancionador.....	66
4.3. Principio de inocencia.....	66
4.4. Debido proceso	66
4.5. Principio de la potestad sancionadora como <i>ultima ratio</i>	68
4.6. El injusto penal y el injusto administrativo	72
4.7. Acción penal fallida respecto al derecho comparado interno.....	74
CONCLUSIÓN DISCURSIVA	91
BIBLIOGRAFÍA	93



INTRODUCCIÓN

La tesis fue desarrollada por la errónea aplicación de las normas tributarias guatemaltecas que en la práctica se da, teniendo como consecuencia la vulneración del derecho de inocencia y el debido proceso de los contribuyentes.

La hipótesis planteada al respecto, en el desarrollo de la investigación jurídica si fue comprobada, el objetivo general fue determinar cada una de las causas que afecta por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, dar estricto cumplimiento a cada una de las fases del procedimiento administrativo, con el único objeto de garantizarles a los contribuyentes el debido proceso, principio de inocencia y de igualdad.

Como objetivos específicos: determinar en las facultades conferidas a la Superintendencia de Administración Tributaria, si está legitimada a dejar al contribuyente en estado de indefensión absoluta; Analizar particularmente que la Superintendencia de Administración Tributaria, aunque interponga denuncia penal contra los contribuyentes tiene que dar respuesta en la vía administrativa a estos, entre otros. Habiéndose alcanzando los objetivos.

El resguardo legal de las garantías de inocencia, del debido proceso e igualdad, a los contribuyentes es imperativo legal, del cual se debe de respetar el procedimiento administrativo, la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene la obligación legal de darle el debido curso y trámite al procedimiento administrativo, para que los contribuyentes, tengan el derecho de defenderse en la audiencia administrativa, objeto primordial del debido proceso y no reputar a los contribuyentes como culpables de hechos delictivos como en la realidad actúa la Administración Tributaria, ya que ésta, está obligada a notificar el resultado de la auditoría practicada y a conferir la audiencia señalada en el Artículo 146 del Código Tributario, y solamente, después de agotado el procedimiento administrativo, para el caso de presumir la existencia de delito, puede presentar la denuncia respectiva después de agotado el mismo.

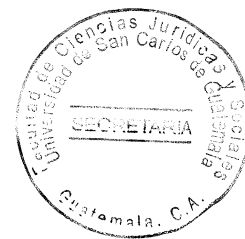


El Artículo 103 de la Ley de Contrataciones del Estado, en su parte conducente, regula: ...Toda controversia relativa al cumplimiento, interpretación, aplicación y efectos de los contratos celebrados con motivo de la aplicación de la presente ley, se someterá a la jurisdicción del Tribunal de lo Contencioso Administrativo o a la jurisdicción arbitral mediante cláusula compromisoria o convenio arbitral. No se podrá iniciar acción penal, sin la previa conclusión de la vía administrativa o del arbitraje.

La investigación consta de cinco capítulos: el primero trata de derecho tributario, nociones generales, definición, fuentes y principios del derecho tributario; el segundo trata del derecho penal tributario, definición, características; el tercero trata de la doble sanción, tipos de sanciones, prohibición de doble pena y delimitación conceptual; el cuarto trata de la errónea aplicación de los Artículos 70 y 90 del Código Tributario, la vulneración del derecho de inocencia y el debido proceso; y el quinto, del procedimiento administrativo, derecho tributario sancionador, principio de inocencia, debido proceso, principio de la potestad sancionadora como ultima ratio y acción penal fallida, respecto al derecho comparado interno.

Los métodos de investigación utilizados fueron los métodos analítico: de la información que se obtenga, se abstraerán las variables que nos interesa analizar por separado; método sintético: se recurrirá a este proceso mental para organizar toda la información; método deductivo: como método de razonamiento se utilizará la inferencia mediata institucional; método inductivo: se razonará desde el conocimiento particular que de las características individuales del procedimiento administrativo; método analógico o comparativo: se utiliza éste método, ya que la presente investigación corresponde a un procedimiento administrativo (tributario). La técnica utilizada fue la documental y de estudio comparativo.

En síntesis, esta investigación busca que lo normado en los Artículos 70 y 90 del Código Tributario, no sean aplicados erróneamente por la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- para mantener las garantías de inocencia y debido proceso de los contribuyentes.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

Es un área del derecho público que estudia las normas jurídicas, a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario, con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público, en áreas a la consecución del bien común.

1.1. Nociones generales y terminología

“El accionar del Estado tiene como fin el bien común de toda la población, mediante la presentación de los servicios públicos, realizando para ello diversos tipos de actividades que le garanticen los recursos económicos necesarios para tal fin; al conjunto de estas actividades se le da el nombre de actividad financiera del Estado, la cual puede dividirse en tres fases”¹:

1. La abstención de los ingresos, sean estos provenientes de la explotación del patrimonio estatal, de los diversos tributos vigentes en el país como lo es el sistema tributario, de la contratación de empréstitos, que es la deuda externa o de la emisión de bonos como el endeudamiento interno.

¹ Ortega B., Joaquín. **Apuntes de derecho fiscal**. Pág. 9.



2. La administración de los bienes propiedad del Estado, incluyendo en esta la gestión o manejo de los ingresos obtenidos.
3. La erogación o gasto público, para el sostenimiento de las funciones y servicios públicos y otra serie de erogaciones a las cuales todo Estado moderno se ve obligado.

En la primera fase, específicamente la obtención de ingresos provenientes del sistema tributario, el objeto y campo de estudio del derecho tributario, debe desarrollarse dentro del marco de la legalidad, mediante un ordenamiento jurídico y un conjunto de elementos técnicos-administrativos de tipo tributario, que eviten arbitrariedades y abusos de poder por parte del fisco e incumplimiento, defraudación y evasión por parte de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria. Lo anterior atendiendo al derecho que tiene el Estado de exigir tributo a las personas naturales o jurídicas sujetas a su potestad tributaria, a ello, se suma la obligación de contribuir al gasto público en la forma prescrita por el Artículo 133 literal d), de la Constitución Política de la República de Guatemala.

En Guatemala el Decreto número 37-2016, dentro del ordenamiento jurídico actual constituye la principal herramienta doctrinaria y procesal de la relación jurídico-tributaria, Estado-contribuyente. Esta herramienta legal en el ámbito tributario necesita énfasis en la debida aplicación de las normas referidas ya que, por parte de las instituciones estatales y órganos encargados de velar por el estricto cumplimiento de



las obligaciones tributarias, inmersas dentro del ordenamiento jurídico-tributario, se ha detectado la errónea aplicación y con ello, que se vulneren los derechos de los contribuyentes, sin que estos a su vez puedan solventar su situación jurídica-tributaria.

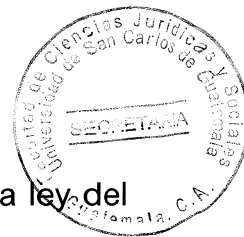
1.2. Definición

El Artículo 1 del Código Tributario de Guatemala, contiene una definición legal de derecho tributario en la forma siguiente: "Conjunto de normas de derecho público que rigen las relaciones jurídicas que se originan de los tributos establecidos por el Estado".

Considerando lo anterior, es un área del derecho público interno que regula la actividad del Estado en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y aplicación de impuestos, presunto, crédito público y en general, de todo lo relacionado directamente con el patrimonio del Estado y su utilización.

El derecho tributario es un fenómeno de la recaudación de tributos, que tiene por objeto el sostenimiento del aparato gubernativo, por lo que en la Constitución Política de la República de Guatemala, un marco definido en materia tributaria, también encontramos derecho tributario en el Código Tributario, que vino a darle dinámica a los principios tributarios constitucionales y a normar, en forma más o menos adecuada, las relaciones entre el Estado y los contribuyentes con ocasión de los impuestos.

Además en el derecho tributario se encuentran contenidas normas específicas y particulares de cada uno de los tributos, que integran el sistema tributario nacional, es



decir, el conjunto de leyes específicas de cada impuesto, como por ejemplo la ley del impuesto sobre la renta, ley del impuesto al valor agregado, ley del impuesto único sobre inmuebles, etc.

1.3. Naturaleza jurídica

El derecho tributario se enmarca dentro del derecho público, que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posibles su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país.

Por lo expuesto, el derecho tributario se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones, siendo fundamental destacar que además tiene como finalidad o preocupación característica, sentar los principios generales organizadores de los tributos como fenómenos jurídicos.

En cuanto a la autonomía del derecho tributario no existe acuerdo, pues los tratadistas adoptan posiciones divergentes, las cuales se pueden sintetizar en:

“Los que niegan categóricamente la autonomía del derecho tributario y siendo así los subordinan al derecho administrativo considerándolo una rama de éste: basándose en el argumento de que la actividad del Estado es una función administrativa, que no difiere en su naturaleza de las demás actividades públicas, afirman que el derecho tributario carece de autonomía científica y lo consideran un capítulo del derecho

administrativo. Esta corriente adquiere particular relevancia en que, no sólo la sostiene renombrados administrativistas como: Alessi, Gaetano, Bitá, sino también destacados especialistas en derecho tributario, entre ellos: Guilliani, Micjell, Hansel, Blumenstein y otros”².

“Los que estiman que el derecho tributario forma parte del derecho financiero. Esta posición adquiere importancia debido a que muchos autores y enciclopedistas de las ciencias jurídicas, consideran al derecho financiero, derecho fiscal y derecho tributario, como sinónimos”³.

Cabe considerar que, según lo expuesto, la actividad financiera del Estado es mucho más amplia y abarca otras disciplinas jurídicas, mientras que el campo del derecho tributario es más específico y se limita a regular la captación de ingresos provenientes del sistema tributario.

“Quienes consideran y afirman que el derecho tributario depende del derecho privado y le conceden solamente un “particularismo exclusivamente legal”, esta es la posición menos acertada ya que, el ser como en ella se argumenta, significaría que el legislador tributario al crear regulaciones fiscales expresas, derogaría normas civiles o mercantiles, pero si no lo hace, seguiría rigiendo la norma de derecho privado sobre la

² Guilliani Fonrouge, Carlos. **Modelo de código tributario para América Latina**. Pág. 45.

³ Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas y sociales**. Pág. 323.



norma tributaria, lo cual no puede ser. Esta posición es sostenida por el autor francés Geny”⁴.

“Finalmente, los que afirman que el derecho tributario es autónomo, tanto material como sustantivo, didáctica y científicamente. Autores como Trotobas y De la Garza, Jarach y García Belsunce, adoptan este criterio, que considera como la autonomía científica del derecho tributario”⁵.

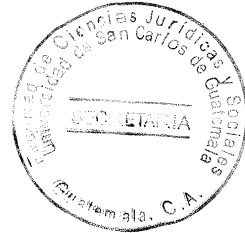
En el sistema guatemalteco el derecho tributario es una rama del derecho administrativo, la peculiaridad del derecho tributario es que es específico, ya que se rige por sus propias normas contenidas en el Código Tributario, dicho cuerpo legal tiene supletoriedad con la Ley de lo Contencioso Administrativo, de esa cuenta se establece que es una rama del derecho administrativo en una forma especializada.

1.4. Fuentes del derecho tributario

Las fuentes del derecho tributario como medios determinantes para el surgimiento de normas jurídico-tributarias, o sea como manera de creación e imposición de las mismas, se enumeran las fuentes siguientes:

⁴ Villegas, Héctor. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 138.

⁵ **Ibid.** Pág. 140.



1. La Constitución Política de la República de Guatemala, como Carta Magna

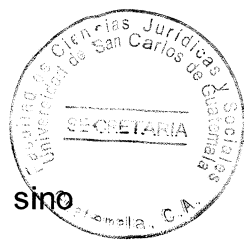
Es la fuente fundamental de normas tributarias en los Estados de derecho, entendiéndose como norma constitucional, la que proviene de un órgano especializado, en el medio la asamblea nacional constituyente. La Constitución Política de la República de Guatemala es fuente de derecho tributario, pues contiene un marco bien definido en esta materia, aunque conteniendo algunos errores que han pasado inadvertidos y que más adelante se analizarán.

2. La ley

Siendo el precepto establecido por la autoridad competente, en que se manda o prohíbe algo, en consonancia con la justicia, cuyo incumplimiento conlleva a una sanción, que en sentido formal, es la manifestación de la voluntad del Estado emitida por los órganos, a los cuales la propia constitución delega la tarea legislativa, siendo el caso del país, el Congreso de la República, quién tiene en forma exclusiva dicha función.

3. Los Tratados internacionales

Por debajo de la Constitución Política de la República de Guatemala, la primer fuente por orden de jerarquía son los Tratados y Convenios internacionales. Esta es una posición aceptada generalmente por la doctrina, aunque existe una corriente que

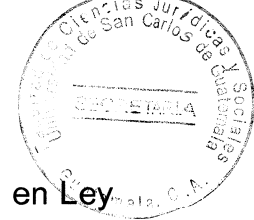


sostiene que la articulación entre Tratados y derecho interno, no existe jerarquía, sino que distribución de materias; entre tanto se discute a nivel nacional, en cuanto a si los Tratados y Convenios internacionales tienen o no jerarquía sobre la normativa ordinaria nacional.

Criterio personal es que en materia de derechos humanos los Convenios y Tratados internacionales no tienen preeminencia sobre la normativa del país, puesto que al ser aceptados y ratificados por Guatemala, deben de ingresar a la legislación por medio de Decretos, por lo tanto se sitúan debajo de ellos, ello atiende también a que no puede haber norma superior a la Carta Magna, y que la misma reconoce la preeminencia de ellos en su Artículo 46, siempre y cuando no contraríen el orden jurídico del país, es decir, sujetándose a lo dispuesto en la ley superior, al tenor de lo establecido en el Artículo 175 debido a que ninguna ley puede contrariar sus disposiciones.

La exposición anterior, lleva a que dichos Tratados o Convenios no son superiores a la Constitución, más bien la complementan, puesto que al analizar el Artículo 44 de la ley superior, puede hacer suyos todos aquellos derechos que son inherentes a la persona y que ello lo hace, a través de la integración de los mismos, por medio de Decretos. Por lo anterior, los Tratados y Convenios internacionales en derechos humanos son fuente del derecho tributario, ya que garantizan que se cumpla la protección al contribuyente.

El Tratado y el Convenio internacional tienen similitudes y diferencias, siendo las más notorias, que el Tratado lo celebra el jefe de Estado y el Convenio, lo negocia un órgano



inferior, por ejemplo un ministro. El Tratado como el Convenio para convertirse en Ley de la República tiene que ser aprobado por el Congreso de la República.

En lo que respecta al derecho tributario, esta categoría de fuente adquiere lugar preferente, más que ninguna otra, tiene repercusiones y orígenes en el exterior, donde da lugar a situaciones que interfieren legislativamente, como por ejemplo, el problema de la doble tributación, particularmente en el pago del impuesto sobre la renta, que ha originado numerosos Convenios o acuerdos entre los países contratantes; otro caso es el relacionado con las importaciones y exportaciones regidas por gravámenes arancelarios, aspectos que tienen esencialmente un contenido fiscal y que ha dado origen a instituciones nuevas, como lo son el Mercado Común Europeo, el Mercado Común Centroamericano, instituciones que para su funcionamiento han obligado a los países miembros a suscribir Convenios o Tratados internacionales.

4. El reglamento

Es una norma jurídica de carácter general, dictada por la administración pública y con valor subordinado a la ley, son las disposiciones emanadas del Organismo Ejecutivo que regulan la ejecución de las leyes emitidas por el Congreso de la República de Guatemala, ocupando una posición de subordinación con relación a la ley, siendo esta una función administrativa que tiene por objeto desarrollar la ley tributaria y no sobreponerse a ella.



5. Otras fuentes

Otros tipos de disposiciones administrativas como circulares, instructivos, oficios, manuales, etc., no son fuentes del derecho tributario.

“A este respecto algunos tratadistas sostienen que esta clase de disposiciones es sólo de observancia interna para la administración y no obligan a los particulares, menos aun si contienen órdenes apartadas de la ley, no debiendo aplicarse aun siendo favorable a los contribuyentes”⁶.

No obstante la adecuada regulación al respecto, la administración tributaria, al aplicar e interpretar las leyes tributarias utiliza criterios no jurídicos, discrecionales y, porque no decirlo, arbitrarios ya que mediante circulares, oficios, dictámenes y un manual de interpretación de normas tributarias, emite criterios antojadizos e ilegales, tales como otorgamiento de exenciones, formalismos burocráticos, graduación en la aplicación de multas, etc.; que no decir de los legisladores de ventanilla, que obligan al contribuyente a cumplir con una serie engorrosa de trámites para las diversas gestiones, lo que hace que tales disposiciones carezcan de valor jurídico y teóricamente, no deben obligar a los contribuyentes a observarlas, por establecer obligaciones específicas apartadas a la ley.

1.5. Principios del derecho tributario constitucional

⁶ Op. Cit. Pág. 45.



Son fundamentos de carácter constitucional que constituyen la estructura del derecho tributario, siendo los siguientes:

1.5.1. Principio de supremacía

Es un principio teórico del derecho constitucional que postula, originalmente, ubicar a la Constitución Política de la República de Guatemala, de un país jerárquicamente por encima de todo el ordenamiento jurídico de ese país, considerándola como ley suprema del Estado y fundamento del sistema jurídico.

1.5.2. Principio de legalidad

El principio de legalidad tiene su esencia en la primacía de ley; es decir, que toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación y procedimiento a normas legales que la regulen, sin contravenir el principio de jerarquía constitucional.

A este principio se le considera la limitación de la potestad tributaria del Estado para establecer y exigir tributos; consistente en el prescribir en la Constitución Política de la República de Guatemala, que sólo mediante una ley, pueden establecerse tributos, esto significa que los elementos esenciales que determinan el monto de la obligación tributaria, estarán en toda ley, éstos elementos son: hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la



base imponible, el tipo impositivo; las deducciones, los descuentos, reducciones, recargos, las infracciones, sanciones y multas tributarias.

1.5.3. Principio de igualdad

Contenido en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República, establece: “En Guatemala, todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos...”.

“El principio de igualdad significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias”⁷. Es decir, no puede concederse esa igualdad, a quienes gozan de privilegios, por lo tanto esa desigualdad, debe apremiarse con mayores responsabilidades y porque no decirlo, con una mayor sanción, si se violare la ley.

1.5.4. Principio de no confiscación

Este principio se manifiesta mediante la prohibición de la doble o múltiple tributación de los impuestos o multas confiscatorias. El artículo 243 último párrafo, de la Constitución Política de la República reconoce tácitamente la existencia de la doble o múltiple tributación y precisa en que ésta debe ser eliminada progresivamente, para no dañar al

⁷ Rodríguez Lobato. **Derecho fiscal**. Pág. 54.



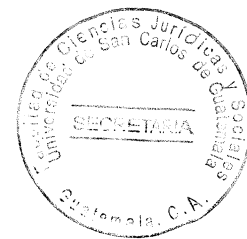
fisco, disposición que parecería ser un reconocimiento de la violación del principio de justicia tributaria.

Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.

1.5.5. Principio de legalidad financiera

Este principio esencial en materia financiera, regula que corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a la necesidad el Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de la recaudación.

Con base a este principio también se puede mencionar el de justicia financiera, donde el profesor Rodríguez Berijo añade que “es el principio que debe presidir cualquier rama del ordenamiento jurídico tributario”. Es en el ámbito financiero donde este principio queda plasmado con mayor intensidad, en el sentido que la Superintendencia de Administración Tributaria ejerce con exclusividad la recaudación, el control y la fiscalización de los tributos internos y todos los que debe percibir el Estado.



1.5.6. Principio de no discrecionalidad administrativa

Regula que en materia tributaria las sanciones e infracciones, se tomaran sobre la base de la interpretación e integración de las normas tributarias, que regulan la Constitución Política de la República de Guatemala, el Código Tributario, las demás leyes tributarias y la ley del Organismo Judicial.

1.6. Naturaleza de la relación jurídica-tributaria

La relación jurídico-tributaria es uno de los elementos más importantes del tributo, por ser el vínculo que une al particular con el Estado, siendo una obligación de dar, que coloca al contribuyente como un deudor tributario.

Otro autor, la define como “el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto siendo el deudor, debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario, como lo es el acreedor, sumas de dinero o cantidades de cosas determinada por la ley”⁸. Esta forma de definirla, es muy acertada, puesto que reviste el carácter que tiene la obligación, y es el de dar por parte del contribuyente.

1.7. Los tributos

El tributo es la cantidad de dinero que las personas deben pagar al Estado, el Artículo 9 del Código Tributario establece: “tributos son las prestaciones comúnmente en dinero

⁸ Fonruge, Calos Giulliani. **Derecho financiero**. Tomo I Pág. 392.



que el Estado exige en el ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”, el Estado puede obligar el pago de los tributos, imponiendo una sanción cuando no se contribuya de manera voluntaria; la inversión de los tributos debe orientarse hacia las necesidades más urgentes de la población, entre ellas el combate a la pobreza, mejoras en la salud, la educación y seguridad.

Los tributos son prestaciones pecuniarias que el Estado o ente público autorizado por éste, obtiene en virtud de su soberanía territorial, por parte de los particulares, prestaciones de carácter obligatorio y no voluntario.

1.8. Origen de los tributos y su clasificación

Históricamente el origen de los tributos fue la ambición de los reyes y nobles por adquirir nuevas riquezas, que para obtener dicho objetivo era necesario mantener grandes ejércitos, los cuales para su mantenimiento requerían la utilización de grandes cantidades de bienes, los que al ya no poder ser suministrados por el propio Rey, hizo necesaria la petición de colaboración de los nobles, y luego se impone la contribución obligatoria para el súbdito, la cual después se hace extensiva para los vencidos en la guerra.

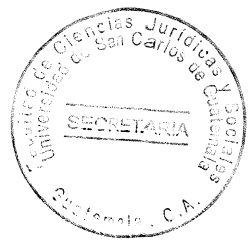
Un sistema tributario, es el conjunto de tributos existentes en un país en una época determinada. Ejerce una presión fiscal, la cual está vinculada con el impacto que tiene el sistema tributario sobre la riqueza.



Al hacer un análisis de los elementos que conforman la definición de los tributos, se pueden identificar las características siguientes: a) constituyen prestaciones comúnmente en dinero; b) son exigibles por el Estado derivado de su poder de imperio; c) deben corresponder a una capacidad contributiva; d) se exigen en virtud de una ley; e) Su destino es para que el Estado cumpla con sus fines y f) Son de carácter público.

1.8.1. Impuestos

Son los tributos exigidos por el Estado sin que exista una contraprestación inmediata por su pago, y aun así exige su cumplimiento por el simple surgimiento del hecho generador, que devolverá a cambio el Estado a largo plazo a través de educación, salud, seguridad, etc., satisfaciendo de este modo las necesidades públicas de lo contrario no se da.



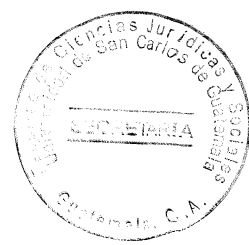
CAPÍTULO II

2. Derecho penal tributario

El Derecho penal regula la potestad punitiva del Estado, asociando hechos estrictamente determinados que se encuadren dentro de la norma penal y a estos, como presupuesto, una pena, medida de seguridad o corrección como consecuencia.

Un ilícito tributario es toda acción u omisión que implica violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, que constituye una infracción punible. Los ilícitos tributarios son la manifestación, en el derecho tributario, del derecho de castigar "*ius puniendi*" que ostenta el Estado contra quienes vulneran el ordenamiento jurídico. El derecho penal tributario es entonces, la disciplina jurídica que se encarga de la regulación legal de todo lo concerniente a la infracción y a la sanción tributaria, correspondiéndole el análisis de las normas aplicables en caso de violación de las disposiciones tributarias, así como también las penalidades aplicables a los transgresores.

También se le ha llamado derecho penal financiero o derecho penal fiscal, teniendo dichos términos análogos significados, si se considera que su denominador común es el proteger intereses de la hacienda pública y por las mismas razones, la denominación más correcta es la usual en el medio, como derecho penal tributario.



2.1. Características

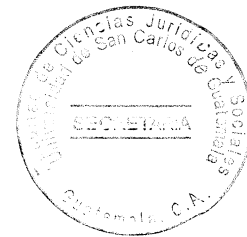
De conformidad con el derecho penal tributario se le asignan las características siguientes:

2.2.1. Normativo

Al igual que el derecho penal común, está compuesto de normas jurídico-penales que contienen mandatos y prohibiciones encaminadas a regular determinada conducta humana, en atención a un fin que se considera valioso, como el bien común; siendo el bien común, uno de los elementos principales del Estado como se evidencia en la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 1º, tendiendo presente la observancia estricta de la garantías que la misma otorga bajo su imperio a todos los habitantes del país.

2.2.2. Positivo

Este carácter deviene fundamentalmente jurídico del derecho penal tributario, ya que su aplicación se limita a aquellas normas prohibitivas que el estado ha promulgado como tales, atendiendo al principio de legalidad *nullum crimen sine lege*.



2.2.3. Observancia general

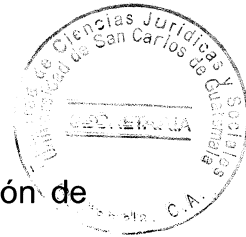
Esta característica se limita a que el derecho penal tributario será de observación obligatoria, y aplicables solo a aquellos que son sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria y sujetos al control fiscalizador de la administración tributaria.

2.2.4. Sancionador

Esta característica es propia del derecho penal y al igual que éste, el derecho penal tributario tiene como objetivo castigar, reprimir, imponer una pena, como consecuencia de la inobservancia o violación de la ley retributiva; puede ser una sanción pecuniaria, siendo ésta, la multa o bien una pena restrictiva de la libertad individual.

2.3. Delitos tributarios

La figura de defraudación tributaria, fue regulada por el Decreto del Congreso de la República de Guatemala, número 6-91, Código Tributario, que entro en vigencia el 2 de octubre de 1991, el cual en su, Título III, Capítulo II, Parte Especial, Sección Primera. La ley conceptualizó dicha figura y los hechos que constituían actos de defraudación, sin tipificarlos expresamente como delitos; así mismo, se regularon las figuras de la retención del tributo y la resistencia a la acción fiscalizadora, las cuales, al igual que la defraudación tributaria, tenían el carácter de infracciones típicamente administrativas.



Respecto a las sanciones, en los casos de defraudación tributaria y la retención de tributos, la sanción administrativa, era del cien por ciento del tributo omitido o determinado por la Administración Tributaria o del impuesto retenido.

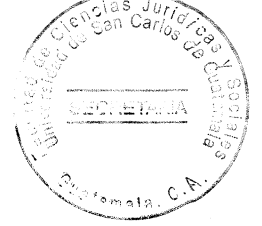
Para la infracción de la resistencia a la acción fiscalizadora, se determinó una multa administrativa de cien a mil quetzales. Derivado de la necesidad de sancionar penalmente a aquellas personas que defraudaban al Estado, no declarando a la administración tributaria los tributos correspondientes y generando con esa actitud, condiciones de competencia desleal en contra de las personas que sí cumplían con sus obligaciones tributarias. En febrero de 1995, entraron en vigencia los Decretos números 67-94 y 68-94, los 14 cuales reformaron al Código Penal, Decreto número 17-73, definiendo como delito las figuras de apropiación indebida y defraudación tributaria.

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



Obviamente, esos decretos fueron objeto de rechazo por parte de los contribuyentes, derivado de la extremada forma de tipificar los delitos tributarios. En consecuencia, el Congreso de la República de Guatemala, con la necesidad de introducir reformas, a las leyes penales, sustantivas y procedimentales, a fin de estructurar un proceso penal más efectivo, así como, armonizar la legislación penal y procesal con las reformas que el Código Tributario estaba teniendo y lograr así, la congruencia del orden jurídico, emitió el Decreto número 103-96, vigente a partir del 3 de enero de 1997, por medio del cual se introdujeron reformas al Código Penal, a la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros y al Código Procesal Penal.

Entre las reformas al Código Penal se regularon como delitos tributarios las figuras de: Defraudación Tributaria, Casos Especiales de Defraudación Tributaria, Apropiación Indebida de Tributos y Resistencia a la Acción Fiscalizadora; habiéndose establecido, también, las faltas contra el orden jurídico tributario y derogando expresa y totalmente los decretos 67-94 y 68-94, mencionados con anterioridad. Fue entonces, que a partir de la entrada en vigencia del referido Decreto 103-96, que Guatemala contó con un ordenamiento jurídico relativamente estable en materia penal tributaria, y no fue sino hasta la entrada en vigencia del Decreto 30-2001, siempre del Congreso de la República de Guatemala, el 1 de octubre de 2001, que los delitos tributarios relacionados con la defraudación tributaria, casos especiales de defraudación tributaria, apropiación indebida de tributos y resistencia a la Acción fiscalizadora, tuvieron algunas reformas.

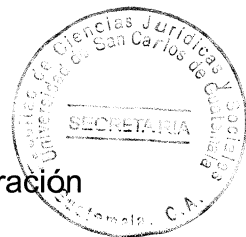


2.3.1. Defraudación tributaria

El Diccionario de la Real Academia Española, define el término defraudar de la forma siguiente: “Privar a alguien, con abuso de confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca de derecho. Eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones.”.

La anterior definición, contiene de forma general lo que debe entenderse como defraudación, sin embargo, en el ordenamiento jurídico penal, la categoría específica de defraudación tributaria, está definida de acuerdo al Artículo 358 A del Código Penal “Comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.”

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



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

El encuadramiento anterior a la norma penal, presupone que debe existir un detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva, siendo que, si no se causare detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva, entonces no se cumpliría con el presupuesto consagrado en la norma penal tributaria y como consecuencia, existiría la posibilidad de no estar ante un delito del orden tributario, sino más bien, un delito del orden común dependiendo de la naturaleza de los elementos.

El ordenamiento jurídico penal tributario guatemalteco establece que el responsable del delito de defraudación tributaria, debe ser sancionado con prisión de uno a seis años, los cuales serán graduados por el juez con relación a la gravedad del caso, asimismo, se impondrá una sanción pecuniaria en concepto de multa equivalente al impuesto omitido en el acto de defraudación; ahora bien, si el delito fuere cometido por persona extranjera procede la pena de expulsión del territorio nacional, que debe ejecutarse inmediatamente después de cumplidas las relativas a la privación de libertad y la sanción pecuniaria.

2.3.2. Casos especiales de defraudación tributaria

No obstante que la categoría, defraudación tributaria, está definida en forma genérica por la legislación penal guatemalteca, de tal modo que cualquier simulación, ocultación,



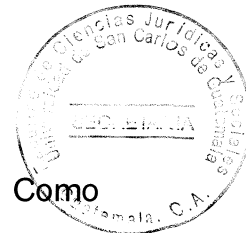
maniobra o ardid realizada por parte del contribuyente para evadir dolosamente el pago de sus obligaciones tributarias encuadra en dicha definición, presupuestos consagrados dentro de la normativa Penal, en su artículo 358 “B”.

2.3.3. Apropriación indebida de tributos

La apropiación indebida es un delito consistente en la intención dolosa de retener como propia una cosa ajena recibida en depósito, comisión, administración u otro título que produzca obligación de entregar o devolver. Constituye una modalidad de la estafa y del abuso de confianza. Con los elementos de la definición anterior, se puede definir a la apropiación indebida de tributos como un delito del orden tributario, consistente en la actitud dolosa del agente de retención o de percepción, de adueñarse de los tributos percibidos o retenidos de conformidad con la ley.

En la legislación de acuerdo al Artículo 358 “C” del Código Penal “Comete el delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o de retención, en beneficio propio, de una empresa o de tercero, no entere a la administración tributaria la totalidad o parte de los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurrido el plazo establecido por las leyes tributarias específicas para enterarlos.”

Es decir, el agente de retención o de percepción debe ser claro en la declaración de los tributos que percibe o retiene, lo que se manifiesta con informar de lo recaudado y



entregar lo establecido por ley y al no hacerlo, encuadra en esta figura penal. Como ejemplos se pueden citar los siguientes:

1. Si el agente de retención no enterare a las cajas fiscales las retenciones del Impuesto Sobre la Renta realizadas, dentro de los diez días hábiles del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuaron los acreditamientos en cuenta o se realizaron los pagos de rentas, de acuerdo al Artículo 63 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
2. Si el agente de percepción, como el caso de una institución bancaria, no depositare en la cuenta única de la Tesorería Nacional del Banco de Guatemala, el importe recaudado o percibido dentro del plazo de acreditación determinado en el correspondiente Convenio de servicios de recaudación, de conformidad con el correspondiente Contrato de Servicios de Recaudación de la Administración Tributaria; salvo casos fortuitos o fuerza mayor o acto de gobierno, que impida total o parcialmente cumplir con la obligación.

2.3.4. Resistencia a la acción fiscalizadora

De acuerdo al 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

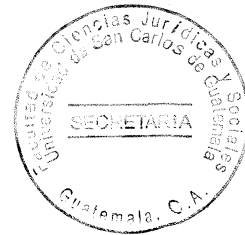


a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos; o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables”.

Este delito se encuadra cuando el contribuyente o responsable impide la fiscalización y determinación de sus obligaciones tributarias o se niega a proporcionar a la administración tributaria y al ministro ejecutor, nombrado por juez competente, generalmente un juez de lo económico coactivo, la documentación que le fuera requerida con anterioridad por la misma administración tributaria.

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

El extremo anterior no está regulado como resistencia a la acción fiscalizadora en la norma penal respectiva, pero este debe ser demostrado fehacientemente, como consecuencia del reclamo de su aplicación, en el entendido que su simple llamamiento constituye una de las facultades dentro del derecho de defensa.



2.4. Igualdad en los tributos

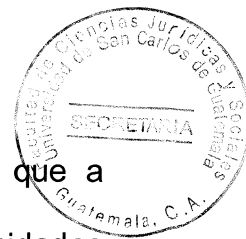
La igualdad significa “correspondencia, armonía y proporción entre los elementos integrantes de un todo”⁹; este principio ahora analizado, se encuentra contenido en el artículo 4 de la Carta Magna al indicar que todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos, en el presente caso, igualdad tributaria.

La igualdad como base de los tributos, significa que cada uno deberá contribuir en forma proporcional y progresiva a su capacidad económica. Decir que todos deben contribuir no implica que no habrá excepciones, ya que la causa de la obligación de contribuir es la capacidad económica y sin ella, no existe constitucionalmente obligación de tributar.

2.4.1. Su vinculación con el derecho tributario y naturaleza jurídica

Este principio es aplicable al campo del derecho tributario, en el sentido que todos debemos pagar los tributos, pero atendiendo al lugar en la sociedad y en la economía ya que dentro de la igualdad todos somos desiguales; al respecto, la Corte de Constitucionalidad ha coincidido en varios fallos sentando doctrina legal pronunciándose en el sentido que en Guatemala, todos los seres humanos son iguales, en igualdad de condiciones. Rodríguez Lobato cita en su obra que “el principio de igualdad significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y, consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los

⁹ Fonrouge, Giuliani. **El derecho tributario**. Pág. 416.



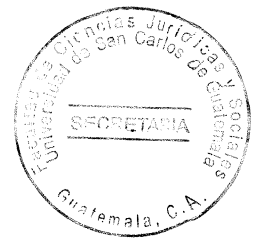
desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias”, lo cual significa que a iguales riquezas corresponden iguales impuestos o carga, a iguales capacidades contributivas iguales obligaciones tributarias, en condiciones análogas iguales gravámenes.

“En condiciones iguales debe imponerse gravámenes iguales sin que ello impida que el legislador forme categorías especiales de contribuyentes, siempre que no sean arbitrarias o formados con el propósito de hostilizar a determinadas personas o clases”¹⁰.

El principio de igualdad ante las cargas públicas es inseparable a la concepción democrática del Estado y recibió su primera formulación legal en el derecho público surgido de la revolución francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente; luego adquirió difusión universal y se orientó hacia el concepto de justicia en la tributación, en realidad había sido enunciado por Adam Smith en sus conocidas máximas sobre la imposición al decir que los súbditos debían contribuir al sostenimiento del Estado en proporción a sus respectivas capacidades y que calificada de esta manera “en la observancia u omisión de esta máxima; consiste lo que se llama la igualdad o desigualdad de la imposición”¹¹. El principio de igualdad es violado con los privilegios y exenciones, si todos los habitantes son iguales ante la ley, no puede existir preferencia en el trato para algunos contribuyentes.

¹⁰ De Juano, Manuel. **Curso de finanzas y derecho tributario**. Págs. 338 y 339.

¹¹ Giuliani Fonrouge, Carlos. **El derecho tributario**. Pág. 477.



2.5. Formas de extinción de la obligación tributaria

Existen en la legislación y en la doctrina varias formas de poner fin a la obligación sustancial o material tributaria, por tratarse de una obligación de dar, la forma típica de extinción más común de la misma es el pago, siendo una obligación de tipo pecuniario, la pretensión principal del acreedor representado por el Estado es el resarcimiento económico.

Entre las formas de extinción de la obligación tributaria se encuentran las siguientes:

2.5.1. Pago

Es el cumplimiento idóneo, común y más aceptado de la prestación que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria, constituyendo el mismo, un crédito de suma líquida y exigible que el contribuyente paga al Estado; los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, son los obligados a la realización del pago, pero también pueden realizarlos terceros, como legalmente lo establece el código tributario.

Existe en la actualidad, sobre el sujeto que debe realizar el cumplimiento de la obligación tributaria varias teorías, ya que en materia fiscal este acto lo pueden asumir otras personas que no son el contribuyente, tenemos entonces las siguientes formas de pago: pago por el deudor, pago por responsable y el pago por terceros; en cuanto a las formas de pago, tanto la doctrina como la legislación aceptan otras formas de pago como las siguientes: pago mediante ingreso directo a la caja fiscal o depósito bancario,



estos se realizan por medio de pago en cheque o dinero en efectivo, también tenemos el pago mediante estampillas que podrían ser por medio de timbres fiscales, y por último el pago en especie, menos común que los otros dos.

2.5.2. Confusión

Esta forma de extinguir la obligación consiste en que los derechos del acreedor y deudor se confunden en una sola persona, la que se convierte a la vez en deudora y acreedora, ya por sucesión, ya por otra causa lógicamente se extingue la obligación pues no se puede ser deudor y acreedor de uno mismo, para algunos estudiosos del derecho tributario son de la idea que se opera la extinción por confusión cuando el sujeto activo, en esta caso es el Estado, como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos sujetos a tributo, queda colocado en la situación del deudor.

En materia tributaria para que se dé la confusión, las calidades de deudor y acreedor se deben de reunir en el Estado.

En los casos fiscales se dice que es imposible que pueda darse la confusión, sin embargo hay casos típicos en que pueden presentarse como cuando el Estado se constituye en sucesor o heredero de una persona que le tenía deuda por impuesto, o bien cuando se es sucesor a título particular de bienes cuya propiedad sea circunstancia determinante del tributo, como el caso de las herencias vacantes, que no hay duda acerca de la reunión de las calidades de acreedor y deudor en una misma



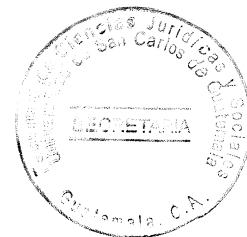
persona, en el segundo caso, el Estado puede adquirir bienes por legado, donación, expropiación o compra y entonces sucede a título particular en obligaciones tributarias a cargo de otro sujeto.

2.5.3. Compensación

Compensación significa anulación de dos obligaciones, cuyos titulares son al mismo tiempo entre sí, deudor y acreedor, hasta la medida en que una de ellas alcanza el importe de la otra.

Para que la compensación se pueda efectuar, debe de tratarse de obligaciones que tengan una prestación de la misma naturaleza, como pagar una determinada suma de dinero.

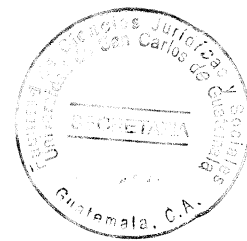
En conclusión la figura de la compensación se encuentra establecida en la legislación tributaria, siendo propia del derecho civil y se configura cuando dos personas reúnen por derecho propio la calidad de acreedor y deudor recíprocamente. En el campo del derecho tributario el Estado es sujeto activo de una obligación y sujeto pasivo de otra, y por el otro lado el mismo contribuyente es sujeto pasivo en una obligación y sujeto activo en otra, al existir este cruce de obligaciones quedan cumplidas las mismas, siempre y cuando la ley lo permita.



2.5.4. Condonación y remisión

Se habla de condonación como el perdón o liberación de la deuda concedida graciosamente por el acreedor, la que puede ser expresa o bien tácita, según los casos que señala la ley, la condonación o también llamada remisión es una figura que se ha creado dentro del derecho tributario, con el fin de que la administración pública activa se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica reinante en el país lo amerite. La condonación procede solo en casos especiales.

El único facultado para condonar o perdonar el pago de los tributos es el Organismo Legislativo, que fue quién creó los tributos y por ello el Código Tributario preceptúa la obligación de pago de los tributos causados, solo puede ser condonado o remitida por la ley, y si lo que se quiere perdonar es el pago de las multas y de los recargos, esto lo puede hacer el presidente de la República y es lo que conocemos como exoneración, en materia tributaria, no es recomendable la condonación o remisión de los impuestos, toda vez que se estaría cometiendo una injusticia de tipo discriminatorio, pero si es común que se dé en cuanto a las obligaciones de pago de los recargos o de la multas, la condonación que puede tener como causa, una finalidad política o bien de conveniencia fiscal.



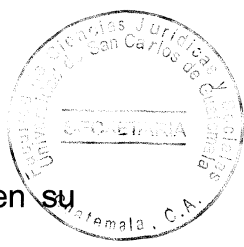
2.5.5. Prescripción

Consiste este modo de extinción de la obligación tributaria en el transcurso de un determinado tiempo sin que el sujeto activo de la relación jurídico tributaria, o el acreedor en términos generales, haga uso del derecho a exigir el pago correspondiente o sea que pasa el tiempo previsto en la ley, sin que la administración fiscal hubiere exigido el pago, la institución de la prescripción extintiva es plenamente aplicable a la relación jurídico-tributaria, ya que como indica la norma el crédito impositivo se extingue como cualquier otro derecho de crédito, cuando no se hace valer dentro de determinado período de tiempo. Los sujetos de la prescripción son el Estado u otro ente público, y el sujeto pasivo.

Una característica de la prescripción tributaria es que tiene que ser declarada por el propio sujeto activo que ha de aplicar la ley para declarar extinguido su propio derecho, la prescripción es una institución recogida por la legislación que tiene por objeto sancionar la negligencia de la persona que tiene el derecho de exigir el pago de una prestación y no lo hace dentro del término o plazo que la propia ley le concede.

2.5.6. Novación

La novación doctrinariamente es otra forma de extinción de la obligación tributaria, en la legislación no aparece legislada la misma, pero en leyes especiales, si se puede normar esta figura que extingue la responsabilidad tributaria. La novación se produce cuando



se regulariza una ley tributaria, en el caso que los contribuyentes no paguen en su debido tiempo el tributo quedando extinguida dicha obligación mediante el sometimiento del deudor a un régimen de regularización.

Cuando se produce este acto los contribuyentes deudores, declaran sus deudas tributarias por tributos omitidos o no pagados en su momento a la administración tributaria y esta aplica una cuota reducida, por lo que surge una nueva deuda tributaria inferior a la que le habría correspondido si se hubiera cumplido en tiempo y forma la deuda tributaria original, el Estado puede novar una deuda tributaria que beneficie al contribuyente solamente mediante una ley debidamente decretada por el Congreso de la República.



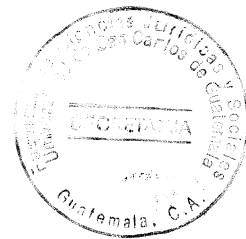
CAPÍTULO III

3. Principio *non bis in idem*

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

El principal objetivo que este principio persigue es el de imposibilitar al Estado en que persista en sentenciar a un individuo que ya fue eximido o absuelto de la acusación de un delito, subyugándolo a erogaciones, angustias y a una situación de continua incertidumbre o inseguridad.

Considerado como principio, al igual que los de legalidad y tipicidad, cuenta con naturaleza de derecho subjetivo y fundamental; no obstante, su adopción dentro del sistema jurídico, ha provocado que este principio no sea aplicado dentro de ciertas ramas del derecho de una manera rigurosa; tal es el caso del área disciplinaria y funcional.



3.1. Definición

El *non bis in idem* es un aforismo latino que significa no dos veces sobre lo mismo. “Es el que indica que una persona, no puede ser juzgada dos veces por los mismos hechos que se consideran delictuosos, a fin de evitar que quede pendiente una amenaza permanente sobre el que ha sido sometido a un proceso penal anterior”.¹²

“Es un criterio de interpretación o solución a constante conflicto entre la idea de seguridad jurídica y la búsqueda de justicia material, que tiene su expresión en un criterio de la lógica”.¹³

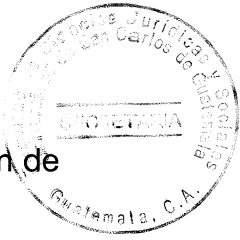
Es un término vigente para evitar que la administración tributaria pueda reparar más de una vez en un mismo periodo de impuestos respectivos que pretenda auditar, esto para mantener la legalidad, el debido proceso y la defensa de los contribuyentes ante acciones nuevas encaminadas a verificar lo que ya pasó a ser cosa juzgada.

3.2. Régimen disciplinario funcional

La tendencia doctrinal, legislativa y jurisprudencial guatemalteca, consiste en excluir la aplicación de este principio al ámbito de la potestad disciplinaria funcional, en virtud de que existe una relación de especial supremacía por parte de la administración, al tiempo de que se refuerza la postura de que las diferencias existentes entre el derecho

¹² Jiménez De Asúa, Luis. *El principio non bis in idem*. Pág. 80.

¹³ *Ibíd.*, pág. 92.



penal y el disciplinario permiten claramente la dualidad de sanciones por la comisión de un mismo hecho ilícito.

3.3. Fundamentos legales que informan el principio *non bis in idem* y la función sancionadora

El ordenamiento jurídico, tiene que establecer determinados mecanismos de reacción frente al incumplimiento de las normas jurídicas establecidas por parte de la ciudadanía guatemalteca. En dicho sentido, el derecho penal y el derecho sancionador administrativo consisten en una manifestación del poder punitivo del Estado guatemalteco; pero en la potestad administrativa se plantean los problemas de los límites existentes, el ámbito de aplicación y la relación que tienen con las sanciones penales, es decir, la delimitación entre la infracción administrativa y la infracción penal.

“La doctrina ha entendido que la potestad administrativa sancionadora, es una derivación de la potestad de la jurisdicción penal y complementaria de ésta; garantizando los principios administrativos. Esa potestad se tiene que incardinar en los principios jurídicos que, surgidos del ámbito jurídico, se entienden como auténticos de todo el orden punitivo del Estado guatemalteco”.¹⁴

La administración tiene un poder sancionador, bajo el control de los tribunales civiles o penales. En dichos sistemas despenalizados, que se encargan de la configuración de determinados ilícitos penales como ilícitos de carácter civil o administrativo y de cuya

¹⁴ TRAYLER JIMÉNEZ, Juan Manuel. **Derecho administrativo sancionador**. Pág. 180.



represión se encarga, en un primer momento la vía administrativa, la sanción no cuenta con carácter definitivo, ni ejecutorio hasta la sentencia o la resolución del recurso del sancionado por el juez, con lo que efectivamente se cumple con el principio *nulla poena sine iudicio*.

3.4. Configuración del sistema sancionador

Todo sistema administrativo sancionador, tiene como mínimo que ofrecer las garantías que ofrece el sistema penal, la legalidad por su parte, contiene la exigencia de la ley habilitante, o bien de la reserva de la ley, tanto en relación a la atribución de la potestad sancionadora y de la administración, como también para el establecimiento de las sanciones y de las infracciones.

Pero, existe un debate de carácter permanente entre sí solamente si existe la necesidad de cobertura legal o bien si se requiere de una reserva absoluta en materia penal. De esa forma, es que las disposiciones reglamentarias de desarrollo pueden llegar a otorgar la capacidad sancionadora y la introducción de las especificaciones o graduaciones al cuadro de infracciones y sanciones establecidas legalmente.

La culpabilidad o responsabilidad como también se le denomina, solamente tiene que sancionar a las personas que resulten ser las causantes de la acción o la omisión que suponga la conducta ilícita, siempre y cuando no se den las circunstancias que alteren su capacidad de obrar y siempre que hayan tenido consciencia de los hechos a título intencional o culposos.



En relación a la responsabilidad de las personas jurídicas es de importancia su admisión en el derecho administrativo. “La imputabilidad de la autoría de la infracción a la persona jurídica nace de la propia naturaleza de la ficción jurídica a la que responden estos sujetos. Falta en ellos el elemento volitivo en sentido estricto, pero no la capacidad de infringir las normas a las que están sometidos. Capacidad de infracción y, por ende reprochabilidad directa, que deriva del bien jurídico protegido por la norma que se infringe y la necesidad de que dicha protección sea realmente eficaz y por el riesgo que, en consecuencia, debe asumir la persona jurídica que está sometida al cumplimiento de dicha norma”.¹⁵

Las sanciones tienen que ser moderadas y estrictamente necesarias, para el cumplimiento de la finalidad preventiva, evitando con ello las denominadas sanciones rentables, o sea, aquellas cuya comisión proporciona al infractor un beneficio todavía superior descontada la cantidad abonada en concepto de multa. Para esos fines, se tienen que tomar en consideración los criterios de graduación unánimemente aceptados doctrinariamente.

3.5. Conceptualización de sanción

“La principal razón de ser de la administración pública, son los administrados y el cumplimiento de su finalidad, que es el bien común, el que se realiza a través de los servicios públicos. Pero las normas que la administración impone a los particulares para el cumplimiento de su finalidad, son de carácter imperativo y cuando por cualquier

¹⁵ Sánchez Rincón, José. **Sanciones administrativas**. Pág. 42.



razón son violadas estas normas, se incurre en lo que se denominan **faltas administrativas**, lo que en lógica consecuencia jurídica deviene de la sanción administrativa”.¹⁶

La sanción, consiste en una de las competencias otorgadas por la ley a la administración al efecto de castigar a toda persona individual o jurídica que cometa alguna de las faltas administrativas que la ley señala por acción u omisión entre otras normas; la misma existe, cuando a la conducta ilícita se le impone una privación de derechos con finalidades represivas a la infracción y prevención o disuasión de conductas similares. En todo caso, la administración civil no puede imponer sanciones que, de forma directa o subsidiaria impliquen la privación de la libertad ciudadana.

Las sanciones administrativas por lo general, consisten en una multa de carácter económico, pero también pueden ser de diversa naturaleza; y basarse en la privación de derechos. Es de importancia anotar, que las sanciones pueden clasificarse en función del tipo de relación que une al sancionado con la administración. Existen sanciones sectoriales y sanciones disciplinarias.

“La multa es una sanción pecuniaria, consistente en la imposición de la obligación de pago de una cantidad determinada en dinero. Suelen graduarse en muy graves, graves y leves, y establecerse mínimos y máximos de cada una de ellas.

¹⁶ Garberí Llobregal, José. **El procedimiento administrativo sancionador**. Pág. 63.



La pérdida de los derechos, es otro tipo de sanción consistente en la revocación de licencias, privación de permisos de conducción y la inhabilitación profesional. Este tipo de sanciones también son llamadas sanciones rescisorias”.¹⁷

Debido a la finalidad preventiva y represiva que es inherente a toda medida sancionadora, las sanciones solamente serán compatibles en la medida en que respondan a la seguridad razonable de que la continuación de la actividad impedida va a dar lugar a la comisión de nuevas sanciones, siempre que ello pueda causar perjuicios al interés público.

3.6. Principio de la inviolabilidad de la defensa

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

En ese sentido, el juzgador debe aplicar todas las normas relativas a la tramitación del juicio y observar los derechos de las partes; por lo tanto, implica que toda persona debe tener la posibilidad de recurrir ante el órgano jurisdiccional competente para obtener justicia y realizar todos los actos legales encaminados a la defensa de sus derechos en juicio.

¹⁷Martín Retortillo, Sebastián. **Multas disciplinarias**. Pág. 35.

3.7. Delimitación conceptual

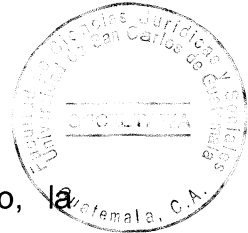
El procedimiento administrativo-tributario sancionador, inserta características propias del derecho penal, ambas imponen sanciones o penas según sea el caso. La primera impone, generalmente, sanciones pecuniarias o no pecuniarias que, están en función a las limitaciones que se imponen al ejercicio de derechos de los ciudadanos y el derecho penal tiene como función principal, imponer sanciones limitativas o privativas de derechos.

3.8. La sanción dentro del ámbito administrativo y la aplicación del principio *non bis in idem*

Un hecho puede ser materia de una acumulación de sanciones, es decir, se materializa la sanción tanto en la vía administrativa como jurisdiccional, al estar en ambos ámbitos previstos y sancionados. Sobre el particular, “el principio que examinamos supone, en primer lugar, la exclusión de la posibilidad de imponer en base a los mismos hechos dos o más sanciones administrativas o una sanción administrativa y otra de orden penal; esta regla prohibitiva surge históricamente como reacción a la práctica criminal del Estado absoluto y, por su evidencia, no ha sido apenas objeto de refrendo en los textos legales”¹⁸.

Cuando se presenta una doble sanción, tanto administrativa como penal, y si en esta última existe un pronunciamiento determinando respecto a la responsabilidad del

¹⁸ Santamaría Pastor, Juan Alfonso. **Principios del derecho administrativo sancionador**. Pág. 393.



inculpado, o en todo caso, se ha declarado el sobreseimiento del proceso, la administración pública debe aplicar los principios legalmente establecidos.

El concepto fundamental de este principio es, impedir que una persona pueda ser sancionada de manera sucesiva, simultánea o reiterada por un hecho que fue sancionado por otra autoridad administrativa o una judicial, específicamente en el ámbito penal. “La incorporación de este principio sancionador presupone la existencia de dos ordenamientos sancionadores en el Estado que contienen una doble tipificación de conductas: el penal y el administrativo, y, además, admiten la posibilidad que dentro del mismo régimen administrativo exista doble incriminación de conductas. Precisamente este principio intenta resolver la concurrencia del ejercicio de poderes punitivos o sancionadores mediante la exclusión de la posibilidad de imponer sobre la base de los mismos hechos dos o más sanciones administrativas o una sanción administrativa y otra de orden penal.”¹⁹

De acuerdo a ello, el Nom Bis In Idem, no permite la acumulación de sanciones contra el individuo, porque de ser así, se estaría vulnerado el principio de tipicidad que es fundamental para la aplicación del derecho administrativo sancionador, por lo que nos encontramos en la colisión de normas de diferente normativa, porque ambas sancionan los mismos supuestos.

¹⁹ Moron Urbina. Juan Carlos. **Comentarios ley del procedimiento administrativo general**. Pág. 522.



“Un mismo hecho puede ser objeto de una regulación sancionadora administrativa y de otra penal. La conducta en este caso se tipifica en ambos ordenamientos. El problema que se plantea consiste en determinar la posibilidad de aplicar o no acumulativa o sucesivamente la sanción administrativa junto con la penal: el *bis in idem* o el *non bis in idem* significa resolver la coexistencia de diversas sanciones por un hecho único, la compatibilidad de la sanción penal y la de otra clase. (...) *Non bis in idem* supone una colisión de dos Leyes sobre un mismo hecho que puede ser sancionado por ambas, cuya concurrencia de normas es posible que sea total o parcial.”²⁰

Este tipo de dualidad se presenta porque existe una doble sanción establecida, en el ámbito administrativo y penal, la primera como lo mencionamos anteriormente, establece la suspensión o inhabilitación de derechos que, en muchos casos se encuentran también establecidos en la norma penal, específicamente en el código penal, generando con ello, la dualidad antes mencionada activando al mismo tiempo, los procedimientos administrativos o judiciales por un mismo hecho que tienen identidad.

De tal forma que, cuando la autoridad administrativa se encuentra con esta dualidad, debería aplicar el principio antes señalado, porque se presentan dos supuestos. El primero cuando el órgano jurisdiccional impuso una pena privativa de libertad a un sujeto con la consiguiente pena accesoria o limitativa de derecho; y el segundo, está referido a la declaración de sobreseimiento en el proceso penal, es decir, cuando no

²⁰ Nieto, Alejandro. **Derecho administrativo sancionador**. Págs. 165, 166.

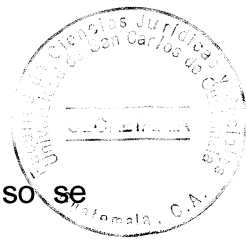


exista una sanción punitiva y menos aún, una limitativa de derechos. En ambos casos la autoridad administrativa deberá acatar lo ordenado por el órgano jurisdiccional.

En el primer supuesto, la autoridad administrativa se limitará a hacer cumplir la sanción judicial impuesta contra el sujeto, absteniéndose de imponer otra sanción administrativa que se base en los mismos hechos; en el segundo supuesto, al haber sido declarado sobreseído el proceso y al no existir sanción penal, ni limitativa de derechos, la autoridad administrativa no puede aplicar sanción alguna, porque el órgano jurisdiccional ha establecido la inexistencia de responsabilidad penal, por lo tanto al no existir la imposición de una pena principal, la pena accesoria tampoco puede ser impuesta.

En caso, se imponga una sanción administrativa por los mismos hechos, se estará infringiendo el carácter vinculante que tiene una resolución judicial firme en un procedimiento administrativo sancionador, según lo establecido en el artículo 90 del código tributario.

Definitivamente, toda autoridad administrativa debe acatar lo que disponga una resolución judicial que tiene calidad de cosa juzgada, por ser ésta la que declara el derecho, estableciendo la responsabilidad penal de los sujetos, imponiendo sanciones por los hechos cometidos o declarando la inexistencia de la responsabilidad penal, no siendo pasible de alguna sanción o pena. Como se puede apreciar, la aplicación del Principio *Non Bis In Idem*, es genérica para ambos supuestos.

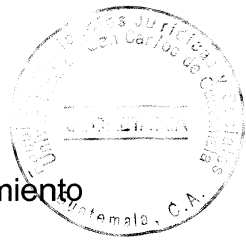


Como tercer supuesto, a *contrario sensu* a los dos antes establecidos, en caso se imponga una sanción administrativa por los mismos hechos y respetando lo establecido en el artículo 90 del Código Tributario, el órgano jurisdiccional debe declarar el sobreseimiento del proceso penal, para que no exista sanción penal alguna que infrinja dicho principio, ni limite derechos, la autoridad judicial no puede aplicar sanción penal alguna, porque el órgano administrativo ha establecido la inexistencia de responsabilidad administrativa ya sanciona, por lo tanto al no existir la imposición de una pena principal, la pena accesoria tampoco puede ser impuesta.

Definitivamente, toda autoridad judicial debe acertadamente establecer de la resolución administrativa en calidad de cosa juzgada, por ser ésta la que declara el derecho, estableciendo la responsabilidad administrativa-tributaria sancionada de los sujetos, imponiendo sanciones por los hechos cometidos o declarando la inexistencia de la responsabilidad penal.

3.9. Análisis de los fundamentos legales del principio *non bis in idem* y la función sancionadora en el derecho administrativo guatemalteco

“Las sanciones administrativas son una clase de acto administrativo que se refiere a una sanción como consecuencia de una conducta ilícita del administrado. Las mismas, han sido definidas como cualquier mal infringido por la administración a un administrado



como consecuencia de una conducta ilegal, como resultado de un procedimiento administrativo; y con una finalidad puramente represora.”²¹

La importancia de la atribución de las potestades sancionadoras a la administración del Estado guatemalteco, plantean que su ejercicio debe encontrarse circunscrito a principios, tanto de orden sustantivo como adjetivo. Para la construcción dogmática de ello, la autonomía del derecho administrativo sancionador se relaciona con el derecho penal.

No obstante lo anotado, los principios sustantivos del derecho administrativo tienen que edificarse de forma dogmática y los del derecho penal, tienen que ser tomados en consideración como el fundamento necesario para su aplicación.

Además, la imposición de toda sanción administrativa tiene necesariamente que ser la conclusión de un procedimiento justo y racional. Es esencial, hacer destacar la importancia de precisar el concepto de sanción administrativa, la cual al ser un concepto jurídico indeterminado, como muchos otros en el derecho público, tiene que ser precisado con relación a la jurisprudencia.

Para la afirmación de lo anotado, es necesario hacer la distinción entre la sanción administrativa y la pena, debido a la existencia de una identidad ontológica, existiendo entre ellas tan solamente una diferencia de grado o intensidad. La potestad

²¹ GARRIDO FALLA, Fernando. **Los medios de policía y la teoría de las sanciones administrativas.** Pág.43.



sancionadora de la administración, tiene necesariamente que conformarse de una serie de principios, tanto sustantivos como adjetivos, y lo óptimo es el establecimiento de un criterio conforme al cual distinguir en relación a la actuación lesiva de los derechos que ejecuta la administración.

La sanción administrativa tiene que ser impuesta por un órgano administrativo que tenga atribuida por ley la facultad expresa en ese sentido. Consecuentemente, no puede ser tal, la medida lesiva de derechos que sea impuesta por uno organismo y que no revista ese carácter, o bien, mediante un organismo administrativo que se ampare para ello en una norma reglamentaria o bien en una norma legal que solamente le confiera otras potestades.

La sanción administrativa, tiene que haber sido establecida por el ordenamiento jurídico como una reacción a la contravención de este y su realización, ya sea por acción u omisión; además, tiene que ser impuesta con una misma finalidad consistente en la represión o castigo de un ilícito administrativo.

Diversos son los elementos determinantes de las características de las sanciones administrativas: proceden de una autoridad administrativa, producen un efecto aflictivo, prosiguen a la realización de un ilícito, cumplen con una finalidad represora y su imposición exige la observancia de un procedimiento administrativo.

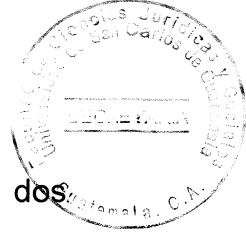


La potestad sancionadora de la administración, se puede dividir en disciplinaria que consiste en la facultad de imponer sanciones a los funcionarios y responsables de faltas cometidas en el ejercicio de sus cargos y tiene por tanto carácter interno. La segunda clase de potestades sancionadoras, se refiere a la facultad de la administración de imponer correcciones a los administrados por los actos contrarios a lo ordenado; y tiene por tanto carácter externo.

Un hecho puede ser materia de una acumulación de sanciones, o sea, se materializa la sanción tanto en la vía administrativa como jurisdiccional, al estar en ambos ámbitos previstos y sancionados.

El principio *non bis in idem*, supone, en primer lugar, la exclusión de la posibilidad de imponer en base a los mismos hechos dos o más sanciones administrativas o una sanción administrativa y otra de orden penal. Esa regla prohibitiva surge históricamente como reacción a la práctica criminal del Estado absoluto y, por su evidencia, no ha sido apenas objeto de refrendo en los textos legales.

El principio *non bis in idem*, supone la exclusión de la posibilidad de imponer en base a unos mismos hechos, dos o más sanciones administrativas o una sanción de carácter administrativo y otra de orden penal en los casos en los que se aprecie identidad de sujeto, hecho y fundamento.



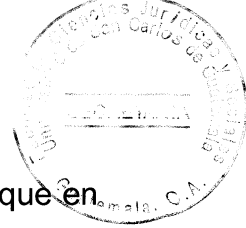
“La incorporación de este principio sancionador, presupone la existencia de dos ordenamientos sancionadores en el Estado que contienen una doble tipificación de conductas: penal y administrativa, y además admite la posibilidad que dentro del mismo régimen administrativo exista una doble incriminación de conductas”.²²

Precisamente el principio en estudio, es el que intenta resolver la concurrencia del ejercicio de poderes punitivos mediante la exclusión de la posibilidad de imponer sobre la base de los mismos hechos dos o más sanciones administrativas; o una sanción administrativa y otra de orden penal.

El *non bis in idem*, no permite la acumulación de sanciones contra el individuo, porque de ser así, se estaría vulnerando el principio de tipicidad que es esencial para la aplicación del derecho administrativo sancionador, por lo que existe colisión de normas de diferente normativa, o sea la penal y la administrativa; porque ambas sancionan los mismos supuestos.

Un mismo hecho puede ser objeto de una regulación sancionadora administrativa, y de otra penal y entonces la conducta se tipifica en ambos ordenamientos. Es indispensable determinar la posibilidad de aplicar, no de forma acumulativa o sucesivamente la sanción administrativa junto con la penal, el *non bis in idem*, que significa resolver la coexistencia de diversas sanciones por un hecho único, la compatibilidad de la sanción penal y la de otra clase.

²² Trayler Jiménez, Juan Manual. **Derecho administrativo sancionador**. Pág. 32.

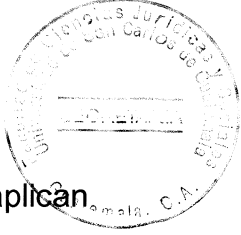


Al existir la dualidad de la sanción, a nivel administrativo como penal, es factible que en esta última materia, por la existencia de mecanismos procesales no se sancione al sujeto que cometió la falta, siendo dichos mecanismos los que pueden ser aplicados por el órgano jurisdiccional y que están previstos en la legislación de forma objetiva, y ello no hace más que comprobar el objetivo del derecho penal, como medio jurídico de protección de bienes jurídicos relevantes, sin dejar por un lado la finalidad despenalizadora.

En conclusión, la discusión existente en torno al derecho administrativo sancionador en relación a los principios que lo informan parte del supuesto no reconocido expresamente de que cualquier actuación lesiva desplegada por la administración importa una sanción administrativa y ello es producto de una hiperinflación del concepto, y de una ampliación desmedida de la órbita de acción de los principios del derecho administrativo sancionador.

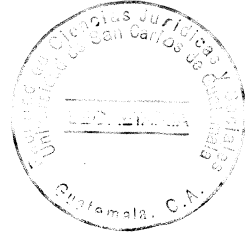
No se aplica la flexibilidad otorgada por el derecho administrativo, por no aplicar el debido proceso y observar el principio de inocencia del contribuyente y ello no permite que se aligere la carga procesal en el ámbito judicial por la existencia de determinadas conductas que la incrementan innecesariamente en la práctica.

El derecho administrativo sancionador se encuentra en relación directa con el derecho penal y con el derecho público, y por ende su rol prioritario es consistente en la determinación e imposición del resguardo del interés público, pero debido a la



inexistencia de un cuerpo dogmático sólido en cuanto a sus principios se le aplican aquellos que informan al derecho penal, lo cual no es del todo efectivo, ya que vulnera el procedimiento enmarcado en el Código Tributario vigente.

La sanción administrativa para el administrador es un concepto jurídico indeterminado que el juez no puede precisar en cada caso concreto y por ello se falta al cumplimiento de que se imponga por un órgano administrativo, que impone para el infractor una lesión o la imposición de un deber o de determinación, que sea consecuencia inequívoca de la falta o comisión de una infracción administrativa y que sea impuesta con la finalidad exclusiva de represión y castigo.



CAPÍTULO IV

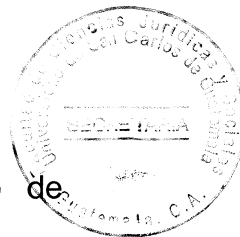
4. La errónea aplicación de los Artículos 70 y 90 del Código Tributario, por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria y la vulneración del derecho de inocencia y el debido proceso

En esta investigación, se demuestra la errónea aplicación de dichos Artículos del Código Tributario, en la evidente transgresión del principio de inocencia y debido proceso al contribuyente, especialmente al momento que la Administración Tributaria presume algún ilícito penal y deniega otorgar en la vía administrativa audiencias, para que el contribuyente pueda desvanecer dichas presunciones, tal como lo establece el Código Tributario, para garantizar las garantías constitucionales y ordinarias que asisten a los habitantes de la República de Guatemala.

4.1. Procedimiento administrativo tributario

El autor Cabanellas, señala que por procedimiento administrativo se entiende “la serie de actos y diligencias que regulan el despacho de los asuntos ante la administración pública, en la modalidad gubernativa cuya expresión la constituye el expediente”.

Por su parte, Castillo González, lo define como “una serie de etapas o fases que se ejecutan por y ante las autoridades administrativas, como funcionarios y empleados públicos, con la finalidad de tomar alguna decisión. Continúa manifestando dicho autor

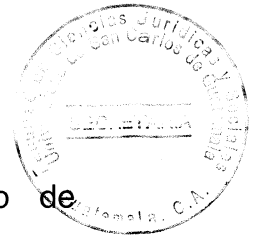


que el procedimiento existe para resolver problemas planteados por medio de peticiones e impugnaciones, siendo distinto al procedimiento o proceso judicial”.

4.1.1. Fases del proceso administrativo tributario

Menéndez Ochoa, define el procedimiento administrativo tributario como aquella manifestación externa de la función administrativa, configurado por una serie de formalidades y de orden jurídico que se establece para poder emitir una decisión por parte de la autoridad tributaria. Escobar Menaldo por su parte, indica que este constituye el procedimiento de determinación de la obligación tributaria, o sea el acto mediante el cual el sujeto pasivo de la relación tributaria, contribuyente o responsable o la Administración Tributaria, declaran la existencia de la obligación, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma y que en su regulación en el Código Tributario, está dividido en una serie de fases definidas.

En conclusión, el procedimiento administrativo tributario, es la serie de actos concatenados en tiempo y forma, con características propias y que tiene por objeto la toma de una decisión de la Administración Tributaria en un asunto relacionado con la recaudación, control y fiscalización de los tributos, decisión materializada en una resolución susceptible de reclamo o impugnación.

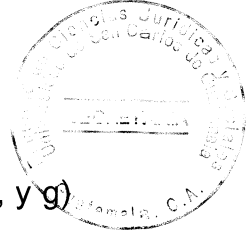


Siendo las fases del procedimiento administrativo tributario: requerimiento de información, mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario, notificación de la verificación y audiencia administrativa, apertura a prueba, notificación de resolución de intendencia, planteamiento de recurso de revocatoria y la notificación de la resolución del recurso de revocatoria. Dichas fases se desarrollan más adelante.

4.1.2. Características

Las características del procedimiento administrativo en general, como también las propias del administrativo tributario, como lo afirma Pérez de Ayala y González que la doctrina más autorizada opina que para que exista un procedimiento se precisa que concurren ciertos requisitos. Los cuales tienen que terminar la fase para proceder con el siguiente.

Por lo mismo, para su existencia se necesita lo siguiente: a) que exista una pluralidad de actos, b) que cada uno de los actos que se combinan en el proceso conserven íntegra su individualidad, c) que la conexión entre los diversos actos radique en la unidad de efectos jurídicos. Todos los actos que se integran en un procedimiento han de estar coordinados entre sí y dirigidos a producir un determinado efecto jurídico. d) que todos los actos que integren el procedimiento estén vinculados causalmente entre sí, de tal modo que cada uno supone el anterior y presupone el posterior, y el último requiere la serie entera, e) que suponga un concepto puramente formal, es decir la simple sucesión de actos y de tiempos, constituyendo un orden o forma de proceder, f)



que constituya el cauce formal para la realización de las funciones administrativas, y g) que culmine en un acto administrativo, una decisión, que sea susceptible y elemento necesario de una reclamación o impugnación procesal anterior.

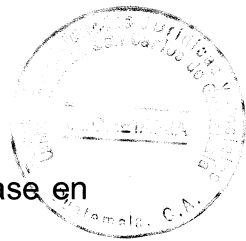
Es entonces una de las características del procedimiento de gestión tributaria, presentar elementos peculiares frente al resto de los procedimientos administrativos, puesto que tienen carácter o eficacia instrumental interna para la realización o instrucción de todo el procedimiento y que culmina en un acto, ya declarativo, ya constitutivo, de derechos u obligaciones del administrado.

4.1.3. Estructura del procedimiento tributario en Guatemala

Según Escobar Menaldo, de acuerdo al Código Tributario las fases para la determinación de la obligación tributaria, son las siguientes:

1. Iniciación

Como se indicara anteriormente, una de las características del procedimiento administrativo tributario consiste en que carece de la necesidad de petición de parte, es decir que, es impulsado de oficio. Sánchez Serrano citado por Escobar Menaldo, señala que la iniciación de oficio tiene lugar en aquellos casos en que la administración, aun sin contar con declaración alguna y sin precisar de su actuación investigadora, por



establecer ya en sus registros de datos y justificaciones suficientes, dicta con base en ellos, actos de comprobación o liquidación, que dan inicio al procedimiento.

En la legislación tributaria guatemalteca encontramos contemplado esta iniciación de oficio, en el artículo 107 del Código Tributario, cuyo epígrafe es precisamente determinación de oficio. Dicho precepto señala que la administración tributaria determinara de oficio los tributos, cuando el contribuyente o responsable haya omitido la presentación de la declaración correspondiente u omite proporcionar la información suficiente para establecer la obligación tributaria.

En este caso, la administración tributaria debe requerir la presentación de las declaraciones omitidas, fijando un plazo de 10 días hábiles para ello, vencido dicho plazo sin que el contribuyente o responsable haya presentado las declaraciones, la administración tributaria puede proceder a determinar la obligación tributaria de oficio sobre base cierta o presunta.

Otro ejemplo de iniciación de oficio estriba en la determinación de oficio de la obligación tributaria sobre base presunta. Esta se lleva a cabo cuando el contribuyente o responsable se niega a proporcionar la información, documentación, libros y registros contables; por lo mismo, la administración tributaria acude a tomar indicios promedios, información de terceros o porcentajes de ingresos o ventas, egresos o costos aplicables en la escala o categoría que corresponda a la actividad a que se dedique para el



cálculo del monto del omiso a fin de determinar la obligación tributaria. Este procedimiento se encuentra contemplado en el artículo 109 del Código Tributario.

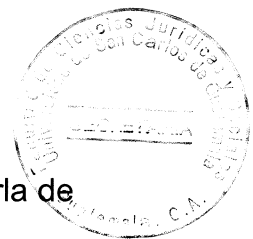
2. Verificación o comprobación

De acuerdo al contenido del artículo 146 del Código Tributario, la administración tributaria se ve obligada a verificar las declaraciones, determinaciones y documentos de pagos de impuestos. Para el efecto, la administración tributaria puede hacer uso de las atribuciones a ella asignadas por el artículo 98 del mismo cuerpo legal citado, observando el período de prescripción para ejercitarlas, siendo éste de 4 años.

Es la intendencia de fiscalización a través de los departamentos de programación de la fiscalización y evaluación y control, quien tiene a su cargo actualmente efectuar dicha labor de verificación. En la práctica ocurre que los auditores fiscales acuden a la sede social o fiscal del contribuyente o responsable, con un nombramiento que identifica el sujeto, tributos y períodos a revisar, entre otros.

Iniciada la revisión, los auditores fiscales presentan requerimientos de información, en los que se detallan los documentos e información solicitada al contribuyente o responsable para la auditoría.

Posteriormente, una vez recabada la información y completos los papeles de trabajo, se cierra la auditoría con una acta de presencia fiscal, en la que el contribuyente o



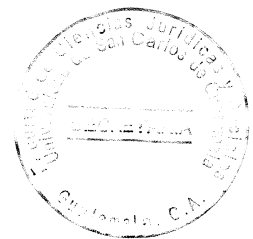
responsable puede argumentar sobre los potenciales reparos, pudiendo o no firmarla de enterado o aceptación.

La información producto de la auditoría es analizada a fin de concretarla como reparos o ajustes a las declaraciones o informaciones presentadas por el sujeto.

3. Audiencia

Los ajustes o reparos formulados por la administración tributaria se le hacen saber al contribuyente o responsable, mediante el acto de notificación. Dicha notificación incluye la audiencia que se confiere al contribuyente o responsable por el plazo de 30 días hábiles, con el objeto de que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa. Si solo se imponen sanciones, la audiencia se conferirá por 10 días improrrogables.

Para la evacuación de la audiencia, el contribuyente o responsable deberá atenerse a lo estipulado por el artículo 122 del Código Tributario, concerniente a los requisitos de la solicitud inicial, aunque la omisión de alguno de los requisitos no puede ser motivo para rechazar la solicitud. Este escrito puede ser incluso firmado por un tercero a ruego del contribuyente o responsable. Adicionalmente, puede aplicarse supletoriamente el artículo 61 del Código Procesal Civil y Mercantil a fin de esquematizar lógicamente el memorial o documento que contengan la evacuación de la audiencia conferida.



4. Periodo de prueba

Si al evacuar la audiencia se hubiera solicitado apertura a prueba, se tendrá por otorgado, sin más trámite, resolución o notificación, por el plazo de 30 días hábiles improrrogables contados a partir del sexto día hábil siguiente posterior al día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia.

En el supuesto que la audiencia haya sido conferida por la única imposición de sanciones y al evacuarse se haya solicitado apertura a prueba, la misma será de solo 10 días hábiles. Al no existir una enunciación taxativa en el Código Tributario de los medios de prueba que pueden promoverse dentro del procedimiento administrativo, se hace necesaria la aplicación supletoria del detalle contenido en el Código Procesal Civil y Mercantil.

Sin embargo, en la práctica se utiliza preponderantemente la prueba documental. Los medios de prueba que no hayan sido ofrecidos al evacuar la audiencia conferida, no serán valorados por la Administración Tributaria en la liquidación definitiva del expediente, salvo que sean incorporados al proceso mediante diligencias para mejor resolver.



5. Diligencias para mejor resolver

Una incidencia del procedimiento administrativo tributario consiste en las diligencias para mejor resolver, cuyo acuerdo es facultativo, no obligatorio para la Administración Tributaria.

Estas pueden originarse de la petición de parte o de oficio, teniendo por objeto proveer a la Administración Tributaria de nuevos elementos de juicio para mejor resolver. Estas diligencias se practicarán dentro de un plazo no mayor de 15 días hábiles y pueden consistir en:

- a) Traer a la vista cualquier documento que se crea conveniente.
- b) La práctica de cualquier diligencia que se considere necesaria o la ampliación de las que ya se hubiesen hecho.
- c) Traer a la vista cualquier actuación que sea pertinente.

6. Resolución

Una vez cumplidos los actos anteriores, la administración tributaria deberá dictar la resolución que liquide definitivamente el expediente, dentro de los 30 días hábiles siguientes. El que no se emita la resolución en el plazo legal señalado para el efecto, hace incurrir en responsabilidad al funcionario encargado. De hecho, la mayoría de las veces la administración tributaria incurre en silencio administrativo u omisión de resolver



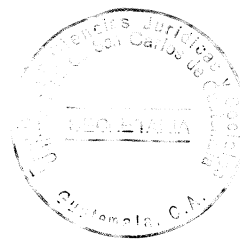
en el plazo legal, con los efectos legales correspondientes, tal como la presunción de resolución negativa o positiva, según el caso. Cabe destacar que esta resolución debe cumplir con los requisitos formales señalados por el Artículo 150 del Código Tributario.

7. Recursos

Cabanellas define recurso administrativo como “la reclamación que un particular, tratase de persona individual o abstracta, formula contra un acto o resolución de la administración pública y ante ella, para solicitar su reforma, revocación o nulidad”.

Según el autor cabe plantear un recurso ante el mismo órgano o funcionario que ha adoptado la medida o ha tornado una resolución; por lo que desde ya se hace mención al recurso de reposición o de revocatoria, para que se deje sin efecto, en grado mayor o menor, lo que se impugna, o el recurso jerárquico, unas veces tras el trámite previo anterior, o expedito en ciertas circunstancias ante el superior.

De acuerdo a lo expuesto, los presupuestos comunes a todos los recursos son: a) que la resolución administrativa sea impugnabile, b) que el recurso se interponga contra alguna resolución ilegal o que viole la ley en alguna forma, c) que el recurso lo interponga quien tenga interés o quien lo represente. Atendiendo a ello, encontramos los siguientes recursos:



a) Recurso de Revocatoria

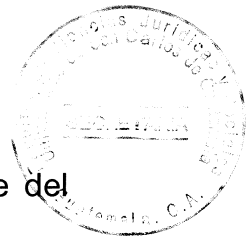
Este medio de impugnación jerárquico o de alzada, en el que conoce el superior jerárquico, procede en contra de las resoluciones dictadas por procedimiento administrativo tributario de las intendencias de la Superintendencia de Administración Tributaria. Es necesario hacer notar que la Administración Tributaria puede incluso revocar de oficio sus resoluciones, siempre que no estén consentidas por los interesados.

Interposición: Deberá promoverse el recurso por escrito, por el interesado y en cumplimiento de los requisitos establecidos para la primera solicitud.

No es necesario consignar expresamente el vocablo recurso de revocatoria, puesto que si del escrito se desprende la inconformidad o impugnación de la resolución, se tramitara como revocatoria.

Plazo: Dentro de los 10 días hábiles siguientes a la última notificación.

Concesión o denegatoria del trámite: El funcionario ante quien se interponga el recurso se limitara a conceder o denegar el trámite del mismo. Si lo concede no podrá seguir conociendo del expediente y se concretara a elevar las actuaciones al tribunal administrativo correspondiente, dentro del plazo de 5 días hábiles.



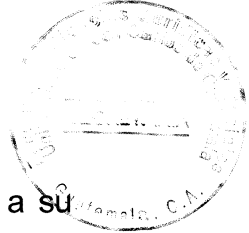
Si la Administración Tributaria no resuelve, concediendo o denegando el trámite del recurso de revocatoria dentro de los 15 días hábiles siguientes a su interposición, se tendrá por concedido este y deberán elevarse las actuaciones como corresponde.

Ocurso: Cuando la administración tributaria deniegue el trámite del recurso de revocatoria, el interesado puede ocurrir al tribunal administrativo correspondiente dentro del plazo de 3 días hábiles siguientes al de la notificación de la denegatoria, pidiendo se conceda el trámite del recurso de revocatoria. El tribunal administrativo remitirá el ocurso a la dependencia que denegó el trámite del recurso, para que informe o envíe el expediente original, dentro del plazo de 5 días hábiles.

Posterior a lo anterior, el tribunal administrativo correspondiente resolverá con lugar el ocurso y si encuentra improcedente la denegatoria del trámite del recurso de revocatoria, entrará a conocer de este. De igual forma procederá, cuando establezca que ya ha transcurrido el plazo de 15 días hábiles sin que la Administración Tributaria haya concediendo o denegando el trámite del recurso de revocatoria.

Al recibir las actuaciones que motivaron el recurso, el tribunal administrativo, podrá recabar dictamen, el cual deberá rendirse dentro del plazo de 15 días hábiles.

Previo a ello, también podrá acordar diligencias para mejor resolver, posteriormente a lo señalado, el tribunal administrativo resolverá confirmando, modificando, revocando o



anulando la resolución recurrida, dentro del plazo de 30 días hábiles de elevado a su consideración el recurso.

Transcurrido el plazo antes señalado sin que se dicte la resolución que corresponde, se tendrá por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria, para el solo efecto de que el interesado pueda promover proceso contencioso administrativo.

Este efecto es de carácter facultativo, o lo que es lo mismo es optativo para el interesado el asumir el efecto del silencio administrativo y acudir a promover el proceso contencioso administrativo o esperar que se dicte la resolución correspondiente y luego promover dicho proceso.

b) Recurso de Reposición

Este procede con las resoluciones originarias del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, tramitándose dentro de los plazos y en la forma establecida en ley. Es de hacer notar que el procedimiento administrativo tributario, legalmente establecido, no vulnera ninguna garantía constituida a los contribuyentes, sus fases están delimitadas al debido proceso.



4.2. Derecho tributario sancionador

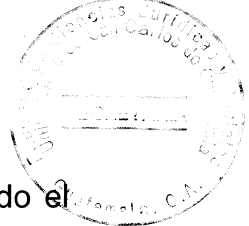
Todos los principios aquí analizados convergen en la presunción de inocencia, aplicable tanto en materia de infracciones y sanciones tributarias, como en la ordenación y aplicación del sistema tributario, siendo frecuente su vulneración al estar generalizada la inversión de la carga de la prueba, como por ejemplo cuando se interrumpe automáticamente el plazo de prescripción de las infracciones tributarias, cuando los objetivos de las unidades se apartan de su función, cuando se asignan deudas medias a los contribuyentes inspeccionados, etc., aspectos que nos introducen en la desviación de poder.

4.3. Principio de inocencia

El principio de inocencia o presunción de inocencia es un principio jurídico penal que establece la inocencia de la persona como regla. Solamente a través de un proceso o juicio en el que se demuestre la culpabilidad de la persona, podrá el Estado aplicarle una pena o sanción.

4.4. Debido proceso

Principio que indica el deber del Estado de respetar todos los derechos legales que posee una persona según la ley. Es un principio jurídico procesal según el cual toda persona tiene derecho a ciertas garantías mínimas, tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso, como por ejemplo a ser oído y a hacer valer sus pretensiones legítimas frente al juez. El debido proceso establece que el gobierno está



subordinado a las leyes del país que protegen a las personas del Estado y cuando el gobierno no sigue el curso de la ley, incurre en una violación del debido proceso.

El debido proceso se ha interpretado frecuentemente como un límite a las leyes y los procedimientos legales, por lo que los jueces, no los legisladores, deben definir y garantizar los principios fundamentales de la imparcialidad, justicia y libertad. Esta interpretación resulta controvertida, y es análoga al concepto de justicia natural y a la justicia de procedimiento usada en otras jurisdicciones.

En el ordenamiento jurídico este principio según el Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, presupone que nadie puede ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal.

El derecho de defensa establece el debido proceso, el cual va más allá de haber sido citado, por medio de una audiencia o citación, oído por medio de la presentación de los recursos de impugnación y lo más importante, vencido en proceso legal, que es allí donde se cometen la mayor parte de violaciones a los derecho del debido proceso en cualquier resolución durante el proceso administrativo.

La Corte de Constitucionalidad ha sentado jurisprudencia al respecto, cuando no se cumple el debido proceso, lo que implica que toda resolución administrativa o judicial deberá dirimirse conforme a las disposiciones normativas aplicables al caso concreto, en otras palabras el derecho a una respuesta expresa, motivada y fundada en derecho.



Por tal razón, deberíamos analizar toda resolución del ente fiscalizador para determinar si se cumplió el debido proceso, un ejemplo puede ser el siguiente: cuando la pretensión del contribuyente no puede ser atendida por el ente fiscalizador, la norma aplicada en este caso en concreto, no establece cuáles son los motivos para que el órgano administrativo deje de atender alguna pretensión por parte del contribuyente, además tampoco fundamenta por qué motivo no puede ser atendida la pretensión, por lo que, en este caso específico se denota la clara violación al debido proceso, toda vez que la resolución no fue expresada con claridad, fundamentando los hechos y la base legal donde se establece que la pretensión no puede ser atendida.

4.5. Principio de la potestad sancionadora como *ultima ratio*

Finalmente, una vez expuesta la idea de la relación causal, debemos determinar correctamente un límite para no dar cabida al libre albedrío del legislador y que este pueda determinar que conductas son delitos y cuales faltas de acuerdo a circunstancias *pro tempore*, sin ningún criterio controlador.

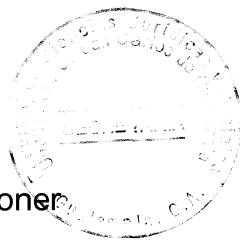
Al analizar la convergencia y el traspaso de principios del derecho penal al derecho administrativo sancionador, vemos como los principios sirven para afirmar una idea de relación sustancial pero no de identidad sustancial, esto porque, si bien los principios son similares y como tales son preceptos informadores, hasta cierto punto esenciales de una institución jurídica, evidentemente hay una relación, pero esa relación no necesariamente es identidad sustancial, sino que se puede afirmar que hay una relación sustancial pero no una identidad sustancial.



En todas las disciplinas del derecho, algunos principios son similares entre sí, cada uno con un respectivo matiz, esto porque son principios generales del derecho, esta circunstancia no es impedimento para afirmar la individualización de cada disciplina.

Trasladando este análisis al derecho penal y el derecho administrativo sancionador que estamos desarrollando, se hace más compleja la tarea de afirmar su individualización, teniendo en cuenta que ambas disciplinas tienen la misma fuente, pero el hecho de tener la misma fuente no hace una identidad, sino que solamente afirma la existencia de una relación; sin embargo, hay que tener cuidado cuando afirmamos la individualización, pues esto no es total autonomía, sino que esta individualización debe ser únicamente para limitar al legislador en su actividad tipificadora, dando parámetros ciertos y sobre todo justos que permitan satisfacer las exigencias de un sistema garantista como lo es el sistema jurídico guatemalteco.

Lo anterior, se refleja en su naturaleza de *ultima ratio*, o sea que la función punitiva debe ser delimitada en el marco de la política social del Estado. Con ello la intervención del derecho penal, sin perder su importancia fundamental, está supeditada a la ineficacia o insuficiencia de vías legales alternativas, para la imposición de correctivos y para la prevención de bienes jurídicos, cuyas penalidades no implican condenas privativas de libertad.



El derecho penal, es la última herramienta a la que el Estado debe recurrir para imponer castigos, de allí que la subsidiaridad sea vista como una exigencia político criminal que debe ser afrontada por el legislador al momento de crear tipos penales.

La subsidiaridad del derecho penal, de conformidad con la legislación vigente está dentro del principio de intervención mínima, que regla la injerencia del derecho penal a temas de gravedad considerable y conforme a la importancia de los bienes jurídicos lesionados, quedando los menos significativos para las demás ramas del derecho.

La existencia de procedimientos judiciales o administrativos antepuestos al derecho penal, no implican la subsidiaridad de este orden, sino simplemente el sustrato social que las normas penales tienen, refiriéndose a su utilización para el control de la sociedad. Pero, dentro del ordenamiento jurídico, al derecho penal le corresponde la tarea más temible consistente en sancionar los más graves ataques e intolerables a los bienes jurídicos más importantes y en este sentido, sí se puede decir que el derecho penal debe ser subsidiario del resto de las normas del ordenamiento jurídico, por cuanto en ello se expresa su carácter de *ultima ratio*. Es decir, cuando el ataque no sea muy grave o el bien jurídico no sea tan importante, o cuando el conflicto pueda ser solucionado con soluciones menos radicales que las sanciones penales propiamente dichas, deben ser aquéllas las aplicables.

El hecho de no considerar al derecho penal como instrumento de *ultima ratio*, implica una expansión punitiva, que puede desbordar los límites finados por los bienes jurídicos

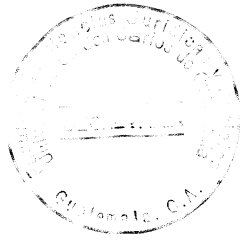


tradicionales al derecho penal y lo pueden convertir en un instrumento puramente funcionalista, al servicio de los contingentes programas políticos y elaborados, al margen de las garantías propias del estado de derecho, para alcanzar una defensa de la sociedad lo mayormente eficaz posible frente a los riesgos derivados de las disfunciones del moderno sistema social.

La administración ha obtenido, de una u otra forma un poder sancionador de importancia que lo contradice con la división de poderes del poder político, esa potestad tiene que corresponder dentro de las exigencias del principio de división de poderes, en exclusiva a los tribunales de justicia. Todo poder sancionador, tiene que quedar en manos de los jueces.

Ninguna persona puede ser sancionada por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, de conformidad con la ley.

Además, el Estado guatemalteco tiene la obligación de observar las garantías propias de un Estado de derecho y ello abarca, por ende; también la actividad administrativa. En efecto, los poderes públicos están sujetos a la normativa constitucional y al resto del ordenamiento jurídico.



4.6. El injusto penal y el injusto administrativo

Tiene que existir una diferenciación, entre el ilícito penal y el ilícito administrativo, siendo de importancia, determinar si el legislador opera con alguna distinción entre ambos ilícitos, porque si así fuera, quedaría legitimada la entrega a la administración de un poder represivo a castigar aquellas conductas antijurídicas, que constituyen ilícitos administrativos.

El hallazgo de un criterio sustancial de distinción, es de preocupación constante. El derecho penal, protege derechos subjetivos o bienes jurídicos individualizados, mientras que el derecho administrativo tiene que operar frente a la desobediencia de los mandatos emitidos por la administración, que no protegen bienes jurídicos ya existentes, sino que están al servicio de los deberes de orden público y del bienestar, y por ende no contienen un desvalor ético.

De conformidad con ello, se tiene que reprender una lesión contra la integridad corporal por medio de una pena, debido a que el mismo protege derechos subjetivos o bienes jurídicos individualizados, mientras que el derecho administrativo tiene que operar frente a la desobediencia de los mandatos emitidos por la administración.

De conformidad con esta concepción, se tiene que reprender una lesión contra la integridad corporal mediante una pena. La característica de la infracción administrativa tiene que encontrarse en su indiferencia ética, y en la consiguiente ausencia de ética en la sanción prevista. El delito y la pena criminal, son labor exclusiva de los órganos de



justicia. El delito lesiona intereses vitales jurídicamente protegidos, o sea, bienes jurídicos, mientras que la infracción administrativa lesiona los intereses de la administración en la colaboración del ciudadano, es decir, bienes administrativos.

El ciudadano tiene el deber de cooperar con la administración y si tal deber es lesionado, el Estado reacciona para evitar futuras infracciones. La multa, como sanción administrativa, se diferencia de la pena criminal no solamente nominalmente, sino también en su esencia, debido a que no puede entenderse como pena, sino como advertencia del deber que presenta características de aplicación distintas; es decir, es un asunto administrativo, que se presenta bajo el principio de oportunidad.

La diferencia entre delito y la infracción administrativa, es decir, entre ilícito penal y el ilícito administrativo, solamente puede encontrarse en consideraciones formales. De esa forma, se entiende por ilícito administrativo la infracción castigada por órganos administrativos, en virtud de la facultad gubernativa de la administración; por el contrario, se está en presencia de un ilícito penal, cuando la infracción se encuentra castigada con una pena de las reguladas en el Código Penal y aplicada por los tribunales de justicia en virtud en virtud del *ius puniendi*.

Solamente, existe una distinción formal, debido a que el único dato que permite distinguir una pena criminal de una sanción administrativa es el órgano del Estado que las aplica. Las multas y demás correcciones en su uso de atribuciones gubernativas o disciplinarias, imponen las mismas a los subordinados o administrados.



La potestad sancionadora de la administración no es una potestad administrativa, sino que forma parte de la potestad punitiva del Estado. Es el orden formal, en el que se encuentran las diferencias en el procedimiento, como ocurre por ejemplo con la autoridad que las aplica, el procedimiento utilizado y la sanción. “Las contravenciones tipificadas, se integran en el supra concepto del ilícito, cuya unidad sustancial es compatible con la existencia de diversas manifestaciones fenoménicas entre las cuales se encuentra tanto el ilícito administrativo como el penal”.²³ La indiferenciación ontológica entre los injustos administrativos y los penales se sostiene asimismo y no impide el establecimiento o mantenimiento de una distinción entre los distintos tipos de infracciones definidas por el derecho interno.

4.7. Acción penal fallida respecto al derecho comparado interno

Se analizarán varios aspectos para determinar que la acción penal es legalmente fallida respecto a la suposición de la Administración Tributaria en presumir existencia o indicios de ilícitos penales, vulnerando el principio de inocencia y del debido proceso, el cual se explica de la manera siguiente:

1. Supremacía de la constitución

La supremacía de la constitución sobre todas las demás normas, sean éstas de la naturaleza que sean, está contenida en la propia Constitución Política de la República

²³ González Parada, José Ramón. **El poder sancionador de la administración y la crisis del sistema judicial penal.** pág. 39.

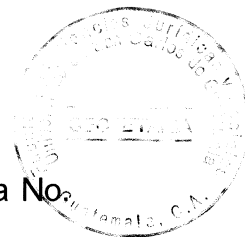


en el Artículo 175, el cual establece que ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución, además de la sanción que se impone por su inobservancia.

El artículo 204 del texto constitucional congruente con la norma anteriormente citada, preceptúa que los tribunales en toda resolución o sentencia observarán el principio de supremacía constitucional, que prevalece sobre cualquier ley o Tratado. La Constitución Política de la República de Guatemala, es producto de una Asamblea Constituyente, convocada para formular el pacto de paz social entre los guatemaltecos y no sería concebible que la simple mayoría, de cualquier legislatura, pudiera venir a reformar el pacto ya formulado.

El artículo 175 de la Constitución Política de la República de Guatemala, regula "Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son *nulas ipso jure*".

La Corte de Constitucionalidad, ha sostenido en diferentes fallos emitidos que: "...Dentro de los principios fundamentales que informan al Derecho guatemalteco, se encuentra el de supremacía o superlegalidad constitucional, que significa que en la cúspide del ordenamiento jurídico está la Constitución y ésta, como ley suprema, es vinculante para gobernantes y gobernados a efecto de lograr la consolidación del estado de derecho. Esta superlegalidad constitucional se reconoce, con absoluta precisión en tres Artículos de la Constitución Política de la República: el 44... el 175... y el 204..." Gaceta No. 34,



expediente No. 205-94, página No. 2, sentencia: 03-11-94. En igual sentido: Gaceta No. 64, expediente No. 1892-01, sentencia: 12-06-02.

“...La preeminencia de la Constitución Política de la República, bajo el punto de vista de su normatividad, se plasma en dos características privilegiadas (entre otras): a) que es la norma fundamental del ordenamiento jurídico, en la que deben basarse las demás disposiciones que lo integran; y b) que tiene jerarquía de ley suprema y, como consecuencia obvia, prevalece sobre cualquier otra ley, de manera que aquéllas que la contravengan devienen ineficaces...” Gaceta No. 69, expediente No. 1098-03, sentencia: 18-09-03.

“...las objeciones de inconstitucionalidad tienen como fundamento el principio de supremacía de la Constitución, conforme el cual todas las normas que integran el ordenamiento jurídico nacional, sólo serán válidas si se adecuan a aquélla. El principio de supremacía constitucional requiere que todas las situaciones jurídicas se conformen con los principios y preceptos de la Constitución y es precisamente la falta de tal conformidad la que hace posible las objeciones de inconstitucionalidad y su eventual declaración por esta Corte. De acuerdo con el principio de supremacía, todas las normas del ordenamiento jurídico deben adecuarse a la Constitución y es el sistema normativo en ella contenido el que sirve de parámetro para el control de constitucionalidad. Es bajo las premisas anteriores que la Corte de Constitucionalidad puede ejercer sus funciones y actuar las garantías de control constitucional que tiene atribuidas...” Gaceta 71, expediente No. 2085-03, sentencia: 08-01-04.



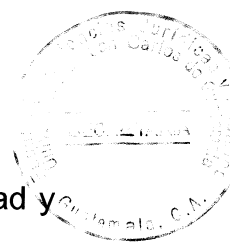
La Constitución Política de la República de Guatemala, pacto de paz social entre los guatemaltecos, regula en su artículo 204, la relación jerárquica que existe entre las normas constitucionales y el resto del ordenamiento jurídico, estableciendo, sin que exista lugar a equivoco alguno, la supremacía de la Constitución sobre todas las demás normas, sean éstas de la naturaleza que sean. Establece este artículo que los Tribunales de Justicia en toda resolución o sentencia observarán obligadamente el principio de que la Constitución Política de la República prevalece sobre cualquier ley o Tratado.

El mandato constitucional no hace distingo alguno con respecto a las leyes y Tratados sobre los cuales la Constitución es preeminente y en consecuencia, la preeminencia se extiende a toda ley y a todo Tratado, sea cual sea su naturaleza. .

El artículo 204, establece “Los tribunales de justicia en toda resolución o sentencia observarán obligadamente el principio de que la Constitución de la República prevalece sobre cualquier ley o Tratado.

2. Normas constitucionales que se estiman violadas:

Artículo 14. “Toda persona es inocente, mientras no se le haya declarado responsable judicialmente, en sentencia debidamente ejecutoriada.”



Artículo 4. "En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los Seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí."

El artículo 12. "La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.

Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente."

El segundo párrafo del artículo 70 del Código Tributario, que transgrede los principios constitucionales, colisiona con el artículo 14 de la Constitución Política de la República de Guatemala, puesto que viola el principio de presunción de inocencia al establecer que cuando la administración tributaria, presuma la existencia de un delito, debe presentar denuncia, iniciándose con dicha denuncia el correspondiente proceso penal, bajo el supuesto de presunción de culpabilidad que el denunciado debe destruir en el proceso penal, contrario a lo establecido en la norma constitucional que garantiza el derecho de la persona a que se presuma su inocencia en tanto no se le haya declarado responsable judicialmente, en sentencia debidamente ejecutoriada.



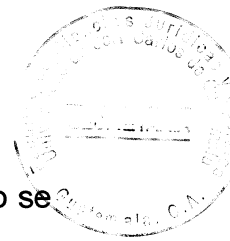
Se estima que el segundo párrafo del artículo 70 del Código Tributario viola el principio de presunción de inocencia pues, establece que la administración tributaria inmediatamente deberá denunciar lo que presume a la autoridad judicial penal, denuncia que conlleva el inicio de la persecución penal, bajo el supuesto de una presunción de culpabilidad, presunción que el contribuyente tendría que destruir en el proceso penal, contrario a este mandato y la situación que crea al derecho fundamental, que corresponde a toda persona a la que se le impute la comisión de hechos, actos u omisiones ilícitos, vulnerándose la presunción de inocencia durante la tramitación del proceso o expediente, en el que se conozca la denuncia y en tanto no se declare su culpabilidad.

De esa cuenta, la oración "...Cuando se presuma la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente..." contenida en el segundo párrafo del artículo 70 del Código Tributario, viola el debido proceso y el principio de presunción de inocencia, ya que con la denuncia ante autoridad judicial penal, de la administración tributaria, se está calificando la culpabilidad del denunciado, al prejuzgar como definitiva la imputación que se le haga, sin que se haya seguido el procedimiento administrativo respectivo, como se apuntó anteriormente y se le haya dado la oportunidad de refutar y probar, sujetándola a lo penal sin que administrativamente haya podido defenderse, o destruir la presunción de culpabilidad, derecho éste último, el de presentar prueba que destruya la presunción, contemplado en el artículo 72 del Código Tributario.



Por ello, la administración tributaria, previo a presentar la denuncia ante Órgano Jurisdiccional de orden penal, a la que se refiere el segundo párrafo del artículo 70 del Código Tributario, debe agotar el procedimiento administrativo establecido en el artículo 146 de cuerpo normativo referido, en el cual se le permita al contribuyente presentar la prueba que destruya la presunción de existencia de un delito, en uso del derecho contemplado en el artículo 72 del Código Tributario, que contempla la admisión de prueba en contrario de las presunciones establecidas en dicho Código. Si se sostiene la transgresión del segundo párrafo del artículo 70 del código en referencia, lo dispuesto en el artículo 72 se hace nugatorio y toda discusión habría de darse ante tribunales penales.

Al respecto, la honorable Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado en los términos siguientes: el derecho a la presunción de inocencia es susceptible de ser vulnerado por cualquier acto, ya sea de mero trámite o de sustanciación, definitivo o sancionador, del cual se desprenda una conducta que juzgue o precalifique al investigado de presentar irregularidades; además, que la presunción de inocencia implica una regla de tratamiento del sometido al procedimiento sancionador, que proscribe que pueda ser tenido por culpable en tanto su culpabilidad no haya sido legalmente declarada, que como puede suponerse, afecta directamente a la ejecución de las sanciones antes de haber sido declaradas firmes o confirmadas en la vía judicial o administrativa.



En el segundo párrafo del Artículo 70 del Código Tributario, se establece "...Cuando se presume la existencia de un delito, la administración tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente" colisiona con el artículo 4 de la Constitución Política de la República, que consagra la igualdad procesal, estableciendo la igualdad que debe privar entre los sujetos que intervienen en cualquier procedimiento, es decir, equivalentes oportunidades de las que deben gozar para intervenir en el mismo.

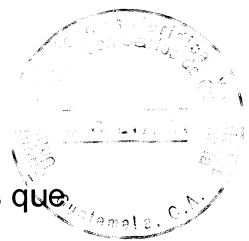
Al establecer el segundo párrafo del artículo 70 del Código Tributario que: "cuando se presume la existencia de un delito la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente", está provocando que el contribuyente afectado comparezca al procedimiento en un plano de desigualdad, pues la presunción previamente establecida por la administración tributaria constituye una calificación de posible culpabilidad, que conlleva que al contribuyente se le señale de presunto responsable de la comisión de hechos delictivos, lo que viola su derecho a la igualdad, porque mientras que todas las personas vinculadas a proceso penal, gozan del derecho a que se presume su inocencia en tanto no haya sido declarado responsable judicialmente, en sentencia debidamente ejecutoriada, en el presente caso, con la presunción de existencia de delito, automáticamente la persona denunciada, desde el inicio del proceso queda vinculada a él, bajo la presunción no de inocencia, sino de culpabilidad.



También viola el derecho a la igualdad, porque dejando a discreción de la administración tributaria, la presunción de comisión de hechos delictivos, deja también la decisión de denunciar inmediatamente el hecho ante la autoridad judicial penal y de iniciar procedimiento administrativo confiriéndole audiencia para que éste presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa, dándole la oportunidad dentro de éste, de que presente prueba en contrario a la presunción, de conformidad con lo establecido en los artículos 72 y 146 del Código Tributario.

Potestad que viola el derecho a la igualdad puesto que, mientras a algunos contribuyentes se les puede respetar su derecho de defensa y la garantía de audiencia, dentro del procedimiento administrativo, a otros simple y llanamente se les puede negar, denunciados ante tribunales de orden penal, por la sola calificación hecha, sin audiencia previa, por parte de la autoridad tributaria, presunción de la existencia de un delito, por su sola calificación, lo que desvirtúa, incluso, la naturaleza de la denuncia puesto que en este se denuncian hechos y no presunciones.

También lo viola por dar un trato normativo desigual a los contribuyentes sujetos de fiscalización por parte de la administración tributaria, con relación al trato dado a los organismos, instituciones, entidades y personas sujetas a fiscalización, por parte de la Contraloría General de Cuentas, ante supuestos fácticos iguales, porque el artículo 54 de la Ley de Contrataciones del Estado, en su parte conducente, regula bajo el epígrafe de transparencia en el uso de fondos públicos y otros contrato "... La



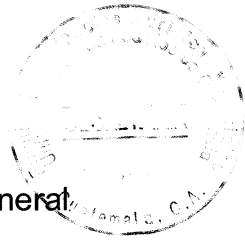
Contraloría General de Cuentas debe fiscalizar la negociación y todos los contratos que se suscriban en aplicación de este Artículo, los cuales para su validez y ejecución deben registrarse en el registro de contratos de dicha Contraloría.

Si en la fiscalización se detectaren anomalías, la Contraloría General de Cuentas deberá denunciar a los órganos respectivos, según la materia de que se trate, después de agotado el procedimiento administrativo que corresponda.

El artículo 103 de la Ley de Contrataciones del Estado, en su parte conducente, regula:

“...Toda controversia relativa al cumplimiento, interpretación, aplicación y efectos de los contratos celebrados con motivo de la aplicación de la presente ley, se someterá a la jurisdicción del Tribunal de lo Contencioso Administrativo o a la jurisdicción arbitral mediante cláusula compromisoria o Convenio arbitral. No se podrá iniciar acción penal, sin la previa conclusión de la vía administrativa o del arbitraje.”

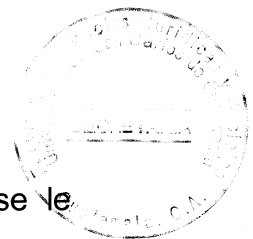
De igual manera el artículo 30 de la ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, regula: “Los auditores gubernamentales que en cumplimiento de su función, descubran la comisión de posibles delitos contra el patrimonio de los organismos, instituciones, entidades y personas sujetas a fiscalización, están obligados a presentar la denuncia correspondiente ante la autoridad competente y hacerlo del conocimiento del Contralor General de Cuentas, quien deberá constituirse como querellante adhesivo.”



Asimismo, el Artículo 53 del Reglamento de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, regula: "Para los efectos de lo que establece el inciso f) del artículo 4 de la ley, los auditores gubernamentales con el visto bueno del supervisor, correrán audiencia por un plazo de hasta 15 días hábiles improrrogables al responsable, para que proceda a desvanecer los cargos o reparos formulados contenidos en el informe respectivo. En dicho informe figurarán las sumas reparadas, las citas de leyes infringidas y deberá ser notificada por los procedimientos legales.

Si vencido dicho plazo los mismos no fueren desvanecidos por los responsables, el informe conteniendo los cargos confirmados y documentos de auditoria probados, serán cursados con la petición para iniciar el juicio de cuentas respectivo a la Sección de Juicios de la Contraloría General de Cuentas. Si los cargos fueran constitutivos de delito se deberá proceder a formular la denuncia o querellas penales pertinentes."

La Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, en su artículo 30, desarrollado en el artículo 53 del Reglamento, y la Ley de Contrataciones del Estado en sus Artículos 54 y 103, imponen, a los auditores gubernamentales, la obligación de presentar denuncia cuando en cumplimiento de su función fiscalizadora descubran la comisión de posibles delitos contra el patrimonio, obligación que nace solamente después de agotado el procedimiento administrativo, en todo caso, parten de hechos y no de presunciones.

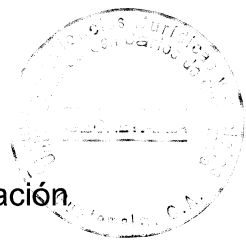


Como puede observarse mientras que a la Contraloría General de Cuentas, se le impone la obligación de agotar el procedimiento administrativo, previo a promover proceso penal, a la administración tributaria se le impone la obligación de presentar denuncia inmediatamente ante autoridad judicial penal, con la sola presunción de la existencia de un delito.

Se viola el derecho a la igualdad por cuanto que tratándose de situaciones similares, se les da un tratamiento distinto.

¿Por qué esa desigualdad? ¿Por qué tanta magnanimidad con los funcionarios y entes fiscalizados por la Contraloría General de Cuentas y, por el contrario, tanta dureza con los contribuyentes que los sostienen?

El Magistrado Roberto Molina Barreto, en voto razonado disidente, en la sentencia de fecha 29 de marzo de 2007, dictada en el expediente 3046-2005. En la cual se declaró con lugar la Acción de inconstitucionalidad de Ley General en contra del inciso c.1) del artículo 4º. De la Ley de Sindicalización y Regulación de la Huelga de los Trabajadores del Estado, por infringir el artículo 4 constitucional que establece el principio general de igualdad y libertad para todos los seres humanos, por contener trato normativo desigual entre trabajadores del sector privado y trabajadores del Estado, ante supuestos facticos iguales, como la finalización de la relación de trabajo posterior al planteamiento de un conflicto colectivo económico social.



El Magistrado Molina Barreto, en el voto razonado, señala que al hacer la parificación correspondiente entre lo regulado en los artículos 379 y 380 del Código de Trabajo con el precepto impugnado, contenido en el *inciso* c.1 del artículo 4 de la Ley de Sindicalización y Regulación de la Huelga de los Trabajadores del Estado, concluye que la situación fáctica que encierran ambas regulaciones, es esencialmente la misma.

La destitución de un trabajador durante la vigencia de las prevenciones judiciales derivadas del planteamiento de un conflicto de carácter económico social y que una de las distinciones entre los trabajadores del sector público y aquellos que laboran en el sector privado, es la forma de determinación de la causa justa que origina el despido y que la diferencia radica en que para llegar a tal determinación la administración pública debe agotar procedimientos administrativos disciplinarios con estricta observancia de los derechos del servidor público, como lo son el de la audiencia debida y el de la estabilidad en el ejercicio del cargo, y que ello no ocurre para el caso de los trabajadores del sector privado, quienes si pueden ser finalizada su relación laboral con sus empleados por decisión unilateral asumida.

El segundo párrafo del artículo 70 del Código Tributario en la oración, "...Cuando se presume la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, norma que viola garantías de los contribuyentes y que colisiona con el artículo 12 de la Constitución Política de la República, puesto que al imponer a la Administración Tributaria la obligación de denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial competente,

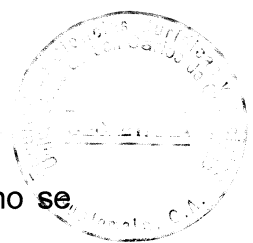


cuando presuma la existencia de delito, se veda el derecho del contribuyente a defenderse dentro del procedimiento administrativo, violentándose el principio del debido proceso y la garantía de audiencia, garantías a las que tiene derecho. Se le arrebató la potestad de ser oído, de ofrecer y producir medios de prueba, de rebatir las argumentaciones deducidas, de aportar prueba en contrario que destruya la presunción y de que se emita un pronunciamiento definitivo de conformidad con la ley, dentro del procedimiento administrativo establecido en el artículo 146 del Código Tributario.

El artículo 72 del Código Tributario, regula: Las presunciones establecidas en este código y en otras leyes tributarias específicas sobre infracciones y sanciones, admiten prueba en contrario, normas que el artículo 70 hace nugatorio.

En efecto, este Artículo resulta inoperante si, como consecuencia de la errónea aplicación del segundo párrafo del artículo 70, objeto de esta investigación, se lleva lo actuado, con la presunción de delito perpetrado, a los tribunales penales, tribunales en los que el contribuyente, habría de probar su inocencia, es desprovisto de este derecho y por lo tanto, invirtiéndose la carga de la prueba, debiendo defenderse, por otra parte, bajo una normativa penal muy distinta a la administrativa.

Al respecto el artículo 146 del Código Tributario establece que la administración tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos y si procediere formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho, y notificará al contribuyente o al responsable.

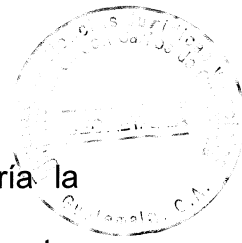


Asimismo, se le notificará cuando se le impongan sanciones, aun cuando éstas no se generen de la omisión de pago de impuestos.

Al notificar al contribuyente o al responsable, si se le formulan ajustes, se le dará audiencia por treinta días hábiles, improrrogables a efecto de que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, se estará a lo dispuesto en el artículo 143 de este Código. El período de prueba se tendrá por otorgado, sin más trámite, resolución ni notificación, que la solicitud y los treinta (30) días improrrogables correrán a partir del sexto (6to) día hábil posterior al del día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia. ...”

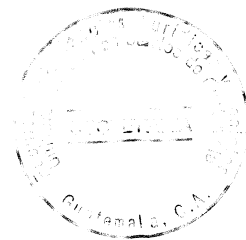
Al interpretar las citadas normas y dar cumplimiento a la relacionada función, el artículo 146 del Código citado, señala las etapas del procedimiento administrativo, que impone que se le dé audiencia al contribuyente fiscalizado, a efecto de que, dentro de este procedimiento, justifique su oposición y defensa y si éste lo solicita, abrir a prueba por el plazo de treinta días hábiles, para posteriormente dictar la resolución que corresponde. Esta actuación es revisable jerárquicamente por el órgano superior, por medio del recurso de revocatoria contenido en artículo 154 del mismo cuerpo legal.

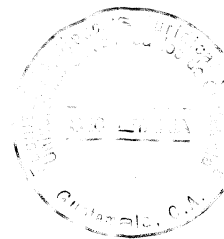
Procedimiento administrativo, también aplicable para el caso de aportar prueba en contrario de las presunciones establecidas por la Administración Tributaria.-



El principio jurídico del debido proceso aplicado al presente caso, impondría la necesidad de que la Administración Tributaria, confiriese audiencia al contribuyente, respecto a los hallazgos que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos o de las presunciones habidas, audiencia con la cual se inicia el procedimiento administrativo correspondiente, para determinar si se han cometido acciones u omisiones que impliquen violación de normas tributarias de índole sustancial o formal que constituyan infracción sujetas a sanción por parte de la administración tributaria y si agotado el procedimiento administrativo, la administración tributaria presume la existencia de un delito, estará obligada a presentar inmediatamente la denuncia ante la autoridad judicial competente, absteniéndose de imponer sanción alguna para evitar incurrir en la prohibición establecida en el artículo 90 del Código Tributario.

De ahí que exista evidente violación al derecho de defensa y al debido proceso en el segundo párrafo del Artículo 70 ya citado, disposición que manda presentar denuncia ante un órgano jurisdiccional, partiendo de una consecuencia suscitada no de hechos que consten a la autoridad tributaria sino de lo que ésta presume, presunción de culpabilidad sin que se haya seguido procedimiento alguno ante la administración tributaria que permitiría la legítima defensa del contribuyente.





CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Para esta investigación, es de suma importancia determinar cuál es la problemática encontrada y para efectos de la presente se determinó cuáles son las consecuencias jurídicas, sociales y culturales, por la evidente violación al derecho de defensa y al debido proceso en el problema planteado, lo que denota la importancia de conocer las facultades de cada uno de los sujetos que intervienen y su relación con los entes encargados de la aplicación de las normas.

La base legal de la misma, la constituyen los Artículos 70 y 90 del Código Tributario que manda presentar denuncia ante un órgano jurisdiccional, partiendo de una consecuencia suscitada no de hechos que consten a la autoridad tributaria sino de lo que ésta presume.

La solución a la problemática, objeto de investigación, la constituye la correcta aplicación de los Artículos antes mencionados por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, evitando con ello que se vulnere la presunción de inocencia y el debido proceso; por lo mismo, se deberá capacitar a las personas encargadas a efecto puedan aplicar correctamente la normativa, buscando con ello, la certeza jurídica de los sujetos pasivos de la tributación y la eficacia de la ley.





BIBLIOGRAFÍA

CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Buenos Aires: Ed. Heliasta, 2008.

CASTILLO GÓNZALEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo guatemalteco**. Tomo I. Teoría General. 16 Edición actualizada. Guatemala, Guatemala. Editorial Impresiones Graficas, enero 2005. 617 páginas.

DE JUANO, Manuel. **Curso de finanzas y derecho tributario**. Ediciones Molanchino, Rosario, Argentina 1971.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero Mexicano**. Editorial Porrúa. México. 1982. Décima edición.

GARRIDO FALLA, Fernando. **Los medios de policía y la teoría de las sanciones administrativas**. Madrid, España: Ed. REUS, 1985.

GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Buenos Aires Argentina, editorial desalma, Buenos Aires Argentina, segunda edición. 1989.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y Susana C. Navarrine, Susana C. **Procedimiento tributario y de la seguridad social, comentarios, doctrina y jurisprudencia**. Ed. LexisNexis. Buenos Aires, 2007.

GODOY LÓPEZ, Edy Rolando. **Análisis jurídico de las obligaciones del contrato de arrendamiento y su terminación de conformidad con la legislación civil de Guatemala**. Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, 2006.

GONZÁLEZ PARADA, José Ramón. **El poder sancionador de la administración y la crisis del sistema judicial penal**. Madrid, España: Ed. REUS, 1995.

JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. **El principio non bis in idem**. Madrid, España: Ed. Dykinson, 2004.

JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis. **Tratado de derecho penal**. México: Ed. Harla, 1997.

MARTÍN RETORTILLO, Sebastián. **Multas disciplinarias**. Madrid, España: Ed. REUS, 1985.



MORON URBINA, Juan Carlos. **Comentarios ley del procedimiento administrativo general**. Editorial El Búho. Gaceta Jurídica, S.A. 9 Edición Perú, 2011.

NIETO, Alejandro. **Derecho administrativo sancionador**. Madrid, España: Ed. Tecnos, 1994.

ORTEGA, Joaquin B. **Apuntes de derecho fiscal**. Reimpresión ITESM: Monterrey y México, 1946. P.1.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Buenos Aires, Argentina. Ed. Heliasta S.R.L. 10ª edición 1976.

RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**. Segunda Edición, Editorial Oxford University Press, Colección Textos Jurídicos Universitarios: México, 2002.

SANTAMARÍA PASTOR, Juan Alfonso. **Principios del derecho administrativo sancionador**. Madrid, España: Ed. Ceura, 2000.

SUAY RINCÓN, José. **Sanciones administrativas**. Madrid, España: Ed. Tecnos, S.A., 1989.

TRAYLER JIMÉNEZ, Juan Manuel. **Derecho administrativo sancionador**. Barcelona, España: Ed. Aguirre, 1984.

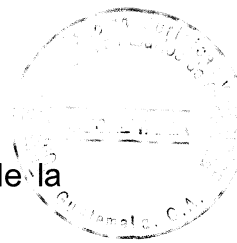
VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Última edición ampliada y actualizada. Buenos Aires 1980.

Legislación:

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

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

Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Decreto número 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, 1986.



Ley de lo Contencioso Administrativo. Decreto número 119-96 del Congreso de la República de Guatemala, 1996.

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

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

Ley de Servicio Civil. Decreto número 1748 del Congreso de la República de Guatemala, 1978.

Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria. Acuerdo de Directorio número 007-2007, 2007.

Reglamento de la Ley de Servicio Civil. Decreto número 18-98, Presidente de la República de Guatemala, 1998.