

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

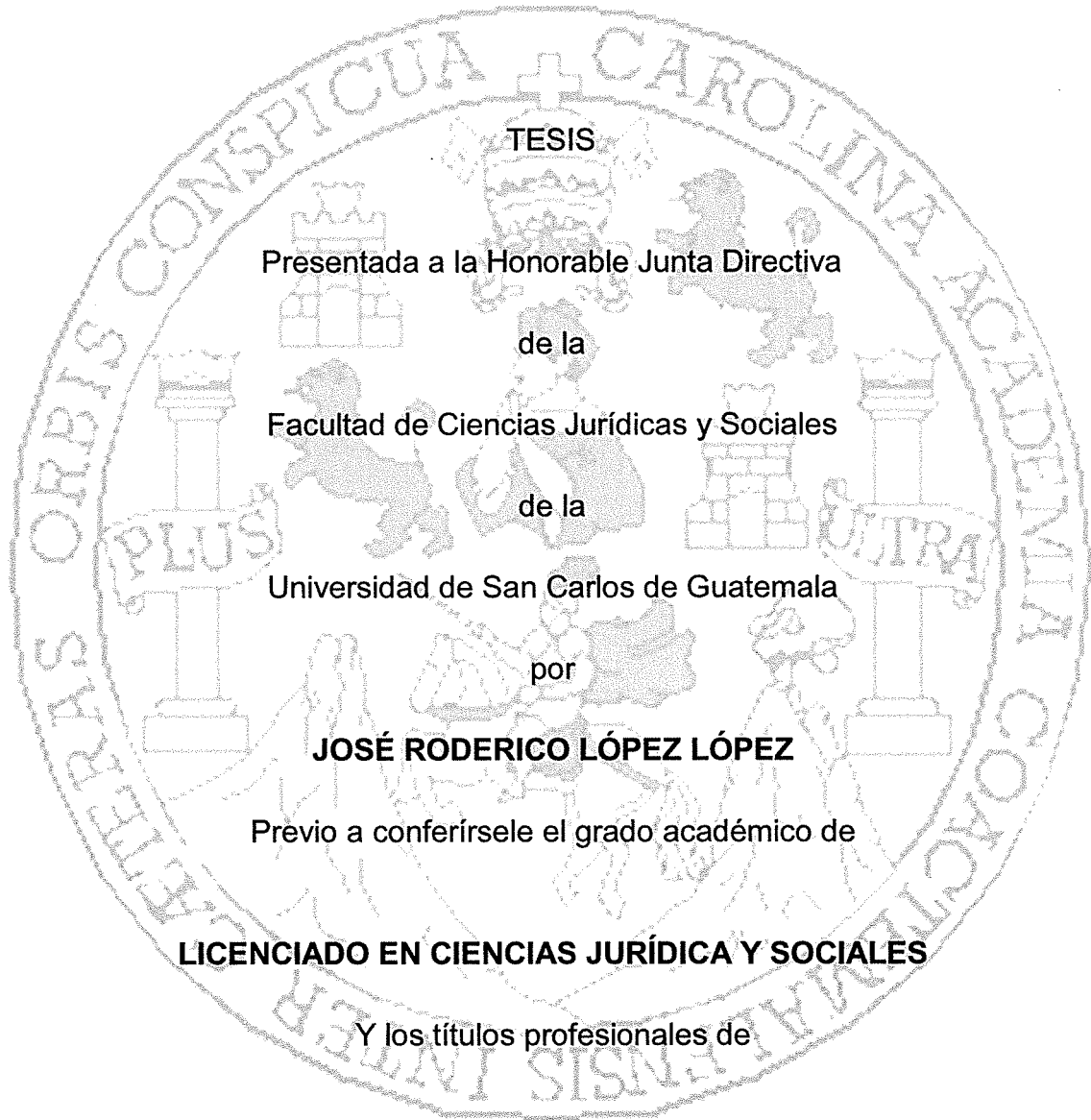
**LIMITACIÓN AL DERECHO DE DEFENSA EN EL PAGO DE IMPUESTOS DE LOS
CONTRIBUYENTES EN UN PROCESO PENAL DE RESISTENCIA A LA ACCIÓN
FISCALIZADORA EN GUATEMALA**

JOSÉ RODERICO LÓPEZ LÓPEZ

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2024

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

**LIMITACIÓN AL DERECHO EN EL PAGO DE IMPUESTOS DE LOS
CONTRIBUYENTES EN UN PROCESO PENAL DE RESISTENCIA A LA ACCIÓN
FISCALIZADORA EN GUATEMALA**



TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por

JOSÉ RODERICO LÓPEZ LÓPEZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICA Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, septiembre de 2024

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

DECANO:	M.Sc. Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL I:	Vacante
VOCAL II:	Lic. Rodolfo Barahona Jácome
VOCAL III:	Lic. Helmer Rolando Reyes García
VOCAL IV:	Lic. Javier Eduardo Sarmiento Cabrera
VOCAL V:	Br. Gustavo Adolfo Oroxom Aguilar
SECRETARIO:	Lic. Wilfredo Eliú Ramos Leonor

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primer Fase:

Presidente.	Licda. Maida Elizabeth López Ochoa
Vocal:	Lic. Marco Tulio Mejía Herrera
Secretario:	Licda. Nydia Graciela Aju Tezaguic

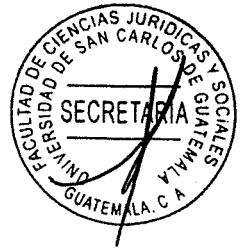
Segunda Fase:

Presidente.	Lic. Rafael Morales Solares
Vocal:	Lic. Julio Roberto Echeverría Vallejo
Secretario:	Lic. Jorge Estuardo Reyes del Cid

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrines sustentadas en la tesis”. (Artículo 43 de 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,
08 de noviembre de 2016.

Atentamente pase al (a) Profesional, CESAR RONUALDO MONTERROSO MONZÓN
_____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
JOSÉ RODERICO LÓPEZ Y LÓPEZ, con carné 51582,
intitulado LIMITACIÓN AL DERECHO DE DEFENSA EN EL PAGO DE IMPUESTOS DE LOS CONTRIBUYENTES
EN UN PROCESO PENAL DE RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA EN GUATEMALA.

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 02 / 02 / 2017.

Asesor(a)
(Firma y Sello)

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

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



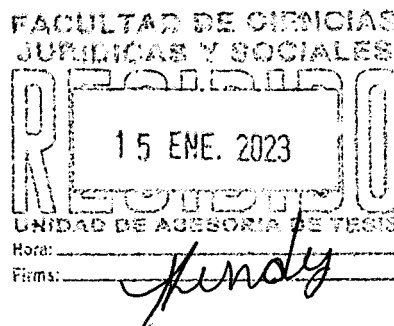
LIC. CÉSAR RONUALDO MONTERROSO MONZÓN
Colegiado Activo Número 8693
7ª. Avenida 20-36, 4º Nivel, Oficina 44, Edificio Gándara, Zona 1
Ciudad de Guatemala, Guatemala, C. A.
Teléfono: 5344-7244



Guatemala, 3 de noviembre de 2021

Licenciado Carlos Ebertito Herrera Recinos
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala.

Estimado Licenciado Herrera:



Atentamente me dirijo a usted, para referirme a la resolución de fecha ocho de noviembre de dos mil dieciséis, dictada por esa Unidad a su cargo, la cual contiene mi Nombramiento como ASESOR del trabajo de Tesis elaborado por el Bachiller JOSE RODERICO LOPEZ LOPEZ, instituido: **LIMITACIÓN AL DERECHO DE DEFENSA EN EL PAGO DE IMPUESTOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN UN PROCESO PENAL DE RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA EN GUATEMALA**, en ese sentido me permito el honor de emitir el siguiente:

DICTAMEN:

- 1) Es necesario referir de conformidad al contenido científico de la tesis, en el que puede observarse la aplicación de técnicas y métodos, y con respecto a su contenido técnico, considero que está presente en la redacción al utilizar un lenguaje jurídico acorde a un trabajo de esta índole, ya que considero que los métodos y técnicas empleadas para el desarrollo de la investigación, permitieron realizar un trabajo acertado, objetivo y de calidad.
- 2) El trabajo de investigación contiene integración y respaldo bibliográfico suficiente, respetando debidamente el derecho intelectual de los autores citados, elemento que ha servido de base para sustentar el tema tratado y por ende el desarrollo del mismo. Se evidencia, por lo tanto, la utilización de textos acordes al trabajo efectuado y de actualidad.
- 3) La integración capitular fue abordada correctamente, permitiendo realizar la comprobación de la hipótesis, lo cual genera una contribución científica al sistema formativo guatemalteco y en el presente trabajo una importante



contribución para el derecho de nuestro país. Ya que ha permitido evidenciar problemática existente en cuanto a la limitación del derecho de defensa.

- 4) En la conclusión discursiva el bachiller José Roderico López López manifiesta que en los procesos penales que se tramitan por el Delito de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria, regulado en el Artículo 358 "D" del Código Penal, existe la alternativa de solicitar una Suspensión Condicional de la Persecución Penal; como requisito para que los contribuyentes puedan optar al beneficio, se debe realizar el pago de los impuestos, multa, mora e intereses que sean calculados por la Superintendencia de Administración Tributaria, el pago anteriormente indicado representa una limitación al derecho de defensa de los contribuyentes, puesto que no se permite utilizar los medios de impugnación previstos en las leyes tributarias, cuando se considera que imposición de los tributos no se realiza de forma correcta, o que los impuestos pueden ser desvanecidos por la documentación contable que oportunamente se pudo haber presentado. Conclusión que se considera idónea, ya que recoge el problema planteado y la comprobación efectiva de la hipótesis planteada.
- 5) Declaro que no soy pariente del estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

Por lo anterior, y habiendo cumplido con los requisitos establecidos en el Artículo 31 del Normativo para Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público procedo a emitir **DICTAMEN FAVORABLE**, toda vez que el presente trabajo satisface los requisitos que determina el para Exámenes Técnico Profesionales y Público de Tesis, por lo que me permito recomendar se continúe con los trámites respectivos para su aprobación definitiva.

Sin otro particular, me es grato suscribirme con las muestras de mi alta consideración y estima,


Licenciado
César Ronualdo Monterroso Monzón
Abogado y Notario
Colegiado No. 8693





USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

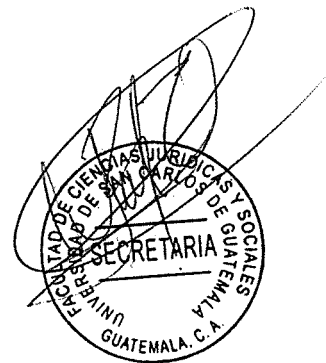


D.ORD. 591-2024

Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, seis de junio de dos mil veinticuatro.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante, **JOSÉ RODERICO LÓPEZ LÓPEZ**, titulado **LIMITACIÓN AL DERECHO DE DEFENSA EN EL PAGO DE IMPUESTOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN UN PROCESO PENAL DE RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA EN GUATEMALA**. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

HMAC/JIMR

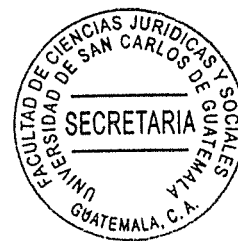




DEDICATORIA

- A DIOS:** Creador Omnipotente y Proveedor de don perfecto.
- A MIS PADRES:** Jaime Rafael López Arreaga y Fidelia Baudilia López y López (QEPD), con amorosa gratitud.
- A MI ESPOSA:** Margarita Milián Chavarría de López, por su comprensión y estímulo en mi carrera.
- A MIS HIJOS:** Cory, Thelmy, Dany, Guise y Gabriela Michelle, con sincero cariño.
- A MIS HERMANOS:** Jaime, Otto (Q.E.P.D.), Hilda, Amado, Marta Lucía, Rafael Antonio, Amalia Eugenia, Gladis Haydee, Chaíto, Karen Rosina (Q.E.P.D.), con especial afecto.
- A MIS NIETOS:** Con mucho cariño.
- A:** Todos mis amigos y familiares, con especial afecto.
- A:** La Tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, gloriosa Casa de Estudios Superiores, formadora de profesionales.
- A:** Usted que la recibe, con respeto.

PRESENTACIÓN



La presente investigación se enfoca en el estudio de la limitación del derecho de defensa, en el pago de los impuestos de los contribuyentes en un proceso penal de resistencia a la acción fiscalizadora en Guatemala, durante el cual no es posible plantear los medios de impugnación previstos en la ley tributaria.

El desarrollo de la misma se realiza atendiendo los elementos y conceptos básicos y generales del derecho tributario, ya que es a esta disciplina a la que interesan los aspectos objeto de este estudio, así como los derechos de los sujetos que intervienen dentro del mismo.

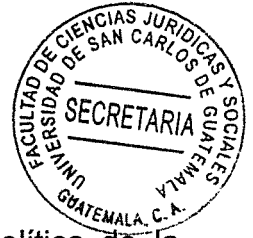
Se utiliza el método analítico - sintético, que consiste en dividir un todo, para analizar sus partes o elementos, observando las causas, la naturaleza y los efectos, para después relacionar cada una mediante la elaboración de una síntesis general referente al fenómeno estudiado. También se aplican las técnicas bibliográficas, de estudio de doctrina y legislación jurídica, las cuales permitieron la obtención de información y literatura actualizada sobre el tema en mención y con relación al derecho tributario.

HIPÓTESIS



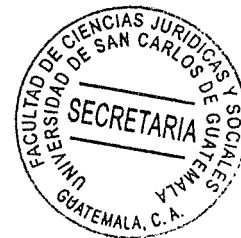
La aplicación de la suspensión condicional de la persecución penal, en los procesos penales que se tramitan por el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, regulado en el artículo 358 "D" del Código Penal, vulnera el derecho de defensa del contribuyente al impedirle utilizar los medios de impugnación previstos en las leyes tributarias, cuando se considera que la imposición de los tributos no se realiza de forma correcta o que los impuestos pueden ser desvanecidos por la documentación contable que oportunamente se pueda presentar. Además de negarle, al contribuyente la obtención del beneficio de las rebajas en las multas, la mora e intereses que establece el Código Tributario.

COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS



El derecho de defensa regulado en el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.

Lo anterior carece de plena observancia en los procesos penales que se tramitan por el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, toda vez que los contribuyentes no pueden oponerse al pago de los impuestos, multa, mora e intereses que les son impuestos por la Superintendencia de Administración Tributaria, quienes se ven forzados a tomar uno de dos alternativa, pagar para poder optar a la suspensión condicional de la persecución penal o ser sancionados con prisión de uno a seis años, comprobándose así la vulneración al derecho de defensa del contribuyente al impedirle utilizar los medios de impugnación previstos en las leyes tributarias.



ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

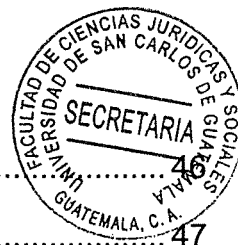
1. Derecho tributario	1
1.1. Definición.....	2
1.2. Antecedentes históricos	4
1.3. Derecho Tributario en Guatemala	7
1.4. Principios del derecho tributario	11
1.5. Sujetos del Derecho Tributario	16
1.6. Los tributos.....	18

CAPÍTULO II

2. Infracciones Tributarias	21
2.1. Clasificación doctrinaria de las infracciones tributarias	23
2.2. Infracciones del Código Tributario	25
2.2.1. Infracciones Específicas.....	26
2.2.2. Infracciones por Retención.....	28
2.2.3. Resistencia a la acción fiscalizadora	29
2.2.4. Infracción a los deberes formales.....	31
2.2.5. Infracciones cometidas por profesionales o técnicos	35
2.2.6. Incumplimiento de los deberes de funcionarios o empleado	36
2.3. Responsables de las infracciones tributarias	37

CAPÍTULO III

3. Proceso de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria	39
3.1. Etapa administrativa	41
3.2. Etapa judicial de Providencia de Urgencia	45



3.2.1. Tramitación de la Providencia de Urgencia	46
3.2.2. Cumplimiento o incumplimiento del requerimiento	47
3.2.3. Certificación de lo conducente por incumplimiento.....	47
3.3. Resistencia a la acción fiscalizadora como ilícito penal	48
 CAPÍTULO IV	
4. Limitación al derecho de defensa en el pago de impuestos de los contribuyentes en un proceso penal de resistencia a la acción fiscalizadora	51
4.1. Definición doctrinaria de Derecho de Defensa	53
4.2 Definición jurídica de Derecho de Defensa	55
4.3. La Suspensión Condicional de la Persecución Penal.....	58
4.3.1. Definición de Suspensión de la Persecución Penal.....	60
4.3.2 Requisitos para la aplicación de la suspensión	61
4.4. Integración del pago para la suspensión condicional	63
4.5. Limitación al Derecho de Defensa de los contribuyentes	64
CONCLUSIÓN DISCURSIVA	66
BIBLIOGRAFÍA	67



INTRODUCCIÓN

La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria se produce cuanto el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, ya sea en calidad de contribuyente o de responsable, impida u obstaculice la acción fiscalizadora del sujeto activo, en este caso de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

Dicha resistencia se puede dar en principio como una infracción administrativa o como delito, el cual está regulado en el Artículo 358 "D" del Código Penal, no obstante, al momento de configurarse como ilícito penal, para solucionar su situación jurídica el contribuyente se ve obligado a optar a la suspensión condicional de la persecución penal, que es un "beneficio" que se encuentra regulado en el Artículo 27 del Código Procesal Penal, que consiste en el pago del valor de los impuestos retenidos o defraudados, así como los recargos, multas e intereses resarcitorios.

Pago con el que se limita el derecho de defensa del contribuyente, sobre los impuestos que se le cobran, puesto que él no puede impugnar sobre la improcedencia de los mismos, imposibilitándole de utilizar los medios de impugnación previstos en la ley tributaria, y tampoco se le permite optar a las rebajas en la multa establecidas en el Código Tributario. Siendo este el tema principal de la presente investigación.

Logrando, durante el desarrollo de la misma, alcanzar los objetivos propuestos, ya que se ha determinado la limitación que se realiza al derecho de los contribuyentes dentro de los procesos penales por el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.

En el contenido capitular encontramos en el capítulo uno lo referente derecho tributario, definición, antecedentes históricos, el derecho tributario en Guatemala, sobre los principios y sujetos del derecho tributario, y los tributos; en el capítulo dos se investigó lo referente a las infracciones tributarias, a las infracciones específicas, por retención, la

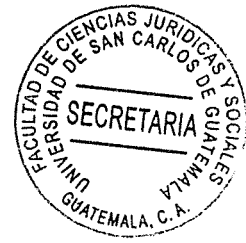


resistencia a la acción fiscalizadora, infracción a los deberes formales y sobre los responsables de las infracciones tributarias; en el capítulo tres se realizó un estudio del proceso de resistencia a la acción fiscalizadora de la Superintendencia de Administración Tributaria, las etapas administrativa y judicial de la providencia de urgencia, y el proceso penal por resistencia a la acción fiscalizadora; y en el capítulo cuatro se realizó la investigación referente a la limitación al derecho de defensa en el pago de impuestos de los contribuyentes en un proceso penal de resistencia a la acción fiscalizadora, definición doctrinaria y jurídica, y la suspensión condicional de la persecución penal.

La elaboración del presente trabajo de tesis ha sido parte del uso de diversos métodos, tales como el analítico y sintético, mismos que nos han permitido confirmar la hipótesis del presente trabajo de tesis, y nos han llevado a determinar la limitación al derecho de defensa de los contribuyentes que desean beneficiarse con una suspensión condicional de la persecución penal dentro de un proceso por resistencia a la acción fiscalizadora. También se han aplicado las técnicas bibliográficas y de estudio de doctrina y legislación jurídica, mismas que permitieron encontrar literatura referente a autores y de actualidad, del derecho tributario.

El pago de los impuestos, multas, mora e intereses como medio para la obtención de una suspensión condicional de la persecución penal dentro de un proceso por el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria tipificado en el Código Penal, representa una limitación al derecho de defensa del contribuyente, puesto que para poder obtener el beneficio de la Suspensión Condicional, debe comprobar a través de los recibos de pago, que canceló la totalidad de los rubros referidos, determinados por la Superintendencia de Administración Tributaria, limitándole el derecho a impugnar las imposiciones que se realizan por el órgano fiscalizador, ya que en ocasiones se realiza el cálculo de los impuestos sobre una base presunta y que puede significar una determinación mayor a los tributos que el contribuyente debió pagar en realidad.

CAPÍTULO I



1. Derecho tributario

El derecho tributario es una rama del derecho público tendiente a estudiar y regular las normas jurídicas por medio de las cuales el Estado ejerce su poder o potestad tributaria, pudiendo así obtener y recaudar los impuestos de las personas afectas al pago de las cantidades específicas que las leyes imponga a los sujetos, con el objeto de sufragar los gastos del Estado y los compromisos presupuestarios para cada ejercicio fiscal.

Para referirnos de mejor forma al poder tributario del Estado encontramos lo siguiente: “El poder tributario o potestad tributaria, es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial. En otras palabras, la potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesario para la obtención.”¹

En nuestro país la Superintendencia de Administración Tributaria es la encargada de la administración tributaria y aduanera, y que busca mantener e incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida. La creación de la Superintendencia de Administración

¹ Santiago de León, Erick Gustavo. **Derecho tributario**. Pág. 14

Tributaria fue aprobada por el Congreso de la República de Guatemala, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998.



Esto dentro del plan de transformación y fortalecimiento del sistema tributario, con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

Es una institución autónoma y descentralizada, posee competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

1.1. Definición

Los autores Alvarado Sandoval y López Cruz citan algunas definiciones de derecho tributario, de las que podemos resaltar: es un proceso histórico constitucional por el que la imposición de pagar impuestos se transforma en la contribución que todo ciudadano debe hacer a favor de su Estado para cubrir sus gastos públicos.

Además de ser un conjunto de materias exclusivamente relativas a la actuación del Estado en uso del poder de imposición, esto es la de crear tributos, ingresos públicos o coactivamente exigibles de los particulares.



Lo definen como “El conjunto de las normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos. La ciencia del derecho tributario tiene por objeto el conocimiento de esas normas y principios.”² Los autores citando a Dino Jarach nos brindan una definición en sentido amplio del derecho tributario que nos permite iniciar con el estudio de esta rama.

Al definirlo se indica que: “Definir el Derecho Tributario es uno de los más importantes logros de los diversos tratadistas que se han aventurado al estudio del mismo, en Latinoamérica uno de los más importantes es Héctor Villegas que es muy acertado en su definición al decir que “El derecho tributario es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normándolos en sus distintos aspectos”³

“También se deben destacar los siguientes elementos: el derecho tributario es una ramificación del derecho administrativo; está compuesto de principios y de normas; se ocupa de los tributos; los tributos se estudian desde el punto de vista de su establecimiento y de su operatividad. Tal es el significado de los términos imposición y recaudación. Esta distinción permite descomponer el derecho tributario en dos partes: el material y el formal; y el derecho tributario estudia las relaciones entre el Estado y los

² Alvarado Sandoval, José Alejandro, López Cruz Ottoniel. **Derecho Tributario y Legislación Fiscal**. Pág. 58

³ Monterroso, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios**. Pág. 5

particulares en materia tributaria. Esta parte de la definición implica la afirmación de que existe más una “Relación jurídica”, que una “Función administrativa”.⁴



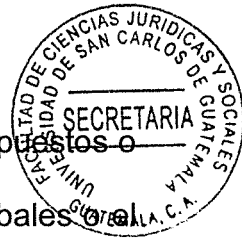
1.2. Antecedentes históricos

Al respecto de los antecedentes históricos del derecho tributario y los tributos encontramos que no existe una fecha exacta del momento en que por primera vez se empezó a cobrar tributos o impuestos, ello porque desde el momento en que el hombre comenzó a pretender conquistarse entre sí, empezó con el sometimiento de un pueblo a otro, que si bien es cierto no existía una forma especial sobre cómo se pagaba lo que en aquellos tiempos pudiera ser un tributo, existía una obligación e imposición de la tribu o pueblo conquistado de hacer, no hacer o dar.

Incluso desde épocas remotas una forma de tributo podría ser la que estaba vinculada con las creencias divinas; esto según la tribu o el pueblo del que se tratara, ya que estas creencias atendían al pago bajo el dogma del más allá y las intimidaciones de supuestas calamidades por las que se podrían atravesar.

Dentro de las agrupaciones del hombre podemos remitirnos a los egipcios, en donde se le rendían tributos al faraón, mismos que comprendían los frutos, animales o el propio trabajo personal, llegando en esta época a operar incluso el recibo para comprobar el pago del impuesto que se hubiera hecho.

⁴ Bravo Arteaga, Juan Rafael. **Nociones fundamentales de derecho tributario**. Págs. 41 y 42.



Roma fue un pueblo del cual se desprende más en forma la imposición de impuestos o tributos, tal es el caso del impuesto del uno por ciento sobre los negocios globales y el tributo por el uso de los urinarios públicos.

“En la edad media encontramos que el señor feudal establecía las condiciones de las cargas económicas que debían absorber los siervos, delimitándose dos tipos de obligaciones; las personales como la del cultivo de tierras entre otras, y las económicas que consistían en efectuar el pago en bienes o producto del trabajo.”⁵

De lo anterior es posible evidenciar que el derecho tributario a existido en la humanidad desde sus inicios, por la necesidad misma de regular la negociaciones de mercancías por una parte, y por otra, por la necesidad de los gobernadores, emperadores, reyes y demás autoridades de aquellos tiempos, de recaudar las contribuciones que cada persona debía aportar.

Podemos considerar en base a lo indicado por el autor que las relaciones comerciales fueron perfeccionándose y por la necesidad mismas de las autoridades de percibir los tributos e impuesto, fue necesario asimismo perfeccionar los procesos y sistemas adecuados para establecer y controlar los procedimientos para el cobro de los impuestos y tributos, y determinar la cantidad que cada quien debía pagar.

El mismo autor Saldaña Magallanes indica dentro de la evolución del derecho tributario como disciplina moderna, encontramos un antecedente de suma importancia en la

⁵ Saldaña Magallanes, Alejandro Anatoli. **Curso elemental sobre derecho tributario**. Pág. 20

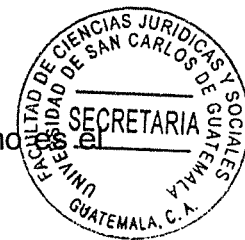
literatura alemana por el profesor Albert Hensel en 1924, obra que fuera reestructurada en 1927 y traducida en italiano por Dino Jarach en 1956.

En 1929 se publicaron algunos estudios que por titulo llevan "Cuestiones Fundamentales de Derecho Tributario" por Donato Guiannini y en 1937 con la publicación "La Relación Jurídica Tributaria" existió gran distinción por la materia que nos ocupa, y posteriormente gran difusion al respecto con la obra de "Instituciones de derecho tributario" la cual fue traducida al español por Sainz de Bujanda.

"En el año de 1943 el profesor italiano Dino Jarach publica en español la obra en la cual expone su teoria sobre el hecho imponible. En la Universidad de Berna por el profesor suizo Ernest Blumestein en el año de 1945 aparece la obra llamada "Sistema de Derecho de la Imposición", la cual se considera fue el resultado de la primera etapa del derecho tributario. Posterior al año de 1960 las doctrinas italianas y españolas con las tesis dinámicas o funcionales del derecho tributario enfatizan la relacion juridica tributaria y el derecho tributario formal."⁶

En cuanto a la consideracion del tema tributario como una rama del derecho, es importante tambien lo siguiente: "...Del derecho administrativo nació el derecho financiero y que del derecho financiero nació el derecho tributario, pero aún así hay que reconocer que existe entre dichas ramas nexos difíciles de diferenciar y determinar en forma concluyente a cuál de dichas ramas pertenece. La materia tributaria es tan antigua, que aún antes del nacimiento del Estado ya existía, sin embargo, de los dos

⁶ Saldaña Magallanes, Alejandro Anatoli. **Op. Cit.** Pág. 20



aspectos que integran el derecho tributario, el económico y el jurídico, este último es el más descuidado y al que menos importancia se le ha dispensado...”⁷

Consideramos que el nacimiento del derecho tributario, nace conjuntamente con la organización jerárquica de las poblaciones remotas, y que el objeto del tributo siempre ha sido el mismo, únicamente que a través de la historia, este se ha perfeccionado.

1.3. Derecho Tributario en Guatemala

En Guatemala la tributación se ha encontrado con muchos retos, ya que el sector empresarial siempre ha buscado frenar las intenciones del Estado por encontrar mejores mecanismos que permitan elevar la recaudación con la implementación de impuestos a los sectores más beneficiados con las exenciones y exoneraciones fiscales, al respecto podemos referir que la historia tributaria de los últimos 60 años ha sido también la historia del enfrentamiento y negociación entre el Estado y los sectores empresariales, que sistemáticamente se han opuesto a cualquier intento de instaurar un régimen de tributación directa.

La debilidad del Estado frente a estos sectores y sus representantes gremiales ha sido un valladar para lograr una reforma tributaria integral. Proponer impuestos transitorios, contrarios a la sostenibilidad fiscal del Estado, ha sido una de las formas más persistentes de oposición del sector privado organizado ante propuestas de reformas tributarias.

⁷ Alvarado Sandoval, José Alejandro, López Cruz, Ottoniel. **Op. Cit.** Pág. 54

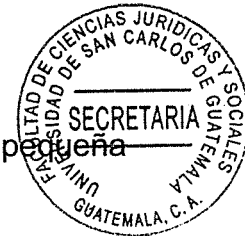


Acudir a recursos de inconstitucionalidad, después de 1986, también ha sido parte de esta estrategia de oposición. La combinación de ambas prácticas le ha dado un gran poder de negociación al sector privado organizado frente al Estado, obligando a que cada gobierno tenga que negociar con el sector privado para evitar que caiga la carga tributaria.

De ahí la existencia de políticas impositivas de corto plazo, cuya intención ha sido paliar crisis inmediatas que no han contribuido a organizar el Estado con perspectiva de largo plazo. Una clase dominante sin visión de futuro difícilmente puede orientar al resto del país en un proyecto común moderno y democrático.

La elite, no obstante, se ha beneficiado de exenciones y exoneraciones fiscales que sucesivos gobiernos pusieron en marcha como parte de los incentivos a la industrialización y a la diversificación productiva. A su vez, los gobiernos militares no tuvieron éxito en aumentar la carga tributaria.

En todo caso, como parte del ajuste fiscal que tuvo lugar en la década de los ochenta, hubo una variación en la política tributaria. Los ingresos aplicados al comercio exterior (aranceles de importación y exportación) que por décadas habían sido la base del sistema tributario, cedieron paulatinamente su lugar a los impuestos que recaen sobre el consumo, y específicamente del IVA.



Los impuestos a las exportaciones prácticamente desaparecieron y hubo una pequeña recuperación de los impuestos selectivos y de la reducida tributación directa.

“Entre 1996 y el 2006 hubo un aumento gradual de la carga tributaria, aunque sin alcanzar la meta de recaudación establecida en los Acuerdos de Paz (12% en el texto, 13.2% si se considera el nuevo cálculo de las cuentas nacionales). De 1996 a 2003 la carga tributaria se incrementó, mientras que en el 2004 y 2005 se redujo levemente. Paradójicamente en el año 2006 (periodo presidencial de Óscar José Rafael Berger Perdomo, Político y Empresario), se recuperó la carga tributaria, alcanzando el 11.8%. En ese período continuó consolidándose el IVA como la fuente de ingresos más importante. A ello también contribuyó el fortalecimiento de la administración tributaria, primero con la constitución de la Superintendencia de Administración Tributaria y luego con la aprobación de la ley anti evasión del 2006 que, por medio del sistema de retenciones, fortaleció la recaudación del IVA e, indirectamente, del impuesto sobre la renta.”⁸

La carga de los impuestos a través de la historia ha pasado a ser por parte del consumidor final, ya que existen muchos sectores empresariales que gozan de beneficios fiscales y exoneraciones que reducen considerablemente el aporte a los tributos, pero el consumidor final es quien tiene la carga del pago de los impuestos, en virtud que se han reducido los impuestos a los sectores empresariales que hemos estudiado, pero los impuestos que pagan las personas individuales han sido

⁸ Superintendencia de Administración Tributaria. **Historia de la tributación en Guatemala**. Pág. 228



incrementados, por ello es que decimos que la carga de la tributación ha sido trasladada al consumidor.

Para confirmar lo anterior es necesario citar lo siguiente: “Sin embargo, persisten dos debilidades que no han permitido que la carga tributaria aumente significativamente:

- Primero, aumentaron las exenciones y exoneraciones otorgadas como incentivos fiscales a los sectores más dinámicos de la economía como la maquila y las exportaciones no tradicionales. Ello significa que el crecimiento económico, especialmente de la producción y de las exportaciones (no del consumo) no se refleja en mayor tributación.
- Segundo, si bien aparentemente se ha fortalecido la recaudación de la tributación directa, ésta todavía no es sostenible puesto que ha dependido de ingresos temporales sobre los activos o ingresos. A su vez, la posibilidad de deducir una gran cantidad de gastos de la renta ha reducido la base imponible tanto del impuesto sobre la renta aplicable a empresa como a personas.

A las debilidades anteriores se suma la inevitable reducción en la recaudación de aranceles aplicados a importaciones, ahora por la vía de tratados de libre comercio. Lo anterior significa que conformar un sistema de finanzas públicas sostenible y con suficientes recursos para favorecer el desarrollo del país, continúa siendo una

asignatura pendiente, de inclusión obligatoria entre los temas de la agenda del desarrollo guatemalteco.”⁹



En la actualidad Guatemala ha logrado avances significativos en la lucha por buscar mejorar la recaudación tributaria, especialmente a través de la implementación de nuevas estrategias de transparencia fiscal, se ha logrado salir de las listas de países con déficit en la transparencia, obteniendo una posición a nivel internacional como un país comprometido con adoptar los mejores estándares para el intercambio de información con fines fiscales y de transparencia.

Derivado de ello Guatemala puede gestionar la presencia de la Agencia Francesa de Desarrollo en Guatemala, y también le permitirá una mayor atracción para la inversión extranjera. Debemos agregar que este es un logro significativo para el desarrollo del país, ya que esto permite atraer nuevas fuentes de inversión al país, ya que genera confianza en las empresas nacionales e internacionales, consideramos que es un aporte conjunto de las entidades específicas del Estado.

1.4. Principios del derecho tributario

Principio de doble imposición, se encuentra establecido en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala de la siguiente forma: “...Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto

⁹ Superintendencia de Administración Tributaria. **Op. Cit.** Pág. 229



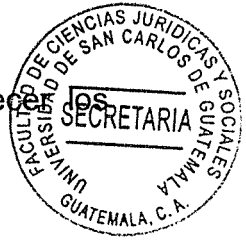
pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.”

Principio de legalidad, determina que no puede existir un tributo que se exija a los sujetos de la relación tributaria, sin que exista previamente una ley que lo establezca, para el efecto la Constitución Política de la República de Guatemala indica en el Artículo 239 Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas *ipso jure* las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se

concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.



Principio de igualdad, este principio se desprende del principio constitucional de libertad e igualdad entre las personas “La igualdad de los contribuyentes frente a una ley no es una igualdad matemática que supondría una imposición aritméticamente igual en su quantum para cada uno de los habitantes, sino la igualdad de situaciones o circunstancias desiguales, corresponden tratamientos desiguales, y la gran problemática que se desarrolla alrededor de esta garantía constitucional, estriba en determinar cuando las circunstancias o situaciones previas por el legislador como desiguales, son razonables en su fundamentación como para justificar un tratamiento desigual frente a la ley fiscal.”¹⁰

Principio de equidad, el mismo Artículo 243 constitucional analizado con anterioridad establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Al respecto debemos entender la equidad tributaria podemos indicar que, a mayor capacidad de contribución, la incidencia o imposición tributaria será mayor, por tanto, deben existir parámetros para la determinación dependiendo de la diversidad personal de los sujetos afectos a realizar las contribuciones.

“El principio de proporcionalidad, exige que la fijación de contribuciones concretas de los habitantes de un país sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte desproporcionado

¹⁰ Santiago de León, Erick Gustavo. **Derecho tributario**. Pág. 26



en relación a ella. Pero en modo alguno el principio significa prohibir la progresividad del impuesto.”¹¹

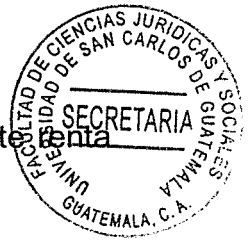
Un impuesto es financieramente progresivo cuando la alícuota se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada.

Principio de propiedad privada, este principio tiene su fundamento en el Artículo 39 de la Constitución Política de la República de Guatemala, y que establece que se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley. El Estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de los guatemaltecos.

Principio de no confiscación, tiene sustento en la Constitución Política de la República de Guatemala, mismo que garantiza la propiedad de las personas y prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. “El principio de no confiscatoriedad parte del respeto al derecho de propiedad que debe tener el sujeto que detenta la competencia tributaria y que pretende constituirse en un límite a su ejercicio desproporcionado.

En ese sentido, un tributo es confiscatorio cuando su monto es superior a una parte importante de la manifestación de riqueza concreta sobre la cual se precipita. ¿Cuándo

¹¹ Santiago de León, Erick Gustavo. **Op. Cit.** Págs. 31-32



un tributo absorbe una parte substancial de la renta? Es obvio que, si no existe renta cualquier cobranza por dicho concepto será confiscatoria;¹²

Principio de capacidad de pago, este principio tiene gran referencia sobre los principios de igualdad y equidad que hemos analizado anteriormente, esto en virtud la carga tributaria que cada persona individual o jurídica deberá ser proporcional a su capacidad de pago, dependiendo estrictamente de las bases de imposición que cada impuesto puede grabar, tanto para las personas individuales en relación de dependencia o de aquellas que se encuentre inscritas dentro de las diferentes figuras reguladas por la administración tributaria, de igual forma se regula en cuanto a las personas jurídicas y su capacidad.

Principio de generalidad, refiere a que ninguna persona individual o jurídica podrá gozar de beneficios específicos por cualquier situación, ya que lo contrario equivaldría en beneficiarles con no pagar tributos o la disminución de estos, sin ningún sustento o fundamento legal.

La excepción a este principio lo constituyen las exenciones o exoneraciones que pudiera otorgar el presidente de la república, pero dicha aplicación también deberá hacerse respetando el principio de generalidad, puesto que se beneficiaría a la generalidad de los sujetos del derecho tributario.

¹² Santiago de León, Erick Gustavo. **Op. Cit.** Pág. 35



1.5. Sujetos del Derecho Tributario

“Los sujetos que se ven conectados mutuamente a esta relación son los contribuyentes (sujetos pasivos), frente al estado y sus instituciones descentralizadas y autónomas (sujeto activo). En esto se diferencia de otras relaciones jurídicas, por ejemplo, las que se dan en lo civil y mercantil, en donde la relación es un nexo entre particulares.”¹³

El Código Tributario establece como sujeto activo de la obligación tributaria al Estado o al ente público acreedor del tributo y como sujeto pasivo al obligado del cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable. Al referir sobre responsables del cumplimiento de la obligación tributaria, podemos indicar que son aquellos respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria, siendo responsables en forma solidaria del cumplimiento de dicha obligación.

Los sujetos pasivos, contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por el Código Tributario o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso. La exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le correspondan.

¹³ Alveño Ovando, Marco Aurelio. **Derecho Tributario Guatemalteco**. Pág. 127

Responsable, es la persona sobre quien recae la responsabilidad del cumplimiento de la obligación tributaria, aunque no sea el contribuyente directo, de conformidad con el Artículo 25 del Código Tributario es responsable la persona que, sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste. Es, asimismo responsable, toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos. El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente.

Tal y como indica el artículo mencionado anteriormente la responsabilidad debe declararse por disposición expresa de la ley, dentro de los que podemos mencionar a los responsables por representación, responsabilidad solidaria de quienes adquieren bienes y derechos, los agentes de retención o percepción, los responsables por sucesión.

El Artículo 22 del Código Tributario establece los casos especiales de representación de la siguiente forma: 1. Fideicomisos: El fiduciario; 2. Contrato de participación: El gestor, ya sea éste una persona individual o una persona jurídica, en cuyo caso el responsable será el representante legal de la misma; 3. Copropiedad: Los copropietarios; 4. Sociedades de hecho: Los Socios; 5. Sociedades irregulares: Los Socios; 6. Sucesiones indivisas: El albacea, administrador o Herederos.

Para complementar lo referido en el Código Tributario en cuanto a los sujetos de la relación tributaria, y aquellos que, en casos especiales, sin ser los obligados, son sujetos pasivos se puede explicar lo siguiente:

“El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado y el ente público acreedor del tributo; y el sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable, y respecto de este sujeto determina las siguientes categorías y situaciones:

Obligados por deuda propia, son las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado, y las personas jurídicas que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria; Situaciones especiales y responsables: fideicomisos: el responsable es el fiduciario; contrato de participación: el gestor ya éste como una persona individual o una persona jurídica, en cuyo caso el responsable será el legal representante de la misma; copropiedad: los copropietarios; sociedades de hecho: los socios; sociedades irregulares: los socios; sucesiones indivisas: el albacea, administrador o herederos.”¹⁴

1.6. Los tributos

La definición de tributo la podemos encontrar en el Código Tributario y que establece que los tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento

¹⁴ Alveño Ovando, Marco Aurelio. **Op. Cit.** Pág. 130

de sus fines. Asimismo, regula que los tributos los conforman los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras. En complemento a dicha disposición y en respeto al principio de legalidad que debe observarse obligatoriamente en las dependencia de la administración pública, el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación.

Es importante destacar que el tributo es la prestación que capta el estado para su mantenimiento, es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, a todas aquellas personas que sean sujetos de la imposición tributaria; y su finalidad la podemos ampliar de la siguiente forma:

“El Estado como un ente destinado a la atención constante y permanente de los intereses generales de la colectividad, necesita obtener recursos para poder cumplir con su fin primordial de satisfacer las necesidades públicas; entre las que encontramos: la defensa de su territorio, la administración de justicia, comunicaciones, educación, salud pública, etc., o sea en otras palabras, que la finalidad de la tributación es la obtención de recursos para el cumplimiento de sus fines sociales. Los Tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para obtener los medios económicos que le permitan realizar sus fines, entre los que se encuentra: 1) la



prestación de los servicios públicos y 2) la satisfacción de las necesidades generales.”

15

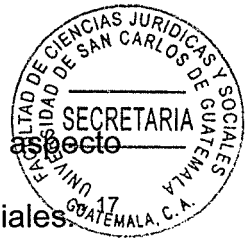
Al respecto de los tributos, debemos tener claros los elementos esenciales que conforman al tributo: “Existen cinco elementos que integran el concepto legal del tributo: a) se trata de ingresos públicos; b) consistentes en prestaciones pecuniarias; c) que vienen exigidas por una Administración Pública; d) cuya exacción se produce como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir; y e) que tiene como finalidad primordial la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.”¹⁶

“Algunos autores entienden que, si bien el objetivo principal es proporcionar medios al Estado, no siempre es así, porque en algunos casos los impuestos apuntan a objetivos extra fiscales, como ocurre con el derecho aduanero, con los tributos que tienden a suprimir manifestaciones de la vida económica o social nocivas para la colectividad (por ej., latifundio, usura, etc.), restando parte del poder adquisitivo de los contribuyentes con fines de regulación económica.

En cambio, otros autores sostienen que, si bien se da este carácter extra fiscal, ajeno a la obtención de ingresos y con fines de desaliento o incentivo a determinadas actividades, no constituye la esencia jurídica del tributo, sino su utilización para

¹⁵ Alvarado Sandoval, José Alejandro, LÓPEZ CRUZ, Ottoniel. **Op. Cit.** Pág. 121

¹⁶ Aguillo Avilés, Ángel y Bueno Gallardo, Esther. **Estudio en homenaje al profesor Pérez de Ayala.** Pág. 71



objetivos económicos sociales como una herramienta de intervencionismo; este aspecto es lo que permite diferenciar los tributos de los ingresos por sanciones patrimoniales.

CAPÍTULO II

2. Infracciones Tributarias

“La infracción es todo hecho u omisión descrita, declarado ilegal y sancionado por una Ley”. ... las infracciones son las violaciones a las normas tributarias y dicho en otras palabras el no pago de los tributos o incumplimiento de las obligaciones tributarias tanto de tipo formal como material, y por consiguiente no todas las infracciones tienen las mismas consecuencias.”¹⁸

Al referir que cada infracción tiene diferente consecuencia, podemos considerar que la sanción que conlleva cada una de las infracciones varía según el tipo que sea. Si es una infracción a los deberes formales, el monto de la multa corresponderá al tipo de régimen al que esté inscrito el contribuyente, y si la infracción es por incumplimiento en el pago de los tributos, la multa que se pueda imponer, será proporcional al tributo.

“Son transgresiones a las Leyes tributarias, tienen similitud con los delitos, pero no son delitos, ya que el bien jurídico tutelado es diferente al de un delito, en el ilícito propiamente dicho es una falta grave a la sociedad en su conjunto, el bien jurídico

¹⁷ Macchi, Miguel Ángel. **Sistema Penal Tributario y de la Seguridad Social**. Pág. 107

¹⁸ Monterroso de Morales, Gladys Elizabeth. **Derecho Financiero: derecho tributario**. Pág. 68.



tutelado y dañado, por el contrario, en la contravención por ser una falta administrativa el daño causado es leve que, al ser sancionada con una multa, e intereses resarcitorios para el Estado este obtiene mayores ingresos.”¹⁹

En complemento de las infracciones y delitos tributarios debemos citar lo siguiente: “El campo de las Infracciones y delitos es muy amplio, son figuras que regularmente se pueden tomar como sinónimos pero no lo son, el ámbito de aplicación de las mismas es diferente, las infracciones corresponden al ámbito administrativo tributario y los delitos al mundo del derecho penal, en ese contexto Rodríguez Lobato dice que la infracción “Es todo hecho u omisión descrito, declarado ilegal y sancionado por una Ley.” El autor no limita su definición al derecho tributario o derecho administrativo por lo que la figura de la infracción puede ser aplicada a cualquier materia del derecho...”²⁰

Otra diferencia importante que podemos indicar al respecto, es que las infracciones tributarias se encuentran contenidas en el Código Tributario y las leyes específicas en materia tributaria, en cuanto a los delitos, estos se encuentran regulados en las leyes de carácter penal, especialmente el Código Penal, y los delitos aduaneros, en sus códigos y reglamentos específicos.

“En Guatemala los delitos fiscales reciben el nombre de delitos contra el régimen tributario, encontrándose regulados en el Código Penal. No se aprecia dispersión normativa en la materia. La regulación sobre delitos fiscales se aplica a todo el territorio

¹⁹ Monterroso de Morales, Gladys Elizabeth. **Op. Cit.** Pág. 69.

²⁰ Monterroso, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios.** Pág. 204



guatemalteco, y respecto de todos los tributos de carácter nacional.”²¹ Pero tal como lo indicamos anteriormente, existen otras leyes específicas que regulan conductas delictivas tributarias.

2.1. Clasificación doctrinaria de las infracciones tributarias

Los autores Alvarado Sandoval y López Cruz doctrinariamente establecen una clasificación de las infracciones tributarias:

- a) Infracciones de omisión e infracciones de comisión. La omisión es la violación no delictiva de la norma tributaria. Estamos en presencia de ella cuando el contribuyente viola una disposición fiscal sin ánimo de causar un perjuicio económico al erario.

Las infracciones de comisión o de intención se originan por la violación delictiva de las leyes tributarias, como son aquellas infracciones cometidas con pleno conocimiento e intención por parte del contribuyente, con el fin de causar un perjuicio a los intereses del fisco.

- b) Infracciones instantáneas e infracciones continuas. Las Infracciones Instantáneas son que se consuman y agotan en el momento que se cometen. Las infracciones continuas denominadas también de hábito, son las que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que persisten hasta que el

²¹ Riesco Ojeda, Patricio Silva. *El delito fiscal en América Latina*. Pág. 41



particular cesa de cometer los actos violatorios que son los que se realizan instante tras instante.

- c) Infracciones leves e infracciones graves. Las Infracciones Leves son los actos u omisiones del particular que no traen o no pueden traer consigo la evasión de créditos fiscales. Las infracciones graves son los actos u omisiones del particular que traen consigo la evasión de créditos fiscales.
- d) Infracciones administrativas e infracciones penales. Las Infracciones Administrativas son las que califica la autoridad administrativa y las infracciones penales las califica la autoridad judicial.

La clasificación anteriormente citada hace una acertada división de las infracciones tributarias, clasificándoles de conformidad con el tipo de infracción que se cometa por el hecho generador del mismo, y la consecuencia que podría conllevar la omisión del pago del tributo o la omisión en el cumplimiento de los deberes formales.

Es importante también mencionar que en Guatemala las infracciones penales se encuentran contenidas principalmente en el Código Penal, y las leyes que regulan las cuestiones aduanales. Específicamente el Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- y el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -RECAUCA-; ya que estos dos cuerpos legales, regulan lo relativo a los delitos que se pudiesen cometer, por los contribuyentes que omiten el pago de impuestos o presentación de declaraciones, relativos a los impuestos de importación y exportación.



2.2. Infracciones del Código Tributario

El Código Tributario nos brinda una definición de infracción tributaria, indicando que es toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal. Cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones tributarias contenidas en el Artículo 85 del Código Tributario, se procederá de conformidad con lo establecido en el Artículo 86 de ese mismo cuerpo legal.

En cuanto a la competencia para conocer de los delitos tributarios, el Artículo 70 del Código Tributario establece que cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal. Cuando se presuma la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco. El pago del Impuesto defraudado por el imputado no lo libera de su responsabilidad penal.

El juez contralor de la investigación en los procesos en que se discutan obligaciones tributarias deberá permitir que, los abogados designados por la Administración

Tributaria, se impongan de las actuaciones judiciales y coadyuven con el Ministerio Público en la persecución penal.

Son consideradas como infracciones tributarias el pago extemporáneo de las retenciones, la mora, la omisión del pago de tributos, la resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, el incumplimiento de las obligaciones formales y las demás que se establecen expresamente en el Código Tributario y en las leyes tributarias específicas.

3

2.2.1. Infracciones Específicas

El Código Tributario dentro de las infracciones específicas, regula aquellas que se sancionan con el cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio, siendo estas:

1. No emitir o no entregar facturas, notas de débito, notas de crédito o documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas.
2. Emitir facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria.

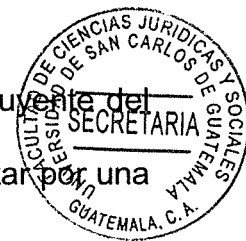


3. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas u otros documentos; y
4. No haber autorizado y habilitado los libros contables establecidos en el Código de Comercio y habilitado los libros que establecen las leyes tributarias específicas.

El cierre temporal se aplicará por un plazo mínimo de 10 días y por un máximo de veinte días, continuos. La Intendencia de Asuntos Jurídicos, presentará solicitud razonada ante el juez de paz del ramo penal competente, para que imponga la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio.

El juez, bajo pena de responsabilidad, fijará audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la recepción de la solicitud; en la misma audiencia deberá escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes. Al finalizar la audiencia, el juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva, ordenando el cierre temporal cuando proceda.

A solicitud del sancionado, el juez podrá reemplazar la sanción de cierre temporal por una multa equivalente hasta el diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos en el establecimiento sancionado durante el último período mensual. Dicha multa no podrá ser menor a diez mil quetzales (Q.10,000.00).

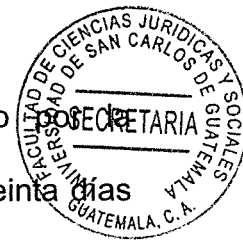


Si el contribuyente se encuentre inscrito en el Régimen de Pequeño Contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, la sanción de cierre temporal se podrá reemplazar por una multa de cinco mil quetzales (Q.5,000.00).

La omisión del pago de los tributos también es considerada como una infracción específica, y de conformidad con el Artículo 88, la omisión de pago de tributos se constituye por la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, detectada por la administración tributaria siempre y cuando la falta de determinación no constituya delito. La sanción de esta infracción es el cien por ciento del impuesto omitido.

2.2.2. Infracciones por Retención

El Artículo 91 del Código Tributario establece como infracción tributaria el pago extemporáneo de tributos retenidos, percibidos y del impuesto al valor agregado; indica que quienes actuando en calidad de agente de retención o de percepción o contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado no enteren en las cajas fiscales correspondientes, dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, los impuestos percibidos o retenidos o el Impuesto al Valor Agregado, serán sancionados con multa equivalente al ciento por ciento del impuesto retenido o percibido o el pago resultante del Impuesto al Valor Agregado.



Si el responsable del pago lo hiciere efectivo antes de ser requerido por la Administración Tributaria, la sanción se reducirá en un 50%. Transcurridos treinta días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento, sin que el agente de retención o de percepción cumpla con la obligación de enterar los impuestos, se procederá a presentar las denuncias penales que pudieran corresponder, y ante dicha omisión del pago de los impuestos retenidos y percibidos, se computara la cantidad correspondiente a la mora.

2.2.3. Resistencia a la acción fiscalizadora

El presente trabajo de investigación refiere sobre el delito de resistencia a la acción fiscalizadora que se encuentra regulado en el Código Penal; el Código Tributario en el Artículo 93 establece lo relativo a la infracción tributaria de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, y constituye resistencia cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.

Después de vencido el plazo improrrogable de tres días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero, la falta de entrega de la documentación o información que pudiera ser requerida también constituye resistencia a la acción fiscalizadora, el requerimiento puede realizarlo el auditor tributario de oficio, o por encontrarse realizando auditoria a otra



empresa de la cual, exista vínculo o registro de operaciones realizadas con otras personas.

También constituye resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, cualquier acción u omisión que le obstaculice o impida el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, así como la inspección o verificación de cualquier local, establecimiento comercial o industrial, oficinas de depósitos, contenedores, cajas registradoras y medios de transporte, en los casos en que la Administración Tributaria deba requerir el acceso inmediato, para evitar el riesgo de la alteración o destrucción de evidencias. Se consideran acciones de resistencia:

1. Impedir u obstaculizar las actuaciones o diligencias necesarias, para que la Administración Tributaria pueda determinar, fiscalizar y recaudar los tributos;
2. Negarse a proporcionar información e impedir el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, necesarios para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria;
3. Negarse el contribuyente a proporcionar la información referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos; y

4. No rehacer sus registros contables, o rehacerlos fuera del plazo establecido en el presente Código, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos.
5. Omitir el registro en los libros de contabilidad de las cuentas bancarias e inversiones, que posea en los distintos bancos o grupos financieros de la República de Guatemala o en el extranjero, de conformidad con lo establecido en el Código de Comercio.

La sanción que se impone ante esta infracción es una multa equivalente al uno por ciento de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar. Cuando la resistencia sea de las que se constituyen en forma inmediata, la sanción se duplicará.

Si para el cumplimiento de lo requerido por la Administración Tributaria, es necesaria la intervención de Juez competente, se aplicará lo dispuesto en la resistencia a la acción fiscalizadora tipificada en el Código Penal.

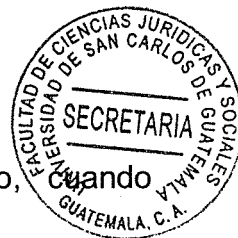
2.2.4. Infracción a los deberes formales

Constituye infracción a los deberes formales la acción u omisión del contribuyente o responsable que implique incumplimiento de los previstos en el Código Tributario y en

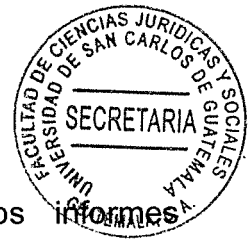
otras leyes tributarias, la referida norma establece dieciocho infracciones en el artículo 94, siendo estos:



- 1) Omisión de dar aviso a la Administración Tributaria, de cualquier modificación o actualización de los datos de inscripción y del nombramiento o cambio de contador, todo ello dentro del plazo de treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que se produjo la modificación o actualización;
- 2) Omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria –NIT- o de cualquier otro requisito exigido en declaraciones y recibos de tributos, documentos de importación o exportación y en cualquier documento que se presente o deba presentarse ante la Administración Tributaria;
- 3) Adquirir bienes o servicios, sin exigir facturas o el documento que legalmente soporte la transacción, cuando corresponda;
- 4) No llevar al día los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas. Se entiende que están al día, si todas las operaciones se encuentran asentadas en los libros y registros debidamente autorizados y habilitados, dentro de los dos meses calendario inmediatos siguientes de realizadas;
- 5) Llevar los libros y registros contables, en forma distinta a la que obliga el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas;



- 6) Ofertar bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto, cuando corresponda;
- 7) No percibir o retener los tributos, de acuerdo con las normas establecidas en el Código Tributario y en las leyes específicas de cada impuesto;
- 8) Extender facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos que no cumplan con alguno de los requisitos formales según la ley específica;
- 9) Presentar las declaraciones después del plazo establecido en la ley tributaria específica;
- 10) No concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, como se establece en el numeral 6 del Artículo 112 del Código Tributario;
- 11) Que el comprador no realice el traspaso en el registro legal correspondiente, dentro del plazo que establece la ley específica, de la propiedad de los vehículos que adquiera;
- 12) No dar aviso dentro del plazo que establece la ley específica, de cualquier cambio producido en las características de los vehículos inscritos en el registro correspondiente;



- 13) La no presentación ante la Administración Tributaria de los informes establecidos en las leyes tributarias;
- 14) Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados, en establecimientos distintos del registrado para su utilización, sin haber dado aviso a la Administración Tributaria;
- 15) Realizar, sin estar inscrito, actividades para las cuales las normas tributarias hayan establecido la obligación de estar previamente inscrito en los registros habilitados por la Administración Tributaria;
- 16) No efectuar el pago de tributos o no proporcionar la información requerida, eventual o periódicamente, por medio de los sistemas o herramientas, formas, formularios electrónicos, informáticos, digitales u otros, que han sido establecidos como de uso obligatorio para el contribuyente o responsable;
- 17) Emitir en forma ilegible, borrosa o incompleta, facturas, facturas especiales, notas de débito, notas de crédito, u otros documentos que la Administración Tributaria haya autorizado; y
- 18) El Agente de Retención que no extienda o extienda extemporáneamente, la constancia de retención efectuada que conforme a la ley corresponde.

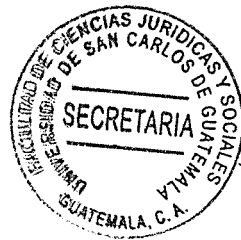


Las infracciones a los deberes formales están sancionadas con una multa, pero el contribuyente de forma voluntaria se presenta ante las oficinas de la Administración Tributaria a solventar las infracciones, puede optar a una rebaja del ochenta y cinco por ciento en el monto de la multa impuesta. Para el efecto debe realizarse el pago inmediato.

2.2.5. Infracciones cometidas por profesionales o técnicos

El Código Tributario refiere sobre la responsabilidad en la que pueden incurrir los profesionales o técnicos, que por disposición legal presten servicios en materia de su competencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de éstas, son responsables, si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones, de ello podemos referir a los casos de los peritos contadores registrados, los auditores o abogados y notarios que hayan autorizado cierto o determinado acto, en el ejercicio de la profesión que desempeñen.

En consecuencia, de la aplicación del Artículo 95 del Código Tributario, se aplicará en congruencia con lo que establecen los artículos 70, 82 y 90 del código relacionado. Esta infracción será sometida siempre al conocimiento de juez competente del ramo penal.

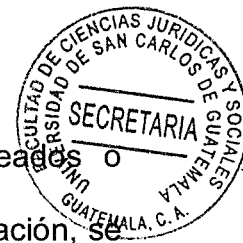


2.2.6. Incumplimiento de los deberes de funcionarios o empleado

El Artículo 96 del Código Tributario establece sobre el incumplimiento de los deberes de los funcionarios o empleados de la Administración Tributaria, indicando que quienes abusando de su cargo o función, ordene o cometa cualquier acto arbitrario o ilegal, en perjuicio del fisco, de los contribuyentes y responsables o de terceros; cuando omita, rehúse hacer o retarde cualquier acto propio de su función o cargo y asimismo, cuando revele o facilite la revelación de hechos, actuaciones o documentos de los que tenga conocimiento por razón de su cargo y que por disposición de la ley, deban permanecer en secreto o confidencia.

Las infracciones a los deberes por parte de los empleados o funcionarios públicos de la Administración Tributaria, serán sancionadas por esta Administración Tributaria, conforme a lo dispuesto en la Ley de Servicio Civil y la Ley de Responsabilidades, sin perjuicio de las sanciones civiles y penales que correspondan.

La aplicación de la Ley de Servicio Civil refiere la legislación a los casos en los que los empleados o funcionarios públicos incurran en acciones susceptibles de la aplicación del régimen de trabajo; como ejemplo de las sanciones civiles en que pudiera incurrir un empleado o funcionario público podríamos referir en que las acciones u omisiones sean meritorias de un resarcimiento o en el pago de daños y perjuicios en favor de un contribuyente o de la misma Administración Tributaria.



Finalmente se refiere a sanciones penales, en los casos que los empleados o funcionarios incurran en la comisión de una falta o delito penal, ante dicha situación, se procederá a presentar las denuncias o querellas que ameritaren por la comisión de las acciones tipificadas como faltas o delitos en el Código Penal, o en cualquier otra ley que establezca delitos de carácter tributario.

2.3. Responsables de las infracciones tributarias

Como ya lo hemos referido con anterioridad, no solo el contribuyente puede ser considerado por las infracciones tributarias, ya que, de igual forma, los profesionales o técnicos, que por su especialidad tengan responsabilidad por el cumplimiento de las obligaciones tributarias, podrán ser considerados responsables solidariamente por el incumplimiento de las obligaciones y consecuentemente se incurra en alguna de las infracciones tributarias señaladas por las leyes en materia tributaria.

"Será responsable por la comisión de una infracción toda aquella persona que concrete en el mundo fáctico, los supuestos que la norma jurídica señale para que una conducta se considere como infracción, según lo establece el artículo 71 del ordenamiento en cuestión, y agrega que también son responsables quienes "...omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos". De esta forma el legislador no quiso que escapara ningún incumplimiento de su detallada relación de infracciones. Por lo tanto, tienen carácter de sujetos responsables por la comisión de una infracción los



contribuyentes, los terceros, así como los funcionarios y empleados públicos en los casos y con las condiciones que la ley establece. En caso de pluralidad de responsables, cada uno deberá soportar a su cargo el importe total de la multa impuesta.”²²

Las normas que regulan la actividad tributaria de forma administrativa regulan una serie de acciones u omisiones consideradas como infracciones tributarias, de ello podemos considerar que la infracción es una conducta que realiza lo que la ley prohíbe, u omite lo que ordena, su comisión implica el incumplimiento de una obligación, la infracción conlleva la aplicación de una sanción pecuniaria, que según lo referido por el Código Tributario, será en primer lugar una multa equivalente al 100% de los impuestos que fueran omitidos, esto referente a las omisiones del pago de impuestos, ya sea por evasión o por omisión en el pago de los impuestos en el tiempo establecido para dicha obligación.

Asimismo existen infracciones tributarias que son susceptibles de la imposición de multas establecidas por las acciones u omisiones que en las que incurren los contribuyentes, de ellas podemos referir la entrega extemporánea de declaraciones tributarias, el incumplimiento de la entrega de documentos o información requerida administrativamente, no tener al día las operaciones en los libros contables a los que los contribuyentes estuviera afectos, la utilización de facturas no autorizadas, que los documentos contables no contengan los requisitos establecido, entre otras.

²² Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**. Pág. 174

CAPÍTULO III

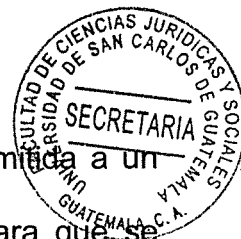


3. Proceso de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración

Tributaria

Los contribuyentes son requeridos de manera administrativa por medio de Requerimientos de Información que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria, a través de sus auditores tributarios, la documentación que se requiera debe ser presentada en un plazo de tres días hábiles, en la sede y ante el auditor designado para la revisión. Si la documentación no es presentada el auditor deberá realizar un informe en donde indique el incumplimiento de la obligación y debe remitir el expediente a la Intendencia de Asuntos Jurídicos para que se solicite la medida cautelar de providencia de urgencia regulada en el Artículo 530 del Código Procesal Civil y Mercantil, ante un juzgado de lo económico coactivo.

A través de la medida cautelar, el juez competente nombra a un miembro del juzgado que conoce del proceso como ministro ejecutor, para que en compañía del auditor nombrado por la Superintendencia de Administración Tributaria notifique la demanda y requiera nuevamente la documentación al contribuyente, en el domicilio fiscal o comercial que hubiere señalado, con un plazo de diez días hábiles para la presentación de la documentación, en caso de no entregar la documentación, se certifica lo conducente a un juzgado de orden penal, por existir indicio del delito de Resistencia a la Acción Fiscalizadora.



La certificación de lo conducente en contra del contribuyente podrá ser remitida a un órgano jurisdiccional competente o ante la sede del Ministerio Público, para que se inicie la investigación en contra del contribuyente, por el delito de resistencia a la acción fiscalizadora establecido en el Código Penal, en dicho proceso la Superintendencia de Administración Tributaria deberá querellarse para ser parte dentro del proceso que se lleve en contra del contribuyente responsable.

Una vez iniciado el proceso penal, como alternativa para evitar la continuación de los tramite correspondientes, los contribuyentes pueden optar por una Suspensión Condicional de la Persecución Penal regulada en el Artículo 27 del Código Procesal Penal, para lo cual deben hacer efectivo el pago que establece dicho artículo para el efecto.

Ante la necesidad de obtener la suspensión, los contribuyentes realizan el pago que es determinado por la Superintendencia de Administración Tributaria, pero en este procedimiento se limita el derecho de defensa de los contribuyentes, toda vez que no pueden oponerse a la determinación que se ha realizado utilizando los medios de impugnación establecidos, tales como la oposición ante la unidad administrativa que genera los ajustes de los impuestos, el recurso de revocatoria ante el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, inclusive el planteamiento de un proceso judicial Contencioso Administrativo.



De igual manera se le impide obtener las rebajas a las multas que establece el Código Tributario, para gozar del beneficio deben pagar la totalidad del impuesto, multa, mora e intereses resarcitorios.

3.1. Etapa administrativa

Para iniciar con el detalle de lo referente a la etapa administrativa de la resistencia a la acción fiscalizadora es importante indicar que: “Existen las infracciones a los deberes formales y a los deberes materiales, son conocidas en la doctrina como transgresiones a las leyes tributarias, tienen similitud con los delitos, pero no son delitos, ya que el bien jurídico tutelado es diferente al de un delito.”²³

Se define las infracciones a los deberes formales y a los deberes materiales, ya que la tipificación de las mismas radica en el tipo de acción u omisión que realiza el contribuyente “a) Infracciones sustanciales o materiales: Son aquellas que se caracterizan por la falta de pago de los tributos en el término que establece la Ley, tienen relación con las obligaciones materiales, estas infracciones consisten en la falta de cumplimiento de la obligación tributaria. b) Infracciones formales: Son las infracciones formales son transgresiones que se manifiestan por el incumplimiento de órdenes administrativas o por el incumplimiento de los deberes formales.”²⁴

²³ Monterroso, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios**. Pág. 205

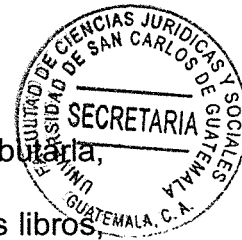
²⁴ Monterroso, Gladys Elizabeth. **Op. Cit.** Pág. 206



Dentro de los elementos que pudimos observar anteriormente y en cumplimiento de la función de fiscalización, la Superintendencia de Administración Tributaria, realiza requerimientos de información a los contribuyentes de forma administrativa en uso de la facultad fiscalizadora de las obligaciones tributarias de los sujetos afectos al cumplimiento de sus correspondientes obligaciones tributarias.

El incumplimiento del requerimiento efectuado provoca una infracción tributaria, misma que se regula en el Artículo 93 del Código Tributario, Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria: Constituye resistencia cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, después de vencido el plazo improrrogable de tres (3) días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero que le fuera requerida.

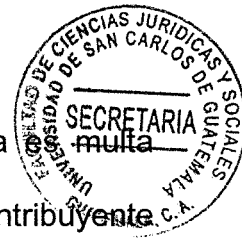
La notificación al contribuyente debe realizarse de forma personal en el domicilio fiscal o comercial que haya señalado, en muchos casos las direcciones señaladas por estos, son desactualizadas, por lo que se deberá oficiar a los diferentes registros o instituciones que cuentan con bases de datos, para tratar de encontrar una dirección alternativa en donde se pueda realizar la notificación legal al contribuyente, ya que como lo referimos la notificación debe realizarse de forma personal, y sin ello los contribuyentes no se encuentran obligados a cumplir con los requerimientos, ya se estaría vulnerando su derecho de defensa.



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

Según lo establecido en el Código Tributario existen acciones que se consideran como resistencia por parte de los contribuyentes, el Artículo 93 establece los mismos: Impedir u obstaculizar las actuaciones o diligencias necesarias, para que la Administración Tributaria pueda determinar, fiscalizar y recaudar los tributos; negarse a proporcionar información e impedir el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, necesarios para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria.

Negarse el contribuyente a proporcionar la información referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos; y, No rehacer sus registros contables, o rehacerlos fuera del plazo establecido en el presente Código, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos.



Administrativamente la sanción por la resistencia a la acción fiscalizadora equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar. Cuando la resistencia sea de las que se constituyen en forma inmediata, la sanción se duplicará.

Si para el cumplimiento de lo requerido por la Administración Tributaria, es necesaria la intervención de Juez competente, se aplicará lo dispuesto en la resistencia a la acción fiscalizadora tipificada en el Código Penal, pero esto una vez agotada la vía de lo económico coactivo para el diligenciamiento. De conformidad con lo referido, la Administración Tributaria deberá iniciar las diligencias correspondientes ante el Juzgado de lo Económico Coactivo que tenga jurisdicción en el domicilio del contribuyente, a nivel municipal o departamental.

Una vez agotada la fase administrativa y ante el incumplimiento de la presentación de la documentación por parte del contribuyente, la Superintendencia de Administración Tributaria iniciara las acciones pertinentes ante el órgano jurisdiccional competente, planteando una Providencia de Urgencia, el Juez ordenará las diligencias necesarias para notificar y requerir al contribuyente de la documentación contable, otorgándole un plazo de diez días hábiles para la entrega de la documentación solicitada.

Si el contribuyente cumple con la entrega de la documentación se dará por finalizado el proceso y se solicitará la terminación de la medida cautelar, si en caso contrario, el contribuyente no cumple con la presentación de la documentación requerida, se



certificará lo conducente a un órgano jurisdiccional de orden penal, por existir indicios racionales y suficientes sobre la comisión de un delito, en este caso el de resistencia a la acción fiscalizadora.

3.2. Etapa judicial de Providencia de Urgencia

Si el contribuyente no cumple con el requerimiento realizados por los auditores tributarios de la Superintendencia de Administración Tributaria, estos deberán faccionar el acta correspondiente, con la indicación de que si el contribuyente no cumplió o cumplió parcialmente el requerimiento realizado, deberá conformar el expediente con todos los documentos de las diligencias y notificaciones practicadas, y deberá remitirlo a la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria para que un profesional del derecho proceda a presentar la demanda correspondiente ante el Juzgado de lo Económico Coactivo de la zona jurisdiccional donde el contribuyente tenga su registrado su domicilio fiscal, o donde se haya practicado la notificación.

Existen municipios en donde efectivamente existen Juzgados de lo Económico Coactivo, pero si no existiere juzgado en el municipio donde se debe practicar la notificación del requerimiento judicial, el Juzgado del departamento, procederá a elaborar un despacho para que el Juzgado de Paz nombre un ministro executor, para que se realice la notificación al contribuyente, en el domicilio fiscal, comercial, o donde se le haya notificado el último requerimiento.



3.2.1. Tramitación de la Providencia de Urgencia

Según lo referido en el apartado anterior, para la tramitación de la providencia de urgencia por parte del juzgado al que le corresponde practicar la diligencia, deberá nombrar a uno de los integrantes del mismo como ministro ejecutor. Asimismo, uno de los auditores que esté nombrado dentro del expediente administrativo deberá acompañar al ministro ejecutor para practicar la notificación, esto en virtud del procedimiento establecido.

El ministro ejecutor debe hacerse acompañar por el auditor tributario para realizar la diligencia, para el caso de que el contribuyente inmediatamente ponga a la vista la documentación o información que se está requiriendo. Si el contribuyente no entrega la documentación en el momento, el ministro ejecutor deberá faccionar un acta haciendo constar los datos de la diligencia, y se otorgará un plazo de diez días para que el contribuyente se presente a la dirección que el auditor tributario le indique para la entrega.

La entrega de la documentación e información requerida deberá ser recibida por uno de los auditores tributarios en la sede de la Superintendencia de Administración Tributaria que este le indique al contribuyente en la diligencia. El auditor tributario deberá efectuar la auditoría tributaria correspondiente, para determinar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, o en aquellos casos que la auditoría de un contribuyente, derive de otra auditoría que se encuentre efectuando la Superintendencia de Administración Tributaria.



3.2.2. Cumplimiento o incumplimiento del requerimiento

De la notificación de la providencia de urgencia por parte del juzgado, en coordinación con el auditor designado pueden existir dos escenarios, el primero de ellos es que el contribuyente comparezca ante la Administración Tributaria y cumpla con el requerimiento efectuado, proporcionando la documentación e información que le fuera solicitada, para el efecto, el auditor tributario hará constar dicho extremo, y lo informará al abogado que interpuso la demanda mediante la cual se otorga la providencia de urgencia, para que este a su vez solicite la terminación del proceso judicial ante el órgano jurisdiccional que conoció el proceso.

Pero en el caso de que el requerimiento judicial que se le practicó no sea atendido, el auditor tributario faccionará el acta correspondiente y la remitirá al abogado que interpuso la demanda, para que este solicite al órgano jurisdiccional competente se certifique lo conducente en contra del contribuyente por el incumplimiento de lo requerido, por la resistencia a la acción fiscalizadora, pero no como una falta administrativa, sino como el delito tipificado en el Código Penal.

3.2.3. Certificación de lo conducente por incumplimiento

Una vez solicitada la certificación de lo conducente, y decretada por el órgano jurisdiccional, ésta deberá ser remitida a un juzgado de orden penal o ante el Ministerio Público, si la certificación de lo conducente se realiza ante un juzgado penal, este



deberá crear un expediente y remitirlo ante el Ministerio Público para que se inicie la investigación de los hechos. Y posteriormente se inicie el proceso penal en contra del contribuyente.

3.3. Resistencia a la acción fiscalizadora como ilícito penal

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

El responsable del delito de resistencia a la acción fiscalizadora, será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente, durante el período mensual, trimestral o anual que se revise, o del inmediato anterior o superior en el que, si tenga registro de ingresos, ya que puede darse el caso de que el período que se le esté fiscalizando no tenga movimientos y que sus declaraciones sean con valor cero. Es por ello que debe buscarse el período fiscal en el que efectivamente haya reportado ingresos brutos, ya que, si la determinación se



hace en un período sin movimiento o valor cero, la multa sería equivalente a ~~ese~~ ese monto, y podría librar de dicha responsabilidad.

El contribuyente con el objeto de solucionar su situación jurídica puede optar a la suspensión condicional de la persecución penal, que es un beneficio que se encuentra regulado en el Artículo 27 del Código Procesal Penal.

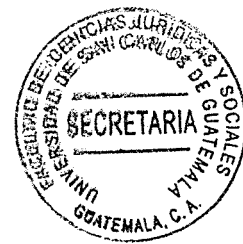
Para la obtención del beneficio se deberá pagar el valor de los impuestos retenidos o defraudados, así como los recargos, multas e intereses resarcitorios. El pago debe realizarse de inmediato, imposibilitando al contribuyente de realizar cualquier tipo de defensa, por la improcedencia de los impuestos que se le están cobrando, ya que no hizo uso de los procedimientos administrativos o inclusive judiciales que pudo ejercer en el momento administrativo oportuno.

En el pago que realiza el contribuyente se limita su derecho de defensa sobre los impuestos que se le cobran, puesto que él no puede impugnar sobre la improcedencia de los impuestos que se le atribuyen, imposibilitándole de utilizar los medios de impugnación previsto en la ley tributaria, y tampoco se le permite optar a las rebajas en la multa establecidas en el Código Tributario, si desea obtener la suspensión condicional de la persecución penal, deberá realizar el pago total exigido por la Superintendencia de Administración Tributaria.

El contribuyente no tiene opción a defenderse ya que se vulnera el Derecho de Defensa consagrado en la Constitución Política de la República de Guatemala, dentro de los procesos penales de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración



Tributaria. Si bien es cierto, el contribuyente pudo haber impugnado la imposición de los impuestos en la fase administrativa del procedimiento, no lo hizo por la falta de atención que tuvo a los requerimientos de la administración tributaria, pero para la obtención de la suspensión condicional de la persecución penal, éste debe efectuar los pagos que hemos descrito, para evitar una posible condena por no haber atendido el requerimiento judicial que se le efectuó, encuadrando dicha actitud en el delito de resistencia a la acción fiscalizadora.



CAPÍTULO IV

4. Limitación al derecho de defensa en el pago de impuestos de los contribuyentes en un proceso penal de resistencia a la acción fiscalizadora

Al referirnos sobre una limitación en el derecho de defensa de los contribuyentes, abordamos la imposibilidad que tienen de utilizar los medios de impugnación previstos en las leyes tributarias, al no estar de acuerdo con el cobro de los impuestos de que se trate, al igual que la imposibilidad de optar por una rebaja en la multa impuesta por la omisión del pago de los impuestos, esto deriva de la necesidad de la aplicación de la Suspensión Condicional de la Persecución Penal regulada en el Artículo 27 Decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala, Código Procesal Penal, en los casos de los procesos penales que se lleven en contra de los contribuyentes que hubieren cometido el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.

“Respecto de la estructura y elementos del delito tributario, el tema no puede ser abordado suficientemente si nos restringimos a la concepción que el derecho penal general presenta, pues las figuras penales comunes están encaminadas a la tutela de las normas que regulan el deber ser del hombre dentro de la sociedad, a diferencia del delito tributario, que por su especial finalidad de protección a la economía, planificación estatal e intereses supra individuales, debe ser analizado utilizando criterios independientes.”²⁵

²⁵ Barrera Crespo, Boris. **El delito tributario: elementos constitutivos y circunstancias modificadoras**. Pág. 12

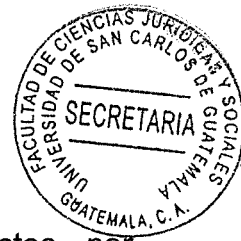


El derecho de defensa es la posibilidad que tienen los contribuyentes de oponerse legalmente a la determinación de un impuesto o multa que se le impone por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro de la fase administrativa existe la posibilidad de plantear los recursos que contempla el Código Tributario.

Para impugnar dicha imposición, lo que podría conllevar el desvanecimiento de la obligación, pero en la fase del proceso penal se imposibilita la facultad que tiene el contribuyente, debido a que, si desea obtener una suspensión condicional de la persecución penal, el contribuyente debe efectuar el pago de la totalidad del impuesto, multa, mora e intereses resarcitorios.

Es por ello que referimos que se limita el derecho de defensa del contribuyente, ya que la única alternativa para evitar el proceso penal es realizar el pago total que hemos referido, inclusive se imposibilita el beneficio de una reducción de la multa que establece el Código Tributario.

Para concretar el beneficio de la medida, el contribuyente deberá demostrar con los comprobantes de pago, que ya realizó el pago de la totalidad de los rubros que hemos referido, ya que tampoco puede optar a un convenio de pago para la totalidad del monto, la única alternativa que tiene, es el pago total.



4.1. Definición doctrinaria de Derecho de Defensa

El derecho de defensa puede definirse como "Facultad otorgada a cuantos, por cualquier concepto, intervienen en las actuaciones judiciales, para ejercitar, dentro de las mismas, las acciones y excepciones que, respectivamente, puedan corresponderles como actores o demandados; ya sea en el orden civil como en el criminal, administrativo o en el laboral. En lo personal, la potestad de repeler los ataques directos e injustificados, en los límites de la denominada legítima defensa."²⁶

De acuerdo con la definición anterior podemos evidenciar que la obligación de pagar los impuestos, multas, intereses, mora, etc., como medida para obtener la suspensión condicional de la persecución penal es una limitación al derecho de defensa de los contribuyentes, toda vez que este pago se realiza de acuerdo con los cálculos que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria imposibilitando a que estos sean impugnados o desvirtuados, ni tampoco se pueden aplicar las rebajas a las multas, a las que los contribuyentes tienen derecho en la fase administrativa del proceso, el pago debe ser completo para poder optar a la suspensión de la persecución penal.

Esta medida es utilizada por la Superintendencia de Administración Tributaria para asegurar el pago de los impuestos omitidos, y cabe resaltar que es consecuencia de la resistencia que se dio por parte del contribuyente para la entrega de la documentación que fue requerida, tanto por la vía administrativa como por la judicial. Ya que cuando

²⁶ Cabanellas, Guillermo. *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*. Pág. 585.

existen montos adeudados a la Superintendencia de Administración Tributaria, esta debe plantear un proceso económico coactivo para lograr el pago coercitivo de la deuda tributaria.

Es necesario referir que dentro del proceso penal no se considera limitado el derecho de defensa del contribuyente, sino que se considera limitado el referido derecho en cuanto a la posible impugnación que el contribuyente pudiera realizar en contra de la determinación del impuesto por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria. Ya que la posibilidad de optar por la suspensión condicional de la persecución se deriva del pago total por parte del contribuyente o sindicado, y la aceptación de los cargos realizados por el Ministerio Público por la acusación de la resistencia a la acción fiscalizadora.

Al respecto del derecho de defensa dentro del proceso penal, se refiere: ““El derecho de defenderse es aquel que tiene el procesado penal para oponerse a la acusación. El concepto de defensa, junto con las nociones de acción y jurisdicción, son los tres pilares básicos sobre los que descansa la idea misma del proceso penal como estructura normativa destinada a armonizar la pretensión punitiva del Estado, la libertad individual y las exigencias de la correcta y válida administración de justicia dentro del Estado de Derecho.”²⁷

²⁷ Zamora-Pierce, Jesús. **Garantías y proceso penal**. Pág. 255

4.2 Definición jurídica de Derecho de Defensa

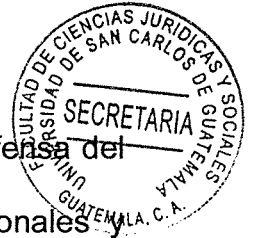


La Constitución Política de la República de Guatemala establece el derecho de defensa en el Artículo 12, mismo que refiere que la defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.

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

Si bien es cierto no se limita el derecho de defensa del contribuyente en el proceso penal, si se realiza en el derecho de defensa que le asiste por la posible impugnación que pueda corresponder administrativamente ante la imposición de impuestos y multas que posiblemente fueran improcedentes, o que la determinación de la Superintendencia de Administración sea errónea o incorrecta en el monto, esto debido a que muchas veces las determinaciones se realizan sobre bases presuntas, por no existir un monto determinado para la imposición.

Es importante referir que el Decreto 119-96 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de lo Contencioso Administrativo establece en su primer considerando que es necesario actualizar la legislación en materia de contencioso administrativo, con el objeto de estructurar un proceso que a la vez que garantice los derechos de los administrados, asegure la efectiva tutela administrativa y jurisdiccional de la juridicidad



de todos los actos de la administración pública, asegurando el derecho de defensa del particular frente a la administración, desarrollando los principios constitucionales y reconociendo que el control de la juridicidad de los actos administrativos no debe estar subordinado a la satisfacción de los intereses particulares.

La misma Ley de lo Contencioso Administrativo establece en el Artículo 2 los principios que debe observar la administración pública y los procesos administrativos, indicando que los expedientes administrativos deberán impulsarse de oficio, se formalizarán por escrito, observándose el derecho de defensa y asegurando la celeridad, sencillez y eficacia del trámite.

Si bien es cierto los procesos administrativos de carácter administrativo se regulan de conformidad con el Código Tributario, es importante resaltar el contenido de la referida ley, ya que desde el primer considerando y dentro de los principios establecido se encuentra el derecho de defensa que le asiste, en este caso, a los contribuyentes de la Superintendencia de Administración Tributaria, ya que los recursos en materia administrativa son los medios que las personas tienen para impugnar la determinación de impuestos o multas que se les imponga.

El Código Tributario refiere sobre los medios de defensa o medios de impugnación previstos para los procesos administrativos de carácter tributario, para el efecto establece los recursos de revocatoria, reposición, ocurso, enmienda y nulidad, que son los medios que tiene el contribuyente para oponerse a una determinación de impuesto o multa, directamente los recursos se pueden plantear en contra de las resoluciones



administrativas, para el caso del recurso de revocatoria y reposición; y en el caso del procedimiento, puede utilizarse el ocurso, y la enmienda y nulidad de cualquiera de las etapas.

Asimismo el Artículo 161 del Código Tributario establece como medio de defensa, posterior al agotamiento del proceso administrativo, el recurso de los contencioso administrativo, mismo que establece que contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición dictadas por la Administración Tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas, procederá el recurso Contencioso Administrativo, el cual se interpondrá ante la Sala que corresponda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo integrada con Magistrados especializados en materia tributaria preferentemente.

El plazo para interponer el recurso Contencioso Administrativo será de treinta días (30) hábiles, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición, en su caso.

Las leyes son emitidas por los legisladores, en respeto y libre ejercicio del derecho de defensa de cada persona, pero en el presente caso podemos evidenciar que el derecho de defensa se limita al contribuyente. El caso previsto dentro del presente trabajo de investigación no se encuentra establecido en la legislación, y la consideración sobre la limitación del derecho de defensa por el pago que debe efectuar no se encuentra previsto.



4.3. La Suspensión Condicional de la Persecución Penal

En cuanto a la Suspensión Condicional de la Persecución Penal el Código Procesal Penal en el Artículo 27 regula: En los delitos cuya pena máxima no exceda de cinco años de prisión, en los delitos culposos, y en los delitos contra el orden jurídico tributario, el Ministerio Público a solicitud del interesado en gozar de este beneficio, y previa comprobación del pago del valor de los impuestos retenidos o defraudados, así como los recargos, multas e intereses resarcitorios, que acreditará mediante documentación que debe expedir la autoridad tributaria, propondrá la suspensión condicional de la persecución penal. La suspensión no podrá otorgarse a reincidentes, ni a quien se haya condenado anteriormente por delito doloso.

El pedido contendrá: 1) Los datos que sirvan para identificar al imputado; 2) El hecho punible atribuido; 3) Los preceptos penales aplicables; y, 4) Las instrucciones o imposiciones que requiere.

El Juez de Primera Instancia con base en la solicitud del Ministerio Público, deberá disponer la suspensión condicional de la persecución penal si el imputado manifiesta conformidad admitiendo la veracidad de los hechos que se le imputan y si a juicio del Juez hubiere reparado el daño correspondiente o afianzare suficientemente la reparación, incluso por acuerdos con el agraviado o asumiere o garantizare la obligación de repararlo, garantía que podrá consistir en hipoteca, prenda o fianza.

De no existir una persona directamente agraviada o afectada y en caso de insolvencia del imputado se aplicará la norma contenida en el párrafo segundo del Artículo 25 Bis, que determina que en caso de no existir una persona agraviada o afectada directamente, el Ministerio Público o quien haga sus veces podrá solicitar al juez la aplicación del criterio de oportunidad, siempre que el imputado repare los daños y perjuicios causados a la sociedad u otorgue las garantías suficientes para su resarcimiento en el plazo máximo de un año.

En caso de insolvencia, el imputado deberá retribuir el daño social mediante la prestación de servicio social a la comunidad en la actividad que el tribunal designe, en períodos de diez a quince horas semanales, durante el lapso de un año, en el que deberá observar, además, las normas de conducta y abstenciones que el tribunal le señale. Si desobedeciere las reglas de conducta o abstenciones impuestas cometerá el delito de desobediencia

La suspensión de la persecución penal no será inferior de dos años ni mayor de cinco, ni impedirá el progreso de la acción civil derivada del incumplimiento de los acuerdos celebrados entre las partes, en ninguna forma. Transcurrido el período fijado sin que el imputado cometiere un nuevo delito doloso, se tendrá por extinguida la acción penal.

En el caso específico del presente trabajo de investigación hemos evidenciado, de conformidad con lo referido, y según el contenido del artículo citado anteriormente, el contribuyente que se encuentre dentro de un proceso penal, por el delito de resistencia

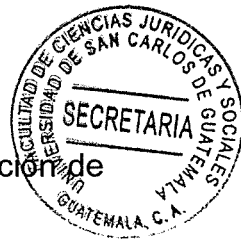
a la acción fiscalizadora, deberá hacer efectivo el pago por la totalidad de los impuestos, multas, mora e intereses resarcitorios que pudieran corresponder por la determinación efectuada por los auditores de la Superintendencia de Administración Tributaria.

4.3.1. Definición de Suspensión de la Persecución Penal

Al respecto de la suspensión condicional de la persecución penal se indica lo siguiente: “Interrupción o detención temporaria de un acto (una audiencia) o de la tramitación de una causa (cuando hay que resolver una cuestión prejudicial, cuando por la calidad del prevenido se necesita autorización extrajudicial para procesarlo o cuando el prevenido cae en estado de demencia después de cometido el delito) o si lo solicitan las partes (para tratar de llegar a una conciliación).”²⁸

También es definida como: “La suspensión condicional de la persecución penal es un mecanismo de solución de conflictos por medio del cual se suspende el proceso en contra de una persona cuando llena los requisitos que enmarca la ley y se le impone a cambio un periodo de prueba que evita la privación de libertad y los efectos disociadores y estigmatizantes de la cárcel vencido el cual, si se han cumplido las condiciones, se declara la extinción de la acción penal. A pesar de aplicarse a los mismos delitos que admiten el criterio de oportunidad, se debe acudir a esta figura y no al criterio de oportunidad cuando por las circunstancias del delito o la forma de

²⁸ Ossorio, Manuel. *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Pág. 926



comisión, la actitud del imputado, será necesario aplicar un periodo de observación de su conducta para saber si en verdad no requiere aplicación de pena.”²⁹

Para optar a este beneficio se solicita al contribuyente que realice el pago de los impuestos omitidos, multas, mora e intereses, esta determinación la realiza la Superintendencia de Administración Tributaria y vulnera el derecho de defensa del contribuyente, puesto que no permite que dicha determinación sea impugnada por el contribuyente.

4.3.2 Requisitos para la aplicación de la suspensión

Para la aplicación de la suspensión de la persecución penal, el contribuyente o sindicado, previo acuerdo mutuo con el Ministerio Público y la Superintendencia de Administración Tributaria, deberá efectuar el pago total de los impuestos, multas, mora e intereses, para el efecto de la comprobación del pago, el contribuyente deberá presentar los recibos de pago expedidos por la Administración Tributaria, con la identificación e individualización de los pagos que efectuó, asimismo, dentro de los pagos que efectúa el contribuyente, deberá incluirse el pago de la multa equivalente al uno por ciento de los ingresos brutos, multa establecida de conformidad con lo establecido en la ley, por la resistencia a la acción fiscalizadora que se observó dentro del procedimiento.

Cuando el contribuyente acredita haber efectuado los pagos correspondientes, el Ministerio Público deberá dirigir una solicitud al Juez que conoce del proceso penal,

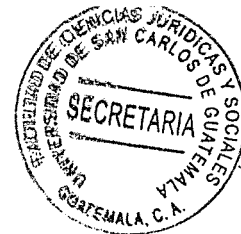
²⁹ Morales, Sergio Federico. *Guía Práctica para Clínicas Penales*. Pág. 109



dicho pedido contendrá en primer lugar, los datos que sirvan para identificar al imputado, la identificación del hecho punible atribuido al contribuyente o sindicado; la cita de ley o preceptos penales aplicables; y finalmente deberá establecer las instrucciones o imposiciones que requiere. En este caso específico el Ministerio Público debe hacer la indicación del cumplimiento del pago por parte del contribuyente, y deberá solicitar que se otorgue la suspensión condicional de la persecución penal, la solicitud deberá contener la argumentación que fundamente la petición que realice el Ministerio Público.

El Juez de Primera Instancia con base en la solicitud del Ministerio Público, deberá disponer la suspensión condicional de la persecución penal si el imputado manifiesta conformidad admitiendo la veracidad de los hechos que se le imputan y si a juicio del Juez hubiere reparado el daño correspondiente o afianzare suficientemente la reparación, incluso por acuerdos con el agraviado o asumiere o garantizar la obligación de repararlo, garantía que podrá consistir en hipoteca, prenda o fianza, suficiente para cubrir el monto.

Adicionalmente al pago que efectúa el contribuyente, éste deberá admitir su culpabilidad por el delito de resistencia a la acción fiscalizadora, siendo estos los requisitos necesarios para que el contribuyente se pueda beneficiar con la suspensión condicional de la persecución penal.



4.4. Integración del pago para la suspensión condicional

Como ya lo hemos referido con anterioridad, el contribuyente o sindicado debe aceptar la culpabilidad de haber cometido la resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, pero el requisito esencial es realizar el pago total de lo que hubiere sido determinado por los auditores de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Dentro de los pagos que debe realizar el contribuyente se encuentra el impuesto, este dependerá de los que estuviere afecto, dentro de los impuestos que por la naturaleza de los contribuyentes encontramos el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto de Solidaridad, los Derechos Arancelarios por Importaciones, Impuestos de Circulación, entre los principales.

La multa dependerá de los ingresos brutos que haya reportado el contribuyente, de conformidad con lo que hemos referido, dicha multa corresponde al uno por ciento del total, adicional se cobra la multa del cien por ciento de los impuestos que fueran omitidos, de esa cuenta la multa corresponderá al cien por ciento del valor que no se hubiere pagado.

La mora se encuentra regulada en el Artículo 93 del Código Tributario, y establece que incurre en mora el contribuyente que paga la obligación tributaria después del plazo fijado por la Ley para hacerlo. La mora opera de pleno derecho.

La mora es una sanción por cada día de atraso equivalente a multiplicar el monto del tributo a pagar, por el factor 0.0005, por el número de días de atraso. La sanción por mora no aplicará en casos de reparos, ajustes a determinaciones incorrectas, o en determinaciones de oficio efectuadas por la Administración Tributaria, en los cuales se aplicará la sanción por omisión de pago de tributos establecida en el Artículo 89.

Finalmente se deberá pagar los intereses resarcitorios y de conformidad con el Artículo 58 del Código Tributario, el contribuyente o responsable que no pague el importe de la obligación tributaria, dentro de los plazos legales establecidos, deberá pagar intereses resarcitorios, para compensar al fisco por la no disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida.

Dicho interés se calculará sobre el importe del tributo adeudado y será equivalente a la suma que resulte de aplicar a dicho tributo, la tasa de interés simple máxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios, dentro de los primeros quince días de los meses de enero y julio de cada año, para el respectivo semestre, tomando como base la tasa ponderada bancaria para operaciones activas del semestre anterior.

4.5. Limitación al Derecho de Defensa de los contribuyentes

Tal y como lo hemos referido, se evidencia que el derecho de defensa del contribuyente es limitado dentro de los procesos penales por resistencia a la acción fiscalizadora, ya



que no se le respeta el derecho a impugnar las determinaciones de impuestos que le hubieran sido efectuadas.

También se limita la capacidad de desvirtuar los impuestos que se le imponen al contribuyente, ya que podría existir la situación de que el contribuyente posea documentos o información que fundamente un determinación menor o diferente a la que ha sido establecida por la Superintendencia de Administración Tributaria, ya que pueden existir saldos o créditos en favor del contribuyente, y que se le imposibilitará compensarlos.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Luego del desarrollo y fundamentación de la presente investigación se demuestra que el derecho de defensa de los contribuyentes es vulnerado en los procesos penales que se tramitan por el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, regulado en el Artículo 358 "D" del Código Penal, al aceptar el beneficio de la suspensión condicional de la persecución penal.

Esto debido a que por medio de dicho beneficio son obligados realizar el pago total de los impuestos, la multa, la mora y los intereses que sean calculados por la Superintendencia de Administración Tributaria; impidiéndoles utilizar los medios de impugnación administrativos, el recurso de revocatoria que conoce el Tribunal Administrativo, Tributario y Aduanero -TRIBUTA- o inclusive el planteamiento de un proceso contencioso administrativo, limitándoseles así el derecho a optar a una rebaja en la multa, mora e intereses, ya que en ocasiones se realiza el cálculo de los impuestos sobre una base presunta y que puede significar una determinación mayor a los tributos que el contribuyente debió pagar en realidad.

Lo cual podría evitarse por medio del cumplimiento responsable de las obligaciones formales y materiales de los contribuyentes, siendo este el mejor mecanismo para que se respeten los derechos que le asisten de impugnar administrativa y judicialmente las decisiones de la Administración Tributaria, evitando llegar hasta el proceso penal donde no tienen más opción que pagar una suma más alta.



BIBLIOGRAFÍA

AGUALLO AVILÉS, Ángel y Bueno Gallardo, Esther. **Estudio en homenaje al profesor Pérez de Ayala**. Editorial Dykinson. España. 2007.

ALVARADO SANDOVAL, José Alejandro, LÓPEZ CRUZ, Ottoniel. **Derecho Tributario y Legislación Fiscal**. Editorial Serviprensa. Guatemala. 2014.

ALVEÑO OVANDO, Marco Aurelio. **Derecho Tributario Guatemalteco. Parte general**. Ediciones Santillana. Guatemala. 2015.

BARRERA CRESPO, Boris. **El delito tributario: elementos constitutivos y circunstancias modificadoras**. Editorial Abya Yala. Ecuador. 2005.

BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. **Nociones fundamentales de derecho tributario**. Segunda edición. Ediciones Rosaristas. Colombia. 1997.

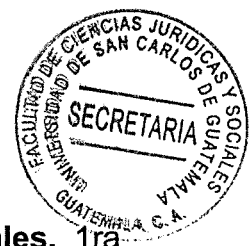
CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Buenos Aires, Argentina. Editorial Heliasta. 1979.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**. Editorial Limusa. México. 2012.

MONTERROSO DE MORALES, Gladys Elizabeth. **Derecho Financiero: derecho tributario**. Editorial Litográfica Print Color. Guatemala. 2004.

MONTERROSO, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios. 3ra edición**. Editorial Comunicación Gráfica G&A. Guatemala. 2009.

MORALES, Sergio Federico. **Guía Práctica para Clínicas Penales**. Facultad de Ciencias Jurídicas de la Universidad San Carlos de Guatemala. Guatemala. 2012.



OSSORIO, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales.** 1ra Edición Electrónica. Datascan, S.A. Guatemala.

MACCHI, Miguel Ángel. **Sistema Penal Tributario y de la Seguridad Social.** Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma. Argentina. 1999.

RIESCO OJEDA, Patricio Silva. **El delito fiscal en América Latina.** Instituto de Estudios Fiscales. Chile. 2010.

SALDAÑA MAGALLANES, Alejandro Anatoli. **Curso elemental sobre derecho tributario.** Primera edición. Ediciones fiscales ISEF. México. 2005.

SANTIAGO DE LEÓN, Erick Gustavo. **Derecho tributario.** Segunda edición. SR Editores. Guatemala. 2007.

Superintendencia de Administración Tributaria. **Historia de la tributación en Guatemala.** Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. Guatemala. 2007.

ZAMORA – PIERCE, Jesús. **Garantías y proceso penal.** 8va. Edición. Editorial Porrúa. México. 1996.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente. Guatemala. 1985.

Código Penal. Decreto No.17-73 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas. 1973.



Código Procesal Penal. Decreto No.51-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas. 1992.

Código Tributario. Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas. 1991.