

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

**ANÁLISIS JURÍDICO DEL ILÍCITO TRIBUTARIO**

**CÉSAR AUGUSTO VILLELA PÉREZ**

**GUATEMALA, AGOSTO DE 2006**

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

**ANÁLISIS JURÍDICO DEL ILÍCITO TRIBUTARIO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**CÉSAR AUGUSTO VILLELA PÉREZ**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

Guatemala, agosto de 2006

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

DECANO: Lic. Bonerge Amílcar Mejía Orellana  
VOCAL I: Lic. César Landelino Franco López  
VOCAL II: Lic. Gustavo Bonilla  
VOCAL III: Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez  
VOCAL IV: Br. José Domingo Rodríguez Marroquín  
VOCAL V: Br. Edgar Alfredo Valdez López  
SECRETARIO: Lic. Avidán Ortíz Orellana

**RAZÓN:** "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis". Artículo 43 del Normativo para la elaboración de tesis de licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

## **DEDICATORIA:**

**A Dios Padre** creador de todas las cosas y a su hijo amado **Nuestro Señor Jesucristo** por darme inteligencia y fortaleza para realizar mis estudios.

**A la Universidad de San Carlos de Guatemala y la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales** por la formación académica que recibí de sus excelentes catedráticos.

**A mis padres Francisco Miguel Villela Acevedo y María Carlos Pérez de Villela** quienes duermen en espera de la gloriosa resurrección por la segunda venida de **Nuestro Señor Jesucristo**.

**A mis amados hijos Luis Eduardo, César Ariel y Linda Rocío**, por quienes me esfuerzo para mostrarles el amor a Dios, al prójimo y a todas las cosas buenas de la vida, y darles ejemplo de amar y honrar padre y madre.

**A mis nietos y nietas** con amor por siempre.

**A mis hermanos y hermanas Salvador, Pedro Alfredo, Lorenzo, Rutilia Ester, Marta Julia y Telma Yolanda**, con amor por siempre.

**A mis cuñados** con aprecio y cariño por siempre.

**A mis sobrinos y sobrinas** con amor y cariño por siempre.

**A mis primos y primas** con amor y cariño por siempre.

**A mi sobrino y asesor de Tesis Licenciado Edgardo Enrique Enríquez Cabrera**, por asesorar con esmero mi trabajo de tesis y estimular siempre mi deseo de superación académica y profesional.

**A mi revisor de tesis Licenciada María del Carmen Estrada Rivera**, por revisar mi trabajo de tesis con diligencia y entusiasmo; respeto y cariño sincero para ella.

**A todos mis amigos** con el aprecio de siempre.

## **AGRADECIMIENTO**

**A la Licenciada Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales y a los Licenciados Walter Molina Mayén, Alejandro Calderón, Rodimiro Lorenzo Pérez, Luis Manuel Antonio López, Víctor Emilio Sarat García, Miguel Ángel Quijivix Ximín y Nery Rubiny Paz Najarro, por el apoyo que me brindaron durante la investigación de campo.**

**A mis consejeros de plan de investigación Licenciado Carlos López Chávez y revisores de la comisión de estilo Licenciados William Enrique López Morataya y Victor Heberto Monterroso Corzantes por su valiosa ayuda para mejorar mi trabajo de tesis.**

## ÍNDICE

	<b>Pág.</b>
Introducción .....	i
<b>CAPÍTULO I</b>	
1. Ilícito tributario .....	1
1.1 Naturaleza jurídica del ilícito tributario .....	2
1.2 Contravención .....	3
1.3 Delito tributario .....	4
1.4 Diferencia entre delito y contravención .....	17
1.5 Infracciones y delitos .....	18
1.6 Derecho comparado sobre el ilícito tributario .....	21
1.7 Regulación legal del ilícito tributario en Guatemala.....	25
<b>CAPÍTULO II</b>	
2. Procedimiento administrativo.....	29
2.1 Evacuación de la audiencia ante la administración tributaria...	31
2.2 Recurso de revocatoria.....	36
2.3 Recurso de reposición.....	38
2.4 Ocurso.....	39
2.5 Nulidad .....	40
2.6 Enmienda del procedimiento . .....	40
2.7 Esquema del procedimiento administrativo.....	42
<b>CAPÍTULO III</b>	
3. Procedimiento judicial .....	47
3.1 Procedimiento económico coactivo.....	47
3.2 Esquema del procedimiento económico coactivo.....	52
3.3 Procedimiento contencioso administrativo.....	54
3.4 Esquema del procedimiento contencioso administrativo.....	58
3.5 Procedimiento común del proceso penal tributario.....	61
3,6 Esquema del procedimiento común del proceso penal tributario...	73
3.7 Recurso de casación .....	79
3.8 Esquema del recurso de casación.....	82

3.9	Recurso de revisión.....	83
3.10	Esquema del recurso de revisión.....	85

## **CAPÍTULO IV**

4.	Investigación de campo .....	87
4.1	Boleta de investigación del ilícito tributario.....	88
4.2	Resultados de la encuesta.....	90
4.3	Resultados del estudio de casos .....	110
	CONCLUSIONES.....	113
	RECOMENDACIONES .....	117
	BIBLIOGRAFÍA.....	119

## INTRODUCCIÓN

La Constitución Política de la República de Guatemala preceptúa que la tributación debe ser justa, basada en el principio de legalidad y capacidad de pago, para evitar arbitrariedades y abusos de poder, y normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.

La legislación guatemalteca en materia tributaria sufre constantes cambios, y como consecuencia de dichos cambios su aplicación se vuelve compleja, tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria.

El proceso de defensa de los reparos por ajustes u otras divergencias originados por las revisiones de la administración tributaria, anteriormente era regulado en cada ley específica, como la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo cual complicaba su aplicación. Ante tal situación, el Congreso de la República de Guatemala, emitió el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, el cual fue publicado en el Diario Oficial el tres de abril del año mil novecientos noventa y uno, y entró en vigencia el dos de octubre de ese mismo año.

Dicho Código Tributario unifica una serie de materias, e incluye los medios y procedimientos de defensa fiscal, para simplificar la relación entre la administración tributaria y los contribuyentes.

Debido a que la actividad fiscalizadora de la administración tributaria se desarrolla con base en los registros contables de las empresas, la defensa fiscal la plantea el contribuyente en la vía administrativa por sí mismo, o asesorado por un profesional experimentado en materia contable, sin auxilio de un abogado con conocimientos suficientes sobre el ilícito tributario, leyes y

procedimientos de defensa fiscal, que pueda interpretar las leyes tributarias e identificar correctamente si el reparo o ajuste formulado por la administración tributaria corresponde a un falta o a un delito fiscal.

La situación mencionada en el párrafo anterior, respecto a que el contribuyente interpone su defensa ante la administración tributaria sin la asesoría de un profesional con los conocimientos suficientes en materia de derecho tributario, sienta un mal precedente, muchas veces difícil de modificar en el proceso judicial, lo cual ha motivado realizar una investigación documental y de campo sobre el tema: Análisis jurídico del ilícito tributario, para detectar las causas reales que están ocasionando el problema, analizar e interpretar los resultados obtenidos con dicha investigación, y elaborar un trabajo de tesis que contenga un efectivo análisis jurídico del ilícito tributario, que oriente al contribuyente y al profesional que le asesora, sobre los medios y procedimientos de defensa fiscal, tanto en la parte administrativa, como en la parte judicial para lograr el éxito de la defensa planteada.

El trabajo de tesis se estructuró con cuatro capítulos, de los cuales en el capítulo I, se expone lo esencial de la teoría que se relaciona con el ilícito tributario y su regulación legal en Guatemala. El capítulo II contiene doctrina y teoría sobre la evacuación de la audiencia, los recursos de revocatoria y reposición, el ocurso, la nulidad y la enmienda del procedimiento, así como la descripción y esquema de los procedimientos de cada fase del procedimiento administrativo. En el capítulo III se incluye la teoría del proceso judicial conformado por el procedimiento económico coactivo, el procedimiento contencioso tributario, el proceso penal tributario, y los recursos de casación y revisión, cada uno de estos procedimientos y recursos, con sus respectivas descripciones y esquemas. En el capítulo IV se presenta el análisis e interpretación de los resultados obtenidos con la investigación de campo que se

realizó a funcionarios de la administración tributaria y profesionales especializados en defensa tributaria por medio de encuesta, y en casos de empresas de contribuyentes individuales y de sociedades mercantiles resueltos por los tribunales competentes, que revelan las causas reales que están ocasionando el éxito o fracaso de los contribuyentes o de la administración tributaria en los procedimientos administrativo y judicial.

Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones a las que se llegó con la investigación documental y de campo, y la bibliografía mínima que para realizarla se utilizó.

## CAPÍTULO I

### 1. Ilícito tributario

La generalidad de jurisprudencias definen el ilícito tributario, de la manera siguiente. El ilícito tributario es toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias. Es la infracción tributaria; es decir, la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales.

Los ilícitos tributarios pueden ser: Formales y materiales, y sancionados con pena restrictiva de la libertad.

El ilícito formal se origina por el incumplimiento de los siguientes deberes: 1) Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas; 2) Emitir o exigir comprobantes; 3) Llevar libros o registros contables especiales; 4) Presentar declaraciones y comunicaciones; 5) Permitir el control de la administración tributaria; 6) Informar y comparecer ante la administración tributaria; 7) Acatar las órdenes de la administración tributaria, dictadas en uso de sus facultades legales; y 8) Cualquier otro deber contenido en el Código Tributario, en las leyes especiales, sus reglamentaciones o disposiciones generales de organismos competentes.

El ilícito tributario tiene relación con las obligaciones materiales; es decir, son las normas sustanciales relativas al nacimiento y extensión de la obligación tributaria, su objeto, fuente, causa, hecho generador, elemento temporal y sujetos de la obligación jurídica tributaria. Se caracteriza por la falta de pago de los tributos en el término que establece la ley.

El ilícito tributario sancionado con pena restrictiva de la libertad, es materia de la nueva rama jurídica del derecho penal, conocido como derecho tributario. El derecho tributario penal, regula la punibilidad de las infracciones que cometen los contribuyentes en el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, siempre que este incumplimiento traiga aparejado el dolo o la culpa, la antijuridicidad y tipicidad por parte del contribuyente.

En el tema “delito tributario” de este trabajo de tesis, se desarrolla la parte de las infracciones tributarias que son sancionadas con pena restrictiva de la libertad.

### **1.1 Naturaleza jurídica del ilícito tributario**

Los estudiosos del derecho tributario no se han puesto de acuerdo sobre la naturaleza jurídica del ilícito tributario, en virtud de la diferencia de criterio respecto al delito penal común y la infracción tributaria. Como resultado de esta discusión doctrinal, existen dos posiciones; una unionista y una antagónica.

“La posición unionista sostiene que la infracción tributaria no se diferencia del delito penal común, ya que la sustancia en la infracción tributaria y en el delito común es la misma.

La posición antagónica por su parte, sostiene que la infracción se diferencia del delito establecido en el derecho penal común porque existe diferencia sustancial entre delito y contravención, ya que la infracción tributaria es una contravención no un delito, los elementos de las dos figuras son diferentes tanto en la doctrina como en la legislación.”<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth, **Derecho financiero parte II - derecho tributario**, pág. 110.

Se considera que para efectos del presente trabajo de tesis, en ambas posiciones existen elementos del ilícito tributario, en virtud de que éste se origina por la violación de las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales, independientemente de que esta violación o incumplimiento sea una contravención, infracción o delito sancionado con pena restrictiva de la libertad.

Con base en la consideración anterior, se puede decir que la naturaleza jurídica del ilícito tributario está en la existencia de la violación o incumplimiento de las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias. En otras palabras, la naturaleza jurídica o esencia jurídica del ilícito tributario, es la violación de las normas jurídicas tributarias.

## **1.2 Contravención:**

“Se conoce con este término la falta de colaboración, puede ser también una omisión, en la que el bien protegido no es la persona ni sus derechos naturales o sociales, va encaminado a la falta de cumplimiento de una acción estatal.”<sup>2</sup>

En la contravención el bien jurídico tutelado y dañado es administrativo; por ser una falta, el daño causado es leve; consecuentemente, debe ser sancionado por el Estado con una multa e intereses resarcitorios.

El Estado con base en la facultad que le confiere el Artículo 239 de la Constitución Política de la República, aplica al infractor por la violación o incumplimiento de las normas tributarias, la sanción que corresponde a la falta, la que como se expone en el párrafo anterior, debe ser una multa e intereses resarcitorios.

---

<sup>2</sup> **Ibid**, pág. 111.

En materia tributaria las sanciones siempre son coactivas, por lo que se pierde el derecho y el infractor debe pagar la obligación pecuniaria. Es necesario aclarar que la coacción no es la sanción; la coacción es el medio por el cual el Estado hace uso de la fuerza para imponer la sanción.

La sanción puede ser de tipo material, como el caso de no pagar impuestos, o formal, cuando no se presentan las declaraciones; en ambos casos, el sujeto pasivo o contribuyente es sancionado como consecuencia de infringir las normas tributarias.

### **1.3 Delito tributario:**

Delito. "Es la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, su estudio es parte del derecho penal común." <sup>3</sup>

"La violación a las normas tributarias constituye el ilícito tributario; es el acto u omisión de un particular que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley tributaria ordena hacer, o también en hacer lo que se encuentra explícitamente determinado en la ley tributaria que no se debe hacer." <sup>4</sup>

En consecuencia, el delito tributario se constituye, por la violación de normas que regulan el derecho penal tributario.

Guatemala tiene como antecedente de los delitos tributarios la figura de defraudación tributaria. La defraudación tributaria fue regulada por el Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, el

---

<sup>3</sup> **Ibid**, pág. 111.

<sup>4</sup> **Ibid**, pág. 111.

cual entró en vigencia a partir del dos de octubre del año mil novecientos noventa y uno. Dicho Código Tributario regula los hechos que constituyen o se relacionan con actos de defraudación tributaria. En los Artículos del 66 al 97, sin tipificarlos como delitos; las figuras de retención del tributo y la resistencia a la acción fiscalizadora tenían el carácter de infracciones administrativas, y eran sancionadas únicamente con la imposición de multas, lo cual no lograba impedir que los contribuyentes continuaran con el incumplimiento del pago de sus obligaciones tributarias.

Para poder sancionar penalmente a las personas que defraudaban al Estado al no declarar o no enterar a la administración tributaria los tributos generados con su actividad o con sus bienes, en febrero del año mil novecientos noventa y cinco, entraron en vigencia los Decretos números 67-94 y 68-94 del Congreso de la República de Guatemala, que reformaron el Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, Código Penal, definiendo como delito las figuras de apropiación indebida y defraudación tributaria. Estas figuras delictivas tributarias se regularon con estos decretos extremadamente rigurosas; a tal grado, que con el solo hecho de no presentar declaraciones o de no emitir facturas o de emitirlas por monto inferior al real, se incurría en delito sancionado con prisión de dos a seis años y multa igual al impuesto omitido; así también, en estos decretos se regulaban aspectos del proceso penal, que debían ser regulados por el Código Procesal Penal, por lo que esta legislación carecía de la técnica jurídica apropiada, lo cual ocasionó rechazo por parte de los contribuyentes.

En respuesta al rechazo manifestado por los contribuyentes, se emitió el Decreto número 103-96 del Congreso de la República de Guatemala, que entró en vigencia a partir del 3 de enero de 1997; con este Decreto se introdujo reformas al Código Penal, a la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando

Aduanero y al Código Procesal Penal. Con estas reformas fueron derogados los Decretos 67-94 y 68-94 del Congreso de la República de Guatemala, antes mencionados.

El 1 de octubre del 2001, entró en vigencia el Decreto 30-2001 del Congreso de la República, con el cual se introdujo reformas a los delitos relacionados con la defraudación tributaria, apropiación indebida de tributos y resistencia a la acción fiscalizadora; también fueron reformados algunos aspectos del Código Procesal Penal y de la Ley de Defraudación y el Contrabando Aduanero, Decreto 58-90.

Los delitos contra el régimen tributario se encuentran regulados en los Artículos del 358 “A” al 358 “D” del Código Penal, Decreto número 17-73 del Congreso de la República, y son los siguientes:

**a) Defraudación tributaria**

El Diccionario de la Real Academia Española, el término defraudar lo define así: “Privar a alguien, con abuso de confianza o con infidelidad a las obligaciones propias, de lo que le toca de derecho. 2. Eludir o burlar el pago de los impuestos o contribuciones.”<sup>5</sup>

“Artículo 358 “A”.- **Defraudación tributaria.** Comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.”

---

<sup>5</sup> **Diccionario de la lengua española**, Real academia española, pág. 475.

Para comprender mejor el delito de defraudación tributaria, debe descomponerse la definición legal, en sus elementos principales, por lo que seguidamente se analizan con el apoyo de las definiciones de dichos elementos, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, tal y como lo establece al Artículo 11 de la Ley del Organismo Judicial, Decreto número 2-89 del congreso de la República de Guatemala.

**Simulación.** Representar una cosa, fingiendo lo que no es.<sup>6</sup>

Con este término se puede ejemplificar la acción de simular costos y gastos que no son reales, mediante la elaboración o utilización de documentación falsa o de dudosa procedencia; simular ingresos inferiores a los reales para obtener algún benéfico establecido en la ley o bien para reducir la ganancia impositiva o sujeta al pago de Impuesto sobre la renta; simular operaciones de exportación mediante la falsificación de pólizas para declarar ingresos exentos de Impuesto al Valor Agregado IVA, y consecuentemente, no declarar el débito fiscal sobre las ventas reales hechas en el país.

**Ocultación.** Esconder, tapar, disfrazar, encubrir a la vista. Callar advertidamente lo que se pudiera o debiera decir, o disfrazar la verdad.<sup>7</sup>

Mediante la ocultación, el defraudador tributario oculta o no declara ingresos o hechos generadores cuando elabora o presenta declaraciones con el objeto de no pagar o pagar menos impuestos. Oculta o no declara ingresos, al omitir facturar ventas o servicios prestados; no declarar los ingresos reales al emitir facturar por cantidad menor a lo realmente vendido o menor al valor real del servicio prestado

---

<sup>6</sup> **Ibid**, pág.1,335.

<sup>7</sup> **Ibid**, pág.1,038.

**Maniobra.** Cualquier operación material que se ejecuta con las manos. Artificio y manejo con que uno interviene en un negocio.<sup>8</sup>

El defraudador tributario maniobra la información al momento de determinar y declarar la obligación tributaria, de manera diferente a la registrada en los libros de contabilidad, es decir, que los libros exigidos por las leyes tributarias y los libros de contabilidad, no concuerdan con las declaraciones juradas o no juradas presentadas a la administración tributaria.

Otras formas de maniobrar la información, es ocultando o declarando costos y gastos reales para justificar o desvirtuar los ingresos declarados; o bien, falsificando declaraciones para pretender demostrar el pago de obligaciones tributarias.

**Ardid.** Artificio, medio empleado hábil y mañosamente para el logro de algún intento.<sup>9</sup>

Mediante ardid o engaño, el defraudador tributario puede lograr el registro de operaciones contables irreales o irregulares, emitiendo facturas después de la entrega de los bienes vendidos, o del pago recibido por los servicios prestados, declarando de esa manera, ingresos menores a los que realmente obtuvo, durante el período contable que declara en la administración tributaria.

Otro elemento importante de la definición legal de defraudación tributaria, es inducir a error a la administración tributaria en la determinación o pago de la obligación tributaria, en virtud de que al efectuarse con ardid o con cualquier otra forma de engaño, se induce a que la administración tributaria incurra en

---

<sup>8</sup> **Ibid**, pág. 926.

<sup>9</sup> **Ibid**, pág.129.

error cuando el defraudador tributario determina y paga la obligación. Esta situación es causada por el exceso de confianza que la legislación tributaria proporciona al contribuyente al dejar bajo su responsabilidad la determinación, declaración y pago de sus obligaciones tributarias, y por la falta de mecanismos adecuados de control y de fiscalización oportuna por parte de la administración tributaria.

Quizá el elemento más importante de la definición legal de defraudación tributaria es causar detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva, en virtud del perjuicio que se causa al Estado en la recaudación impositiva con la comisión del delito de defraudación tributaria. Por esta razón, el Artículo 358 "A" del Código Penal, en lo conducente establece: "El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto omitido. Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas".

#### **b) Casos especiales de defraudación tributaria**

Adicional al delito de defraudación tributaria anteriormente analizado, el Artículo 358 "B" del Código Penal establece: ".....Casos especiales de defraudación tributaria. Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior.

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

- 2) Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimiento abierto al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente de comercio o teniéndola no lleve los libros de contabilidad que requieren el Código de Comercio y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- 3) Quien falsifique, adultere o destruya sellos, marchamos, precintos, timbres u otros medios de control tributario; así como quien teniendo a su cargo dichos medios de control tributario, le dé un uso indebido o permita que otros lo hagan.
- 4) Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías u omita la indicación de su destino o procedencia.
- 5) Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la administración tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
- 6) Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.
- 7) Quien falsifique en los formularios, recibos u otros medios para comprobar el pago de tributos, los sellos o las marcas de operaciones de las cajas receptoras de los bancos del sistema, de otros entes autorizados para recaudar tributos o de las cajas receptoras de la Administración Tributaria.

- 8) Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares. Si este delito fuere realizado por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.
- 9) El contribuyente del Impuesto al Valor Agregado que, en beneficio propio o de tercero, no declare la totalidad o parte del impuesto que cargó a sus clientes en la venta o la prestación de servicios gravados, que le corresponde enterar a la Administración Tributaria después de haber restado el correspondiente crédito fiscal.
- 10) El contribuyente que para simular la adquisición de bienes o servicios falsifica facturas, las obtiene de otro contribuyente, o supone la existencia de otro contribuyente que las extiende, para aparentar gastos que no hizo realmente, con el propósito de desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir, o disminuir la tasa impositiva que le tocaría cubrir o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal; y el contribuyente que las extiende". (sic.)

### **C) Apropiación indebidas de tributos**

La apropiación indebida es un delito consistente en la intención dolosa de retener como propia una cosa ajena recibida en depósito, comisión, administración u otro título que produzca obligación de entregar o devolver. Constituye una modalidad de la estafa y del abuso de confianza.

El Artículo 358 “C” del Código Penal establece: “**Apropiación indebida de tributos.** Comete el delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o de retención, en beneficio propio, de una empresa o de tercero, no entere a la Administración Tributaria la totalidad o parte de los impuestos percibidos o retenidos después de transcurrido el plazo establecido por las leyes tributarias específicas para enterarlos.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso y multa equivalente al impuesto apropiado.

Si el delito fuere cometido por directores, gerentes, administradores, funcionarios, empleados o representantes legales de una persona jurídica, en beneficio de ésta, además de la sanción aplicable a los responsables, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto no enterado y se le apercibirá que en caso de reincidencia se ordenará la cancelación de la patente de comercio en forma definitiva.

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

La actitud dolosa del agente de retención o de percepción de adueñarse de los tributos percibidos o retenidos de los contribuyentes, se presenta con mayor frecuencia en los siguientes casos:

Cuando el agente de retención del Impuesto sobre la Renta no entere a las cajas fiscales la retención hecha a los contribuyentes, dentro de los diez días hábiles del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuaron los acreditamientos en cuenta o se realizaron los pagos de rentas, que establece el Artículo 63 de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Cuando un agente de percepción como una institución bancaria no depositare en la cuenta única de la Tesorería Nacional en el Banco de Guatemala, el importe recaudado o percibido dentro del plazo de acreditación establecido en el contrato de servicio de recaudación de la administración tributaria; salvo caso fortuito o de fuerza mayor, o disposición de gobierno que impida total o parcialmente cumplir con la obligación.

#### **d) Resistencia a la acción fiscalizadora**

El delito de resistencia a la acción fiscalizadora, lo comete el contribuyente o el obligado, cuando impide la fiscalización y determinación de sus obligaciones tributarias o se niegue a proporcionar a la administración tributaria y al Ministro ejecutor nombrado por Juez competente, la documentación o el acceso a los registros contables del contribuyente, que le fuera requerida con anterioridad por la administración tributaria. Generalmente, el Ministro ejecutor, es nombrado por un Juez de lo económico coactivo.

El Artículo 358 “D” del Código Penal establece: “Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. Comete el delito de resistencia a la

acción fiscalizadora de la Administración Tributaria quien después de haber sido requerido por dicha administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación; se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

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

Si este delito fuere cometido por empleado o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para esta además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido.

Si se produce incidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

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

#### **e) Delitos conexos**

Son delitos conexos los que generalmente comete el contribuyente paralelamente a la comisión de un delito tributario; el objetivo primordial del contribuyente que comete este tipo de delitos es defraudar al Estado mediante

la evasión dolosa del pago de sus obligaciones tributarias, siendo responsables de dos o más delitos, o bien, incurriendo en más de un delito dentro de un mismo hecho o hechos, mejor conocido en la doctrina jurídica como “concurso de delitos”. El concurso de delitos está regulado en el capítulo III, Artículos 69, 70 y 71 del Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas. Los delitos conexos que con más frecuencia cometen los contribuyentes en nuestro país y que están regulados en el Código Penal son los siguientes:

**Falsedad material:**

"Artículo 321.- **(Falsedad material)**. Quien, hiciere en todo o en parte, un documento público falso, o altere uno verdadero, de modo que pueda resultar perjuicio, será sancionado con prisión de dos a seis años.

**Falsedad ideológica:**

Artículo 322.- **(Falsedad ideológica)**. Quien con motivo del otorgamiento, autorización o formalización de un documento público, insertare o hiciere insertar declaraciones falsas concernientes a un hecho que el documento deba probar, de modo que pueda resultar perjuicio, será sancionado con prisión de dos a seis años.

**Falsificación de documentos privados:**

Artículo 323.- **(Falsificación de documentos privados)**. Quien, en documento privado, cometiere alguna de las falsificaciones a que se refieren los dos Artículos anteriores, será sancionado con prisión de uno años.

**Estafa mediante informaciones contables:**

Artículo 271.- **Estafa mediante informaciones contables.** Comete el delito de estafa mediante informaciones contables, el auditor, perito contador. Experto, director, gerente, ejecutivo, representante, intendente, liquidador, administrador, funcionario o empleado de entidades mercantiles, bancarias, sociedades o cooperativas que en sus dictámenes o comunicaciones al público, firmen o certifiquen informes, memorias o proposiciones, inventarios, integraciones, estados contables o financieros y consignen datos contrarios a la verdad o a la realidad o fueren simulados con el ánimo de defraudar al público o al Estado.

Los responsables de este delito serán sancionados con prisión inconvertible de uno a seis años y multa de cinco mil a diez mil quetzales.

De la misma forma serán sancionados quienes realicen estos actos con el fin de atraer inversiones o aparentar una situación económica o financiera que no se tiene.

Si los responsables fueren auditores o peritos contadores además de la sanción antes señalada, quedarán inhabilitados por el plazo que dure la condena y si fueren reincidentes quedarán inhabilitados de por vida.

**Delitos de cohecho:**

Artículo 439.- **(Cohecho pasivo).** El funcionario o empleado público que solicitare o recibiere, por sí o por persona intermedia, dádiva o presente, aceptare ofrecimiento o promesa por realizar un acto relativo al ejercicio de cargo o empleo, o por abstenerse de un acto que debiera practicar, será

sancionado con prisión de dos a ocho años y multa de diez mil a cincuenta mil quetzales.

Cuando el funcionario o empleado público obligare o indujere a la dádiva, presente, ofrecimiento o promesa, la pena se aumentará en una tercera parte.

Artículo 442.- **(Cohecho activo)**. Quienes, con dádivas, presentes, ofrecimientos o promesas intentaren cohechar a los funcionarios o empleados públicos, serán sancionados con las mismas penas que correspondieren a los sobornados". (sic.)

#### **1.4 Diferencia entre delito y contravención**

“La diferencia se encuentra en la esencia del acto, mientras el delito ataca la seguridad de la sociedad en su conjunto, la contravención es una falta de colaboración, por lo tanto el alcance y el impacto de las acciones son diferentes”.<sup>10</sup>

El delito es castigado por la ley con pena grave; en la contravención el infractor es sancionado con una multa e intereses resarcitorios.

Al analizar los posibles hechos fácticos constitutivos de delito, se debe tomar muy en cuenta el perjuicio causado al Estado o a la seguridad de la sociedad en su conjunto en la recaudación impositiva, y que dichos hechos encuadren dentro de la norma penal tributaria.

---

<sup>10</sup> Monterroso Velásquez de Morales, **Ob. Cit**; pág. 111.

Con este análisis jurídico del ilícito tributario, se puede tipificar correctamente los delitos tributarios cuando estos realmente existen, para evitar que se incurra en el error de tipificar como delito tributario, una falta o una contravención.

### **1.5 Infracciones y delitos**

Las infracciones y delitos son figuras jurídicas que suelen tomarse como sinónimos pero en su aplicación son diferentes; las infracciones corresponden al ámbito administrativo y tributario y los delitos, al derecho penal.

Al respecto el autor Fonrouge expone: “Que la falta de pago de los tributos en tiempo y forma adecuados constituye una infracción punible.”<sup>11</sup>

Por su parte el Código Tributario define e identifica las infracciones tributarias en los siguientes artículos:

**"Artículo 69. Concepto.** Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal.

**Artículo 71. Infracciones tributarias.** Son infracciones tributarias las siguientes:

1. Pago extemporáneo de las retenciones.
2. La mora.
3. La omisión del pago de tributos.
4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.

---

<sup>11</sup> Giulliani Founrouge, **Carlos. Derecho financiero**, pág. 723

5. El incumplimiento de las obligaciones formales.
6. Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas". (sic.)

El delito, en contraposición a lo anterior, siempre en el ámbito tributario, es una figura del derecho penal que consiste en toda acción u omisión penada por la ley. La presunción de la comisión de un delito tributario como lo indica el primer considerando del Código Tributario, debe de estar enmarcada dentro del principio de legalidad en materia tributaria, con el objetivo de evitar arbitrariedades y abusos de poder, y normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.

La Ley penal no puede ser arbitraria castigando a criterio a los ciudadanos; en el campo tributario, el derecho de defensa debe estar claramente establecido y perfectamente determinado el delito y su respectiva pena.

Dentro de los ilícitos tributarios están la evasión fiscal y la elusión, y para su conocimiento y análisis, se exponen a continuación:

Evasión fiscal; según Ossorio: "Es un delito que atenta contra la administración pública, como bien jurídicamente protegido y que consiste en el quebrantamiento de una detención legal, mediante violencia en las personas o fuerza de las cosas." <sup>12</sup>

Cabanellas por su parte, respecto de la evasión expresa: "En dialéctica y conducta general, evasiva o medio hábil para eludir una dificultad o contratiempo." <sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> Ossorio, Manuel, **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, pág. 300.

<sup>13</sup> Cabanellas, Guillermo, **Diccionario de derecho usual**, pág. 606.

La evasión fiscal consiste en disminuir el pago del impuesto, no se trata de trasladarlo a otro para que lo pague como en el caso de traslación, sino de no pagarlo en forma absoluta, nadie lo cubre. La evasión fiscal tiene como característica la disminución o el no pago de una obligación tributaria por persona alguna, individual o jurídica, ocasionando daño al Estado por la disminución de sus ingresos fiscales.

La evasión se puede llevar a cabo de dos maneras; evasión con fondo legal y evasión ilegal.

Evasión con fondo legal: se da cuando el contribuyente, queriendo reducir el impuesto a pagar, como el caso del impuesto sobre la renta, crea costos y gastos que en la realidad no existen o que no participaron en el proceso productivo, pero que están debidamente documentados, y por lo tanto respaldados fiscalmente para su contabilización, y ocultar así la evasión, resultando como consecuencia de ello, una disminución en el impuesto a pagar.

También se da la evasión con fondo legal en la reducción o no pago del impuesto, aprovechando pasajes oscuros o redacciones imprecisas de las leyes que se prestan a varios criterios, de tal manera que con respaldo en ello se interpretan y aplican las mismas a conveniencia.

Evasión ilegal: cuando el contribuyente, algunas veces por desconocimiento de la ley, y otras por mala o equivocada interpretación de la misma, declara algunos gastos que a su criterio son deducibles, pero que interpretando correctamente la ley tienden a disminuir el impuesto a pagar, aunque en este caso involuntariamente; pero también existen casos en que en forma premeditada contabilizan operaciones sin el soporte legal correspondiente. En

otras palabras, la evasión ilegal voluntaria se da cuando para disminuir el pago del impuesto o evitar su pago, el contribuyente realiza actos que violan las normas legales, cometiendo así un fraude contra el Estado.

Con la elusión tributaria el contribuyente se vale de medios legales para evitar el pago del impuesto. Guillermo Cabanellas define la elusión de la siguiente manera: “Evitar hábilmente las dificultades o peligros; frustrar con artificios o sutilezas, los efectos que desfavorecen o perjudican.”<sup>14</sup>

Elusión: “Huir la dificultad o salir de ella con algún artificio. Hacer vana, o hacer que no tenga efecto, una cosa por medio de algún artificio.”<sup>15</sup>

De acuerdo con las definiciones anteriores se puede decir que, la elusión fiscal es una evitación fiscal donde el contribuyente renuncia a desarrollar una actividad económica sujeta a gravamen; es decir, el contribuyente evita la realización del hecho generador de la obligación tributaria.

## **1.6 Derecho comparado sobre el ilícito tributario**

La necesidad de codificar los principios jurídicos que rigen el poder tributario del Estado como sujeto activo en relación con los particulares como sujetos pasivos de la obligación jurídico tributación, se origina en el siglo XX.

"El primer código tributario nace en Alemania en 1919 por medio del ordenamiento tributario del imperio alemán que concentraba normas de orden sustancial y formal y de carácter penal.

---

<sup>14</sup> **Ibid**, pág. 402.

<sup>15</sup> **Diccionario de la lengua castellana, Océano**, pág. 372.

Con base en el ordenamiento jurídico alemán nace en México en el año 1939, el Código Fiscal de la Federación. Este ordenamiento general rigió hasta fines de 1966, año en que se promulgó un nuevo Código Fiscal de la Federación en el cual se incluyó disposiciones formales, materiales, penales y procesales.

En este mismo año en Brasil, rige el Código Procesal Nacional que contiene disposiciones de carácter sustancial y formal, pero no incluye el ilícito tributario".<sup>16</sup>

En Guatemala por medio del Decreto número 6-91 del Congreso de la República, se emite el Código Tributario, elaborado conforme al Modelo de Código para América Latina. El Código Tributario de Guatemala entró en vigencia el 2 de octubre de 1991, pero a conveniencia de las políticas estatales ha sufrido muchas modificaciones.

En el año 2000, con las XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, se realizó un análisis comparativo entre el Modelo de Código Tributario para América Latina de 1967 y el Modelo CIAT de 1997 que es un nuevo modelo de Código Tributario que se trata de implementar a nivel de América Latina con la intención de recomendar la aplicación de uno de ellos o la combinación de ambos.

Unos países estuvieron de acuerdo con unificar los dos códigos y otros no; como el caso de Colombia que sí estuvo de acuerdo con la unificación de los dos códigos, mientras que Argentina se pronunció en forma desfavorable.

Analizar la legislación tributaria de Guatemala con la de otros países no es el objetivo principal de este estudio; sin embargo, se puede observar ciertas

---

<sup>16</sup> Villegas, Hector B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, pág. 160

diferencias en la legislación del ilícito tributario de nuestro país, al compararlo con la legislación tributaria de otros países de América Latina incluyendo al área centroamericana, sin necesidad de profundizar demasiado en el asunto.

Una de las controversias que con más frecuencia se manifiestan entre las legislaciones tributarias de Brasil y Argentina, es la relacionada con sanciones políticas. En el derecho tributario brasileño por ejemplo, de forma arbitraria son aplicadas las sanciones políticas sin ningún proceso y sin oportunidad de defensa, tal el caso de la pena de clausura del negocio y la aprehensión de mercancías que violan el derecho de ejercer la actividad económica lícita garantizada constitucionalmente, siendo que la ilegalidad de no pagar los tributos debidos no excluye el derecho de ejercer la actividad económica, que es derecho fundamental. En Argentina por su parte se puede observar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha admitido que la pena de clausura es constitucional. Entre estas dos formas de sanción existen significativas diferencias, a saber: a) en Argentina, la pena de clausura se destina especialmente a cohibir el no cumplimiento de deberes formales que perjudican el control fiscal, que es fuente de recursos públicos, mientras que en Brasil, las sanciones políticas, constituyen forma indirecta de cobranza del tributo; b) la pena de clausura en Argentina es aplicada en proceso regular con garantía de defensa para el contribuyente, destacándose el efecto suspensivo de los recursos en que la legalidad de la misma es discutida, mientras las sanciones políticas de Brasil son aplicadas sin ningún proceso, y así sin ninguna oportunidad de defensa; c) en Argentina, la garantía constitucional es mucho menos amplia que en Brasil, siendo cierto que los derechos asegurados están sujetos a leyes que reglamentan su ejercicio.

En Centro América a pesar de que el Código Tributario de cada país es elaborado con base en el Modelo de Código para América Latina conforme a las políticas de gobierno de cada país centroamericano, existen diferencias.

Las principales diferencias entre los Códigos Tributarios de Guatemala y el Salvador son las siguientes:

El Artículo 2 del Código Tributario de Guatemala, no contempla como fuente del ordenamiento tributario la jurisprudencia sobre procesos de constitucionalidad de las leyes tributarias; el Artículo 5 del Código Tributario de El Salvador, si contempla como fuentes del ordenamiento jurídico tributario, dicha jurisprudencia.

El Código Tributario de Guatemala regula los procesos administrativo y contencioso tributario; el Código Tributario de El Salvador, no regula estos procesos.

El Código Tributario de Guatemala no incluye en su normativa la obligación de informar y permitir el control en la investigación tributaria; el Código Tributario de El Salvador en su sección sexta, establece la obligación de informar y permitir el control para autoridades, entidades administrativas y judiciales del país, personas naturales o jurídicas, municipalidades, notarios y jueces.

El Código Tributario de Guatemala no establece la obligación del dictamen fiscal emitido por Contador Público y Auditor independiente; el Código Tributario de El Salvador en su sección séptima regula claramente lo relacionado con el dictamen e informe fiscal, respecto a las obligaciones que debe cumplir en este aspecto el contribuyente y el profesional que emite el dictamen e informe fiscal.

En relación con los medios de prueba en materia tributaria, el Código Tributario de Guatemala en el Capítulo V, Sección Tercera, establece de forma general los medios de prueba admitidos en derecho; el Código Tributario de El Salvador, en los Artículos del 200 al 211 establece el Régimen Probatorio e incluye los medios de prueba admitidos en derecho; es decir, la valoración, aportación y carga de la prueba, especificando además las clases de prueba admitidas como es el caso de la confesión, la prueba documental, contable y pericial de terceros.

Otra diferencia importante es la que se refiere a las obligaciones de los sujetos pasivos de llevar contabilidad formal, registros, inventarios y utilizar métodos de valuación, y que se encuentra legislada en las diferentes leyes que conforman la parte especial de la legislación tributaria de Guatemala, y no en el Código Tributario como ley general; En cambio, el Código Tributario de El Salvador regula con amplitud estas obligaciones de los sujetos pasivos en los Artículos del 139 al 143.

### **1.7 Regulación legal del ilícito tributario en Guatemala**

El derecho tributario es considerado como una rama autónoma del derecho en general, y uno de los elementos por los cuales se considera autónomo es su propia legislación; esta aseveración actualmente es muy discutida, por la penalización de las faltas y los delitos tributarios que no sería posible si el derecho tributario fuera una rama totalmente autónoma del derecho común.

Este criterio permite aseverar que actualmente el derecho tributario no es considerado como un derecho totalmente autónomo, sino como un derecho parcialmente autónomo.

La legislación tributaria en Guatemala comprende una parte general y una específica. La parte general y en la cual están comprendidas las normas aplicadas a todos los tributos es el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas. En el Código Tributario se incluye una parte doctrinaria en la que se encuentran definiciones aplicables a todos los tributos, plazos y extensión de la legislación tributaria; una parte que contiene disposiciones generales, infracciones y sanciones específicas sancionatorias; y una última parte que contiene procedimientos administrativos y judiciales. Todo lo anterior aplicable a todas y cada una de las leyes tributarias especiales.

La parte especial de la legislación tributaria la integran las diferentes leyes fiscales que integran todo el sistema tributario de Guatemala y las más importantes son la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto número 26-92 del Congreso de la República; Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92 del Congreso de la República; Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y papel sellado especial para Protocolos, Decreto número 37-92 del Congreso de la República; Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, Decreto número 15-98 del Congreso de la República; Ley del Impuesto sobre Productos Financieros, Decreto número 26-95 del Congreso de la República.

La violación de las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias constituye el ilícito tributario, el cual será sancionado según la gravedad del mismo y de acuerdo con el procedimiento administrativo o judicial que corresponda.

Cuando se cometan delitos tributarios tipificados como tales por la ley penal, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del

ramo penal, aplicando las leyes penales sustantivas y procedimentales en concordancia con las disposiciones del Código Tributario.

En consecuencia, el ilícito tributario en Guatemala, sea éste tipificado como delito, falta o contravención, se encuentra regulado por el Código Tributario, el Código Penal, el Código Procesal Penal, la Ley contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero, la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y las leyes específicas de cada impuesto; en otras palabras, el delito tributario según el caso, será sancionado por las leyes tributarias o penales de Guatemala.



## **CAPÍTULO II**

### **2. Procedimiento administrativo**

La administración tributaria por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria-SAT, está obligada a verificar haciendo uso de sus recursos humanos, técnicos y financieros el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. En el ejercicio de sus funciones deberá actuar conforme a las normas del Código Tributario, las normas de su ley orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y control de los tributos.

Como consecuencia de estas verificaciones surgen divergencias por parte de la entidad fiscalizadora, procediendo ésta a formular ajustes a las declaraciones juradas de los contribuyentes.

La defensa fiscal es el uso de los medios de impugnación que la legislación fiscal otorga al contribuyente para hacer valer sus derechos que considere lesionados en materia tributaria.

Los medios de defensa fiscal que el contribuyente puede utilizar para hacer valer sus derechos que considere lesionados en materia tributaria, se encuentran en el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República.

El conocimiento de las pretensiones fundadas en preceptos de derecho administrativo, corresponden a la jurisdicción económico-administrativa, salvo otras jurisdicciones que con carácter especial establecen las leyes para actos

que se relacionan con la administración pública, tal el caso de los juicios que corresponden a la jurisdicción del tribunal de cuentas.

Al iniciar la defensa fiscal se debe tener el cuidado de analizar el reparo o la divergencia que se tenga con la administración tributaria, para impugnar la resolución con el recurso que corresponde y que sea interpuesto dentro de los términos y plazo que fija la ley. Las fallas en que pueda incurrirse al interponer un recurso, muchas veces no se pueden subsanar, y cuando el interesado se entera de la falla o del error cometido, ya no está en tiempo para corregir el procedimiento defectuoso; en consecuencia, la administración tributaria no da el trámite al recurso interpuesto y dicta una resolución en la que hace constar la razón por la que rechaza dicho recurso.

Las fallas más comunes en las que incurre el contribuyente al iniciar la defensa fiscal son: a) interponer un recurso distinto del que corresponde al reparo o divergencia de la administración tributaria; b) impugnar la resolución fuera del tiempo establecido por la ley. La resolución que se impugna fuera del tiempo establecido por la ley, se considera firme, consentida e irrevocable.

La función propia de una jurisdicción es velar por el principio de la jerarquía de las normas, de ahí la importancia de establecer correctamente el recurso que corresponde a la resolución de la administración tributaria para iniciar eficientemente el proceso de defensa que tiene derecho el contribuyente, según lo establece el Artículo 12 de la Constitución Política de la república de Guatemala.

Para ser examinada una pretensión fundada en preceptos de derecho administrativo, debe ser deducida ante la jurisdicción contencioso-administrativa y no ante jurisdicción distinta.

A los recursos interpuestos en la defensa tributaria, son aplicables los preceptos orgánicos procesales comunes.

Los aspectos doctrinarios y legales de los medios de defensa mencionados se exponen más adelante.

### **2.1 Evacuación de la audiencia ante la administración tributaria:**

El proceso de defensa se inicia con la evacuación de la audiencia, que la administración tributaria concede al contribuyente para que manifieste conformidad o inconformidad con los ajustes que se le plantean respecto de un impuesto cualquiera. La audiencia se concede a través de una providencia a la cual se adjunta el pliego o lista de ajustes con sus respectivas explicaciones, integraciones o liquidaciones. El contribuyente puede impugnar por escrito dentro del término de 30 días hábiles, contados a partir del día siguiente de la notificación de las diferencias de impuestos formuladas por la administración tributaria, debiendo especificar los hechos y las normas legales en que se basa dicha impugnación y alegar las defensas que considere pertinentes, respecto a los ajustes, infracciones y sanciones que se le atribuyen, aportando u ofreciendo en tales casos los medios de prueba que corresponden. La audiencia para el contribuyente está garantizada en el Artículo 146 del Código Tributario vigente.

**Audiencia;** en el campo tributario, es la oportunidad que se le concede al contribuyente para que manifieste conformidad o inconformidad con los ajustes que se le plantean respecto a un impuesto cualquiera. La administración tributaria concede la audiencia al contribuyente, mediante una providencia que incluye el pliego o lista de ajustes con sus respectivas integraciones, liquidaciones y otras explicaciones que corresponden al reparo formulado.

**Evacuación;** desde el punto de vista del contribuyente, es tramitar una diligencia de procedimiento. Desde el punto de vista de la Administración tributaria, dar informe.

De acuerdo al párrafo anterior, evacuación de la audiencia consiste en hacer uso de un procedimiento establecido en la ley, aprovechando la oportunidad que la administración tributaria concede al contribuyente, para someter a discusión y trámite su conformidad o inconformidad con los ajustes planteados respecto a un impuesto cualquiera, siguiendo un procedimiento previamente establecido.

El Artículo 146 del Código Tributario en su parte conducente establece: "...Al notificar al contribuyente o al representante legal, si se formulan ajustes, se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles, improrrogables, para que presente los descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa..."

Es importante que al iniciar la fase de evacuación de la audiencia, se analicen correctamente en el artículo antes citado, los plazos relacionados con la solicitud de apertura a prueba, y con la imposición de sanciones y su pago, para decidir si conviene o no evitar que su cobro se haga por la vía económico coactiva. En caso de que el contribuyente con la resolución de la evacuación de la audiencia considere que tiene el derecho a la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, multas y recargos, podrá reclamar ante la administración tributaria, la restitución de lo pagado en exceso, con base en lo preceptuado en el Artículo 153 del Código Tributario vigente.

El Artículo 143 del mismo cuerpo legal establece: "**Período de prueba.** Cuando se discutan cuestiones de hecho, el período de prueba será de treinta (30) días

hábiles, el cual no podrá prorrogarse. El período de prueba podrá declararse vencido antes de su finalización, cuando las pruebas se hubiesen aportado y los interesados así lo soliciten.

No se admitirán las pruebas presentadas fuera del período de prueba, salvo las que se recaben para mejor resolver, aunque no hubiesen sido ofrecidas.” (sic.)

El contribuyente al iniciar y en el transcurso del proceso de defensa, debe tomar en cuenta lo preceptuado en los Artículos anteriores, y en otros que en el desarrollo del presente estudio se analizan; así como apoyarse en preceptos constitucionales como los establecidos en los Artículos 12, 15, 24, 239 y 243 de la Constitución Política de la república de Guatemala, que pueden ser aplicados oportunamente por el contribuyente en su defensa tributaria.

La administración tributaria, utilizando los plazos legales correspondientes da trámite y resuelve la evacuación interpuesta por el contribuyente contra los ajustes formulados y notifica dicha resolución al contribuyente quien posterior a la evacuación de la audiencia, y en caso de inconformidad, interpone los recursos legales que corresponden al procedimiento contencioso administrativo.

El fundamento legal del procedimiento contencioso administrativo se encuentra normado en dos leyes ordinarias como lo son el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y todas sus reformas.

El procedimiento administrativo se desarrolla en dos fases o etapas, la primera que se refiere a la evacuación de la audiencia y la segunda a la impugnación de las resoluciones de la administración tributaria interponiendo el recurso de revocatoria o de reposición según el caso. El procedimiento para la evacuación de la audiencia es el siguiente:

La administración tributaria requiere al contribuyente o responsable la presentación de las declaraciones omitidas o proporcione la información necesaria, fijando para el efecto, un plazo de veinte (20) días hábiles. (Artículo 107 del Código Tributario). Si transcurrido el plazo de veinte días hábiles, el contribuyente o responsable no presenta las declaraciones omitidas, la administración tributaria determina de oficio el impuesto sobre bases cierta o presunta y las sanciones e intereses que corresponda conforme a los Artículos 107, 108, 109 y 145 del Código Tributario.

La administración tributaria determina sobre base cierta en los libros, registros y documentación del contribuyente, y con información recabada de terceros. Contra esta determinación se admite prueba en contrario y procederán todos los recursos previstos en el Código Tributario. (Artículo 108 del Código Tributario)

Si el contribuyente o responsable se negare proporcionar la información, documentación, libros y registros contables, la administración tributaria determinará la obligación sobre base presunta, para lo cual podrá tomar como indicios los promedios de períodos anteriores declarados por el contribuyente en relación al impuesto que corresponde así como informaciones de terceros. Contra esta determinación se admite prueba en contrario y procederán los recursos previstos en el Código Tributario. (Artículo 109 del Código Tributario).

Cuando en la determinación de la obligación tributaria resultare que el sujeto pasivo cometió error de cálculo y no de concepto; si la diferencia es a favor de la administración tributaria, ésta le requerirá el pago adeudado, corriéndole audiencia por cinco (5) días hábiles. Transcurrido el plazo de la audiencia, el pago deberá efectuarse inmediatamente y sin más trámite

dentro del plazo improrrogable de cinco (5) días (Artículo 111 del Código Tributario).

Si la diferencia fuera a favor del contribuyente, la administración tributaria lo notificará a quien corresponda y acreditará en cuenta o solicitará al Ministerio de Finanzas Públicas que haga efectiva la devolución de la diferencia. La devolución se hará de oficio y en su defecto a solicitud del sujeto pasivo, dentro del plazo de treinta (30) días (Artículo 111 del Código Tributario).

La administración tributaria notifica al contribuyente o responsable de los ajustes formulados y le da audiencia por treinta (30) días hábiles improrrogables, para que presente descargos y ofrezca medios de prueba (Artículo 146 del Código Tributario).

El contribuyente o responsable evacua la audiencia presentando ante la administración tributaria el memorial de acuerdo con los requisitos del Artículo 122 del Código Tributario en el plazo de treinta (30) días hábiles, ofreciendo los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa. Si solo se interponen sanciones, la audiencia se conferirá por diez (10) días hábiles improrrogables (Artículo 146 del Código Tributario).

Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, se concederá período por diez (10) días hábiles improrrogables, aplicando el mismo procedimiento del numeral 2 (Artículo 146 del Código Tributario).

Si el contribuyente expresa conformidad con uno o más de los ajustes y las sanciones, sin objetarlos parcialmente, la administración tributaria los declarará firmes, formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo

improrrogable de diez (10) días hábiles para su pago. El expediente continuará su trámite de los ajustes y sanciones impugnadas (Artículo 146 del Código Tributario).

Si el contribuyente o responsable no paga, la administración tributaria procederá al cobro por la vía económico coactiva.

Si el contribuyente o responsable no evacua la audiencia, la administración tributaria dictará la resolución que determine el tributo, intereses, recargos y multas. Al estar firme la resolución se procederá a exigir el pago (Artículo 147 del Código Tributario).

Se haya o no evacuado la audiencia, de oficio o a petición de parte, la administración tributaria podrá dictar resolución para mejor resolver (Artículos 144, 148 del Código Tributario).

La administración tributaria dictará resolución dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes de concluido el procedimiento (Artículo 149 del Código Tributario).

## **2.2 Recurso de revocatoria:**

El contribuyente, como medio de defensa puede interponer ante la administración tributaria el recurso de revocatoria en todos los casos, así como la nulidad, y solicitar la enmienda del procedimiento.

El recurso de revocatoria es un acto por medio del cual el órgano superior, después del trámite correspondiente y con base en los elementos de prueba presentados, decide revocar, confirmar o anular la resolución emitida por el

órgano inferior, conforme a la petición del recurrente y las pruebas recibidas, este recurso también es conocido como recurso jerárquico porque lo conoce la autoridad superior.

Interpone dicho recurso de revocatoria el contribuyente afectado en sus derechos e intereses por una resolución administrativa, para lograr que una autoridad superior a la que la dictó, la revise, y en caso de comprobar ilegalidad o inoportunidad de la misma, la revoque, la anule o la reforme.

El Artículo 154 del Código Tributario, en su parte conducente estipula: “**Revocatoria**. Las resoluciones de la Administración Tributaria pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados, o a instancia de parte.

En este último caso, el recurso se interpondrá por escrito por el contribuyente o el responsable, o por su representante legal ante el funcionario que dictó la resolución o practicó la rectificación a que se refiere el último párrafo del artículo 150 de este Código, dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente de la última notificación. Si no se interpone el recurso dentro del plazo antes citado, la resolución quedará firme.

Si del escrito que se presente, se desprende la inconformidad o impugnación de la resolución, se tramitará como revocatoria, aunque no se mencione expresamente este vocablo...” (sic.)

El Artículo 7º. de la Ley de lo contencioso administrativo, regula respecto a las resoluciones administrativas que quedan firmes; el principal efecto jurídico de una resolución firme es el relativo a su ejecución, por lo que debe tenerse

cuidado de impugnar estas resoluciones en los plazos que la ley establece para evitar las consecuencias de un juicio innecesario en el procedimiento judicial.

Otro aspecto del proceso de defensa tributaria que debe tenerse presente es el de interponer los memoriales de acuerdo con los requisitos exigidos por el Artículo 122 del Código Tributario vigente, y que las resoluciones de la administración tributaria cumplan con los requisitos del Artículo 150 del mismo cuerpo legal.

### **2.3 Recurso de reposición**

Este recurso lo conoce la misma autoridad que emitió la resolución, pudiendo por medio de otra resolución dejarla sin efecto, o confirmarla de acuerdo con los planteamientos del recurrente, sus pruebas y fundamento legal en materia tributaria.

El Artículo 158 del Código Tributario, establece: "**Recurso de reposición.** Contra las resoluciones originadas del Ministerio de Finanzas Públicas, puede interponerse recurso de reposición, el que se tramitará dentro de los plazos y en la forma establecida para el recurso de revocatoria, en lo que fuere aplicable."

Al interponer este recurso, debe tenerse presente lo que se establece en el último párrafo del Artículo 9, de la Ley de lo Contencioso Administrativo. Por la importancia que tiene el contenido de este Artículo, se transcribe literalmente, haciendo énfasis en el contenido de su último párrafo.

Artículo 9.- "**Recurso de reposición.** Contra las resoluciones dictadas por los ministerios y contra las dictadas por las autoridades administrativas superiores individuales o colegiadas de las entidades descentralizadas o autónomas podrá

interponerse recurso de reposición dentro de los cinco días siguientes a la notificación. El recurso se interpondrá directamente ante la autoridad recurrida.

No cabe este recurso contra las resoluciones del Presidente y Vicepresidente de la República ni contra las resoluciones dictadas en el recurso de revocatoria."

Puede interpretarse, que si contra las resoluciones especificadas en el párrafo anterior no cabe el recurso de reposición, entonces lo que procede es interponer acción de amparo.

#### **2.4 Ocurso**

Ocurrir es presentarse a la autoridad superior a solicitar revisión de las actuaciones de la autoridad inferior cuando ésta haya denegado un recurso de alzada. El recurso de alzada es un recurso de apelación en lo gubernativo.

En Guatemala, en el ámbito tributario el plazo para ocurrir es de tres días después de notificada la resolución en que se deniega el recurso de revocatoria, y consiste en que la autoridad superior revisará, previa petición del ocurrente, por qué fue denegado el recurso, y con base en el análisis del caso ordenará su aceptación. Si hay silencio administrativo, éste opera en forma positiva para el contribuyente; es decir, el contribuyente en este caso debe interpretar que el ocurso fue aceptado y por lo mismo, la administración tributaria da trámite al recurso de revocatoria. Si la administración tributaria deniega el ocurso, la apelación no procede, en consecuencia, la fase administrativa concluye.

Lo relacionado con la interposición, trámite y resolución del recurso, se encuentra regulado en los Artículos 155 y 156 del Código Tributario.

## **2.5 Nulidad**

Este recurso se interpone por vicios de procedimiento, por vicios sustanciales, o cuando se violen garantías constitucionales. La eficacia de este recurso consiste en que el recurrente solicita se anule el procedimiento, y al lograrlo se consigue que queden sin efecto los actos de la administración tributaria.

El Artículo 160 del Código Tributario respecto a la nulidad especifica: **“Enmienda y nulidad.** La Administración Tributaria o la autoridad superior jerárquica, de oficio o a petición de parte; podrá:...

Declarar la nulidad de actuaciones cuando se advierta vicio sustancial de ellas.

... Para los efectos de este Código, se entenderá que existe vicio sustancial, cuando se violen garantías constitucionales, disposiciones legales o formalidades esenciales del expediente o cuando se cometa error en la determinación de la obligación tributaria, multas, recargos o intereses...” (sic.)

## **2.6 Enmienda del procedimiento**

“Aunque no es propiamente un recurso, sí es considerado un medio de defensa del contribuyente, por lo que se hace necesario incluirlo en esta parte del procedimiento. La enmienda del procedimiento constituye un acto por medio del cual de oficio o a solicitud de parte, la administración tributaria, al existir

error en el procedimiento, corrige sus actuaciones y por lo tanto deja sin efecto lo actuado, regresando al momento en que se cometió el error.<sup>17</sup>

Cabanellas al referirse a la enmienda del procedimiento expresa: “La revocación o corrección de una sentencia del tribunal inferior recurrida por uno de los litigantes.”<sup>18</sup>

En relación a la enmienda del procedimiento, el Artículo 160 del Código Tributario en lo conducente estipula: “**Enmienda y nulidad.** La Administración Tributaria o la autoridad superior jerárquica, de oficio o petición de parte, podrá:

Enmendar el trámite, dejando sin efecto lo actuado, cuando se hubiere incurrido en defectos u omisiones de procedimiento...

En cualquiera de ambos casos, podrá resolverse la enmienda o la nulidad de la totalidad o de parte de una resolución o actuación. En ningún caso se afectará la eficacia de las pruebas legalmente rendidas.

La enmienda o la nulidad será procedente en cualquier estado en que esté el proceso administrativo, pero no podrá interponerse cuando procedan los recursos de revocatoria o de reposición, según corresponda, ni cuando el plazo para interponer éstos haya vencido. Es improcedente la enmienda o la nulidad cuando éstas se interpongan después del plazo de tres días de conocida la infracción. La Administración tributaria resolverá la enmienda o la nulidad dentro del plazo de quince (15) días de su interposición. Esta resolución no será impugnabile". (sic.)

---

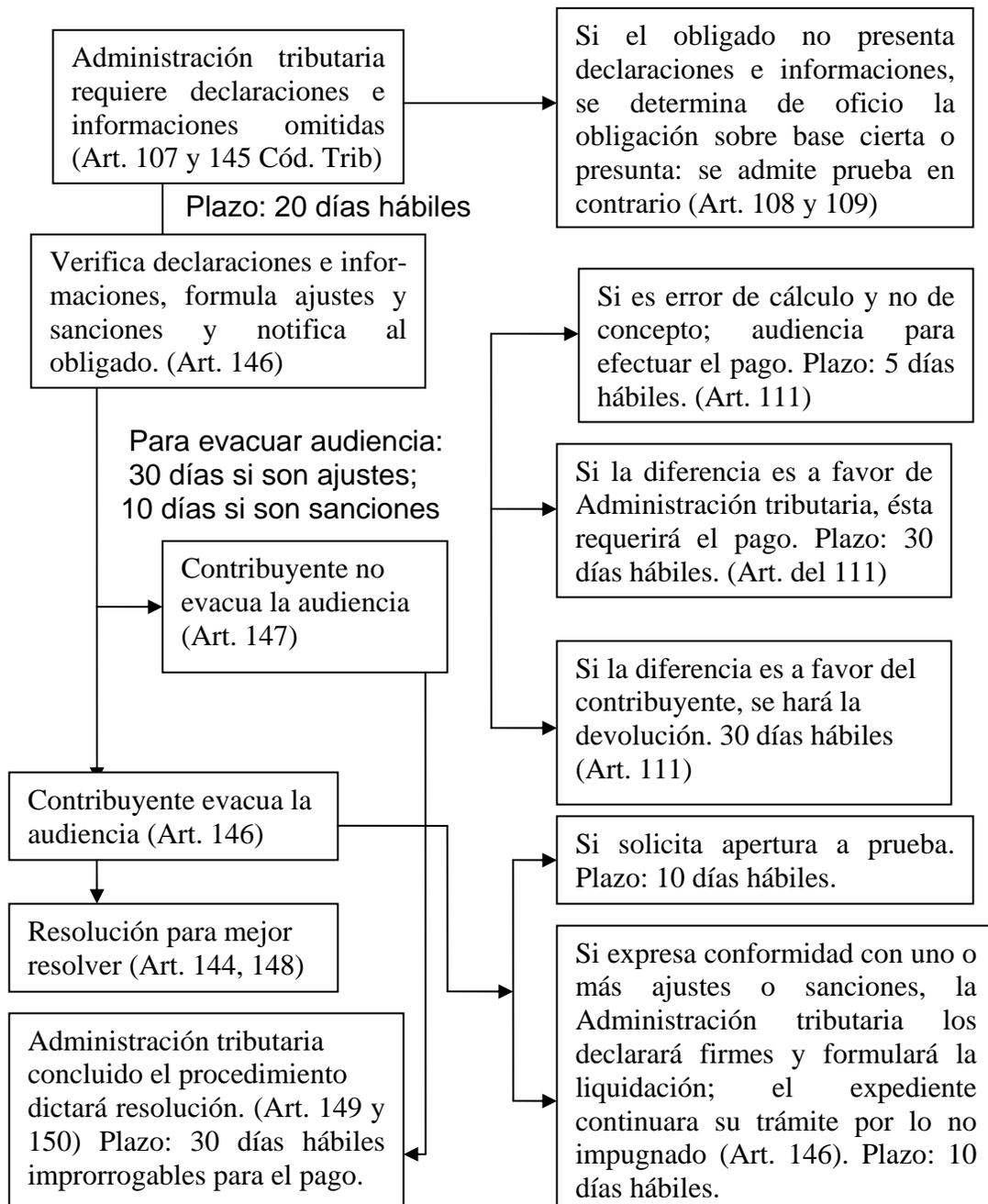
<sup>17</sup> Monterroso Velásquez de Morales, **Ob. Cit**; pág. 139.

<sup>18</sup> Cabanellas, **Ob. Cit**; pág. 120.

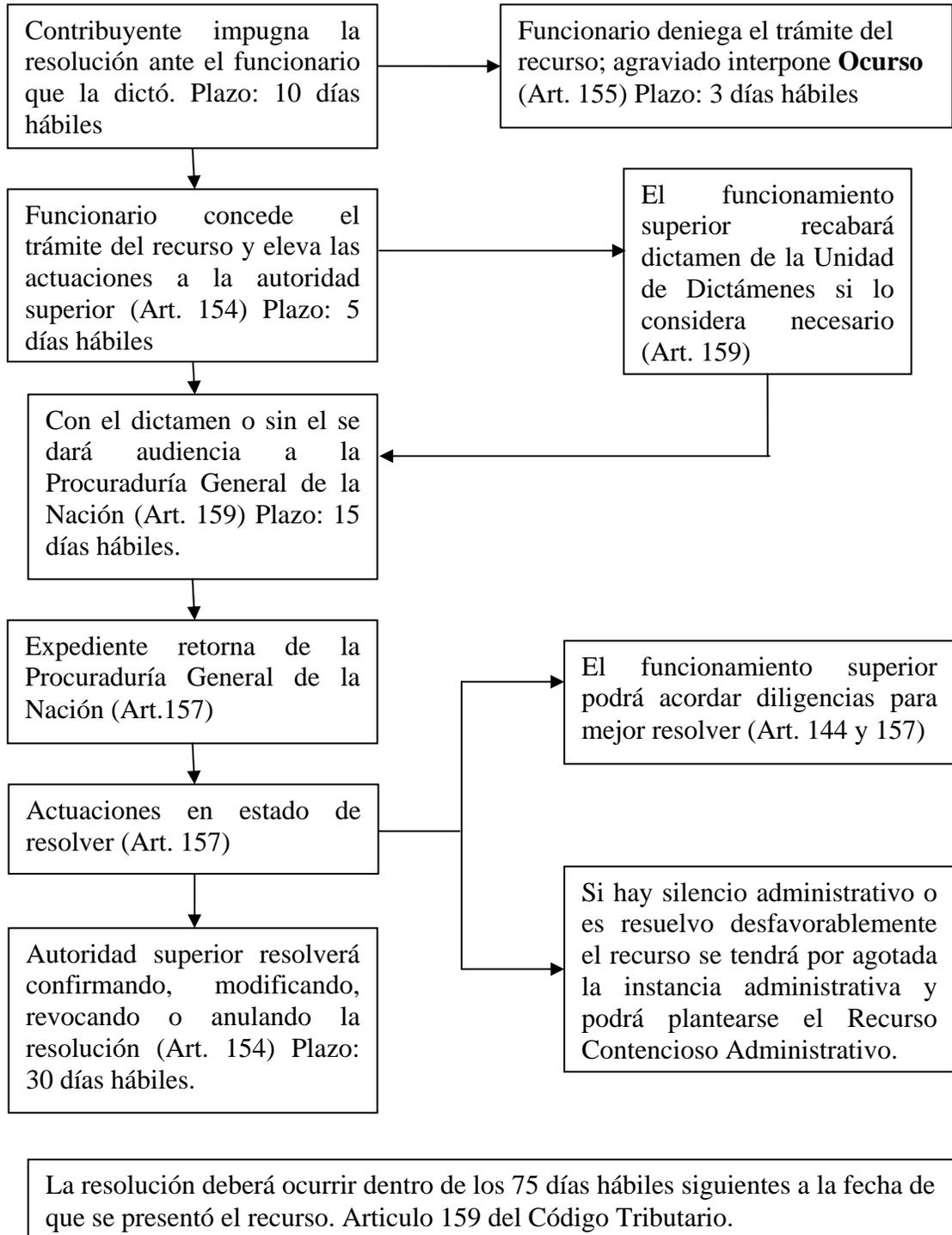
## 2.7 Esquemas del procedimiento administrativo

El proceso administrativo se desarrolla en dos fases o etapas; la primera corresponde a la evacuación de la audiencia y la segunda a la impugnación de las resoluciones de la administración tributaria, haciendo uso de los recursos de revocatoria o reposición según el caso.

### a) Esquema de la fase de evacuación de la audiencia



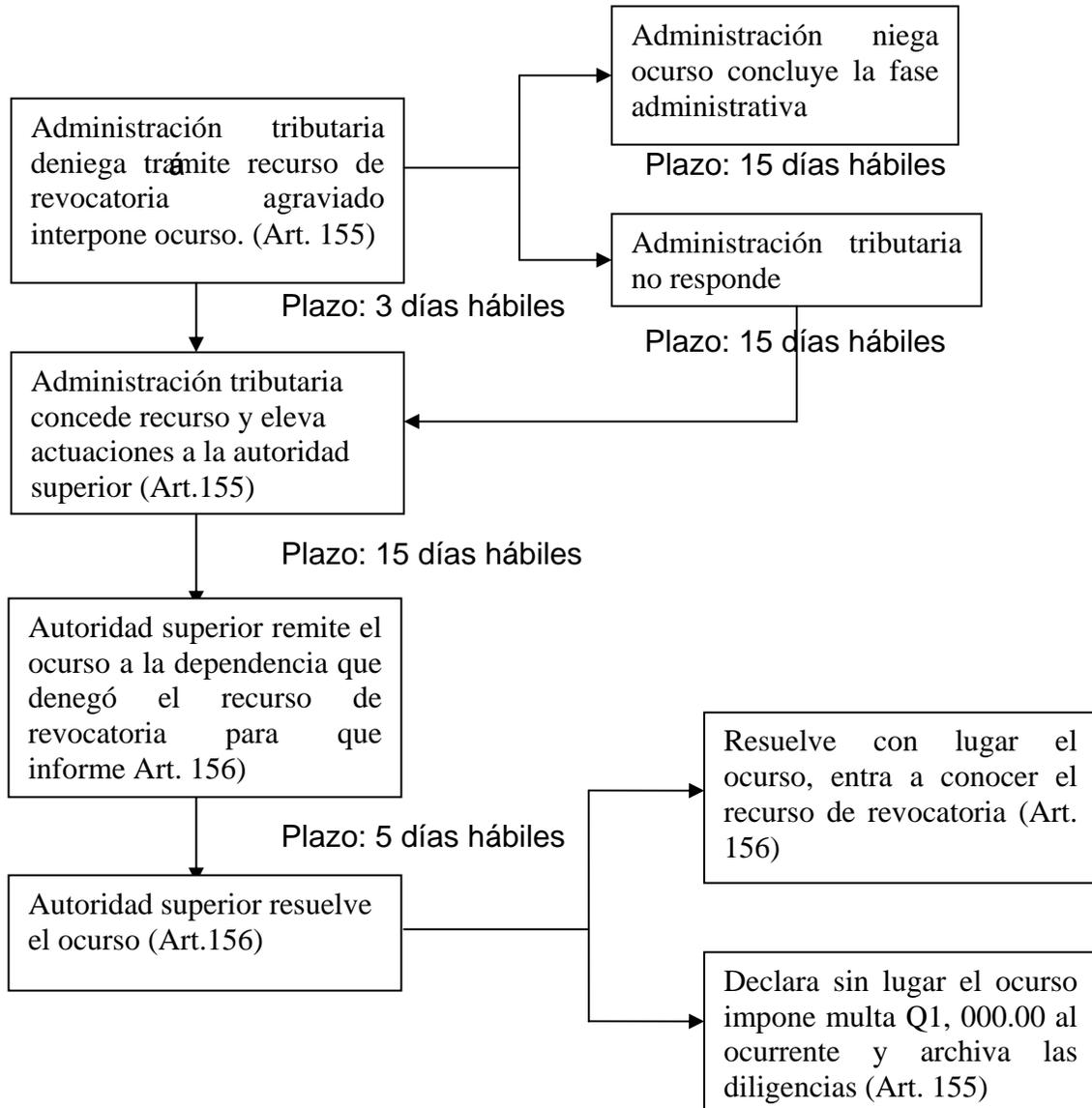
## b) Esquema de la fase de impugnación de la resolución



**Fuente:** Elaboración propia del sustentante con base en los artículos citados del Código Tributario.

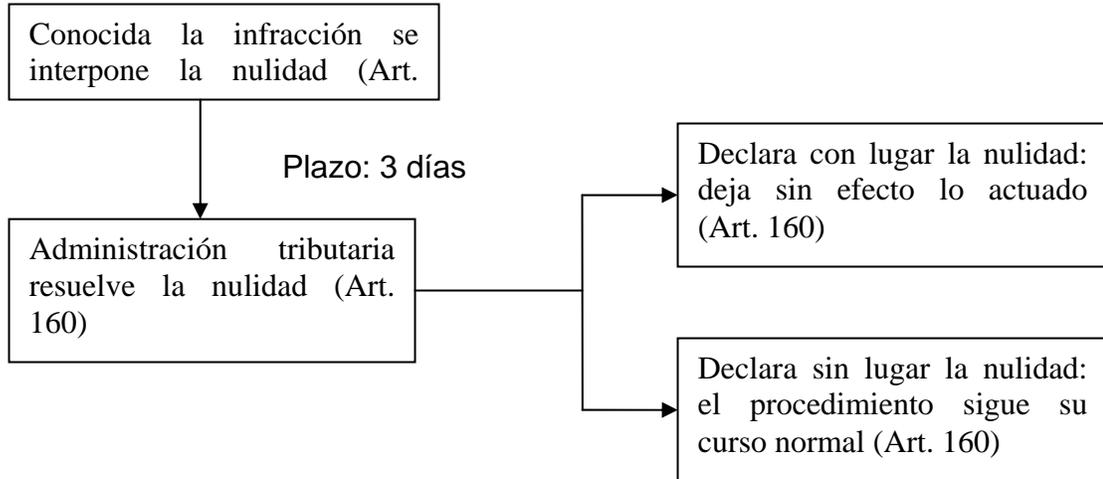
Cuando la administración tributaria deniega el trámite del recurso de revocatoria, el agraviado podrá ocurrir a la autoridad superior. El esquema del trámite del ocurso es el siguiente.

### Esquema del ocurso



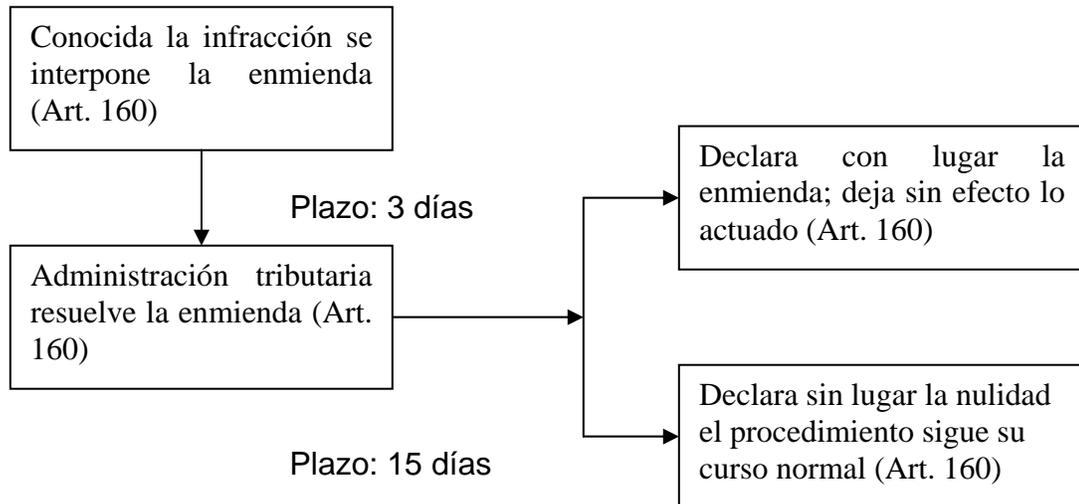
**Fuente:** Elaboración propia del sustentante con base en los artículos citados del Código Tributario.

### Esquema de la nulidad



**Fuente:** Elaboración propia del sustentante con base en los artículos citados del Código Tributario.

### Esquema de la enmienda del procedimiento



**Fuente:** Elaboración propia del sustentante con base en los artículos citados del Código Tributario.



## **CAPÍTULO III**

### **3. Procedimiento judicial**

El Estado de Guatemala, en materia tributaria ejercita la función fiscalizadora por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria-SAT; en consecuencia, la administración tributaria está obligada a verificar el cumplimiento correcto de las leyes tributarias.

La Superintendencia de Administración Tributaria en el ejercicio de su función fiscalizadora, determina la existencia o no de errores e irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones de los sujetos tributarios, con base en la documentación y registros contables de los contribuyentes.

Cuando la administración tributaria determina que la infracción tributaria constituye falta o delito sancionados conforme a la legislación penal, denuncia el hecho a la autoridad judicial penal competente. Al respecto, el segundo párrafo del Artículo 70 del Código Tributario estipula: “Cuándo se presume 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.” En este caso, la administración tributaria se abstiene de iniciar el procedimiento administrativo.

#### **3.1 Procedimiento económico coactivo**

El procedimiento económico coactivo es el medio por el cual la administración tributaria acciona en contra de los contribuyentes que no han cumplido con sus obligaciones tributarias, y que por lo tanto se encuentran en deuda con el

Estado. Su definición legal, características y procedencia se encuentran reguladas en los siguientes Artículos del Código Tributario.

Artículo 171. **Concepto y características.** “El procedimiento económico coactivo es un medio por el cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios.

Tiene como características propias: brevedad, oficiosidad y especialidad.”

Artículo 172. **Procedencia.** Solamente en virtud de título ejecutivo sobre deudas tributarias firmes, líquidas y exigibles, procederá la ejecución económica coactiva.

Constituyen título ejecutivo los documentos siguientes:

Certificación o copia legalizada administrativamente del fallo o de la resolución que determine el tributo, intereses, recargos, multas y adeudos con carácter definitivo.

Contrato convenio en que conste la obligación tributaria que debe cobrarse.

Certificación del reconocimiento de la obligación tributaria hecha por el contribuyente o responsable, ante autoridad o funcionario competente.

Toda clase de documentos referentes a deudas tributarias que por disposiciones legales tengan fuerza ejecutiva.

Los Artículos del 174 al 185 del Código Tributario, regulan el procedimiento económico coactivo, en sus dos instancias.

En primera instancia, conoce el Juzgado de lo económico coactivo y en segunda instancia, la Sala segunda de lo económico coactivo.

El procedimiento económico coactivo de conformidad con los artículos antes mencionados es el siguiente:

Administración tributaria promueve el juicio ejecutivo, el juez califica el título ejecutivo en que se funde.

Si considera que el título ejecutivo es suficiente y la cantidad que se reclama fuere líquida y exigible, despachará mandamiento de ejecución y ordenará requerimiento de pago al obligado y el embargo de bienes en su caso. En la misma resolución, el Juez dará audiencia al ejecutado por el plazo de cinco (5) días hábiles, para que se oponga o haga valer sus excepciones.

Si el ejecutado no compareciere a deducir o interponer excepciones, el Juez dictará sentencia declarando según proceda, si ha lugar o no a la ejecución y ordenará el remate de bienes o el pago, en su caso.

Ejecutado se opone razonando su oposición.

Si el ejecutado interpone excepciones, deberá deducirlas todas, en el escrito de oposición. Se admitirán únicamente las excepciones preceptuadas en el Artículo 177 del Código Tributario, en cualquier estado del proceso.

Si fuere necesario, el ejecutado ofrece la prueba pertinente.

El Juez oirá por cinco (5) días hábiles a la administración tributaria y, con su contestación o sin ella, mandará recibir las pruebas por el plazo de diez (10) días hábiles comunes a ambas partes, si lo pidiere alguna de ellas o el juez lo estimare necesario. En ningún caso se otorgará plazo extraordinario de prueba (Artículo 176 del Código Tributario).

Vencido el plazo para oponerse o el de prueba, en su caso, en la resolución el Juez:

Se pronunciará sobre la oposición y las excepciones deducidas.

Declarará si ha a lugar o no a hacer trance y remate de los bienes embargados, o pago en su caso, de la deuda tributaria y de las costas judiciales (Artículo 178 del Código Tributario).

El tercero excluyente, como incidente, puede interponer ante el Juez que conoce el juicio económico coactivo, las tercerías excluyentes de dominio o preferentes de pago.

Las tercerías excluyentes de dominio deberán interponerse antes que se otorgue la escritura traslativa de dominio.

Las tercerías preferentes de pago, deberán interponerse antes de haberse efectuado éste (Artículo 179 del Código Tributario).

Interpuesta una tercería excluyente de dominio, el Juez suspenderá el procedimiento hasta que se decida la tercería (Artículo 181 del Código Tributario).

El ejecutado, con base en lo que establece el Artículo 183 del Código Tributario, analiza la resolución emitida por el Juez, y si no está de acuerdo con dicha resolución, interpone los recursos de aclaración o ampliación dentro de los dos (2) días hábiles siguientes al que se efectuó la notificación de la resolución impugnada, y el de apelación dentro de los tres (3) días hábiles siguientes al de la fecha de notificación de la resolución.

La aclaración la pedirá si los términos de la sentencia son oscuros, ambiguos o contradictorios, a efecto de que se aclare o rectifique su tenor.

La ampliación la pedirá si se omitió resolver alguno o algunos de los puntos sometidos a juicio.

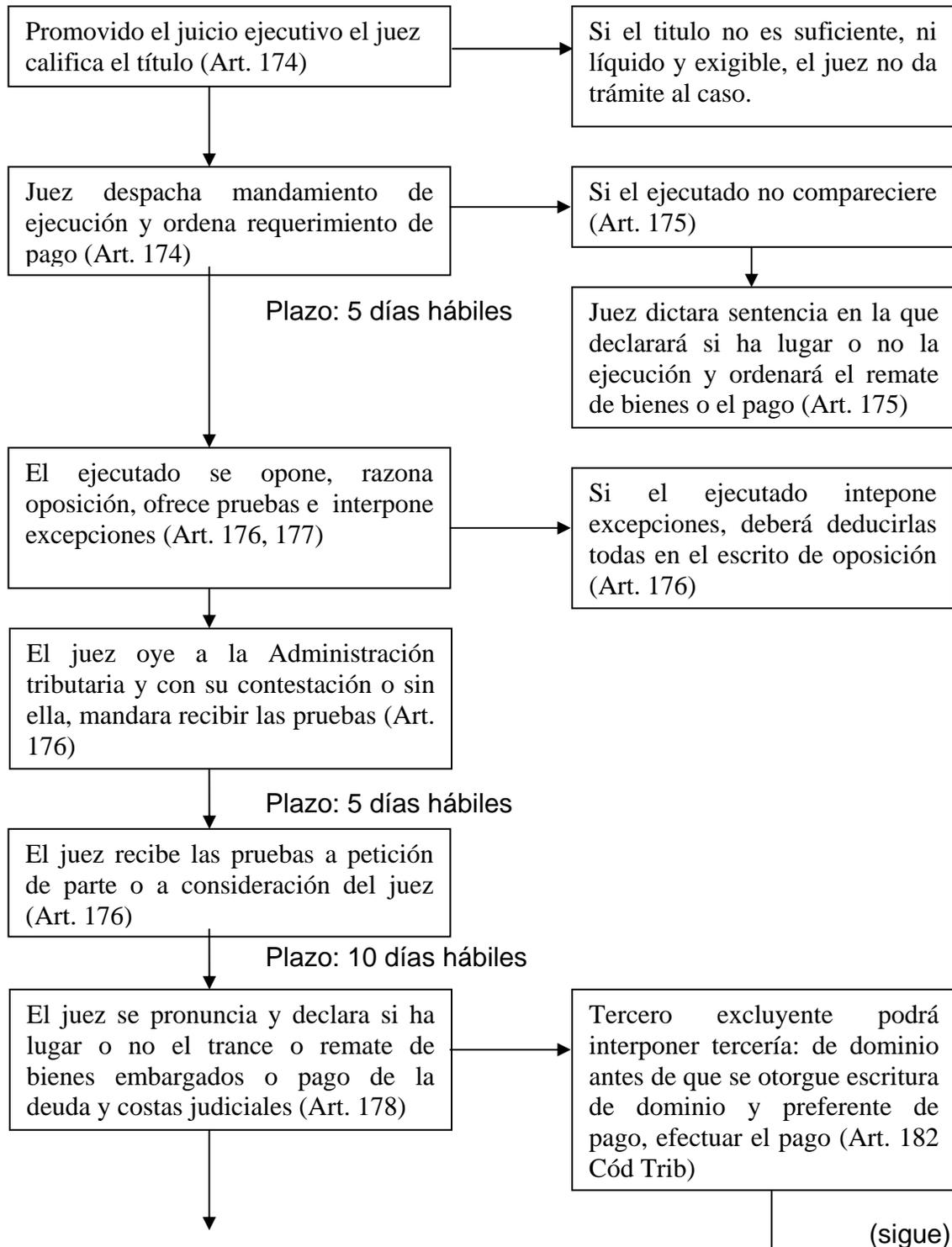
El ejecutado inconforme con la resolución, interpone el recurso de apelación ante el tribunal que conoció en primera instancia.

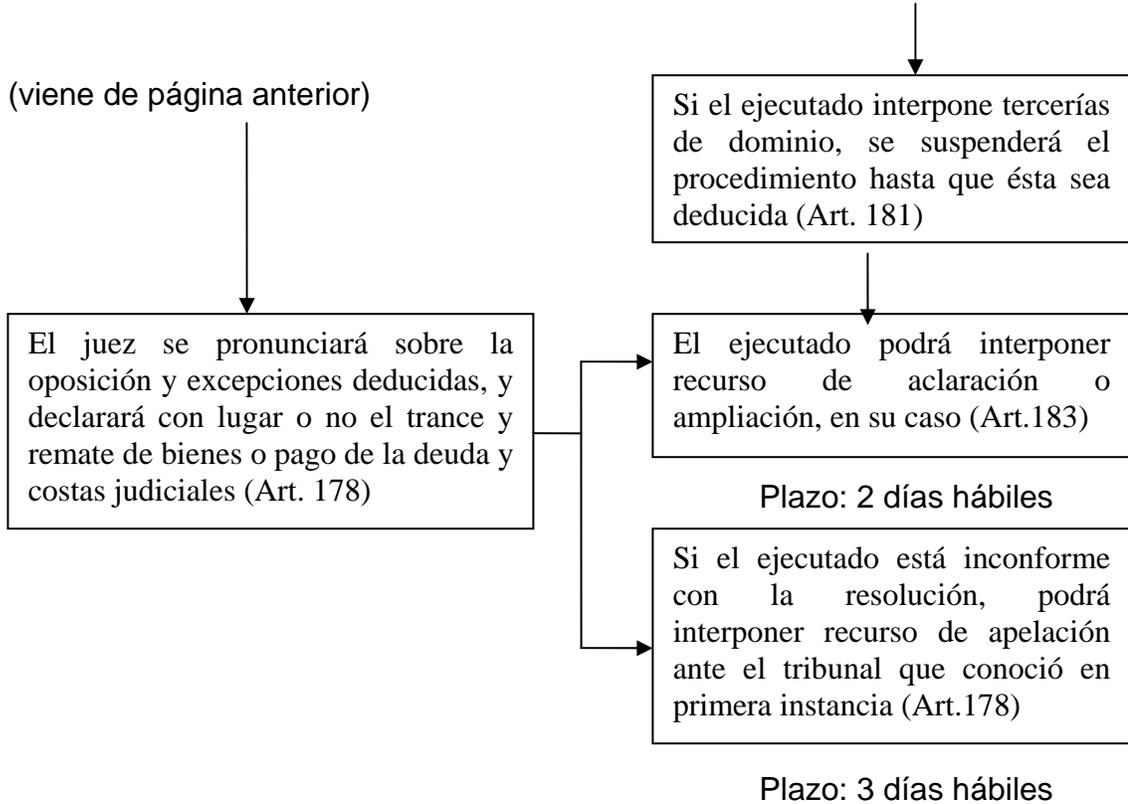
Si el recurso procede, el tribunal de primer grado lo concederá y elevará los autos al tribunal superior.

Si en tribunal de primer grado no concediere el recurso de apelación, el ejecutado inconforme lo interpondrá ante el Tribunal de Segunda Instancia de Cuentas.

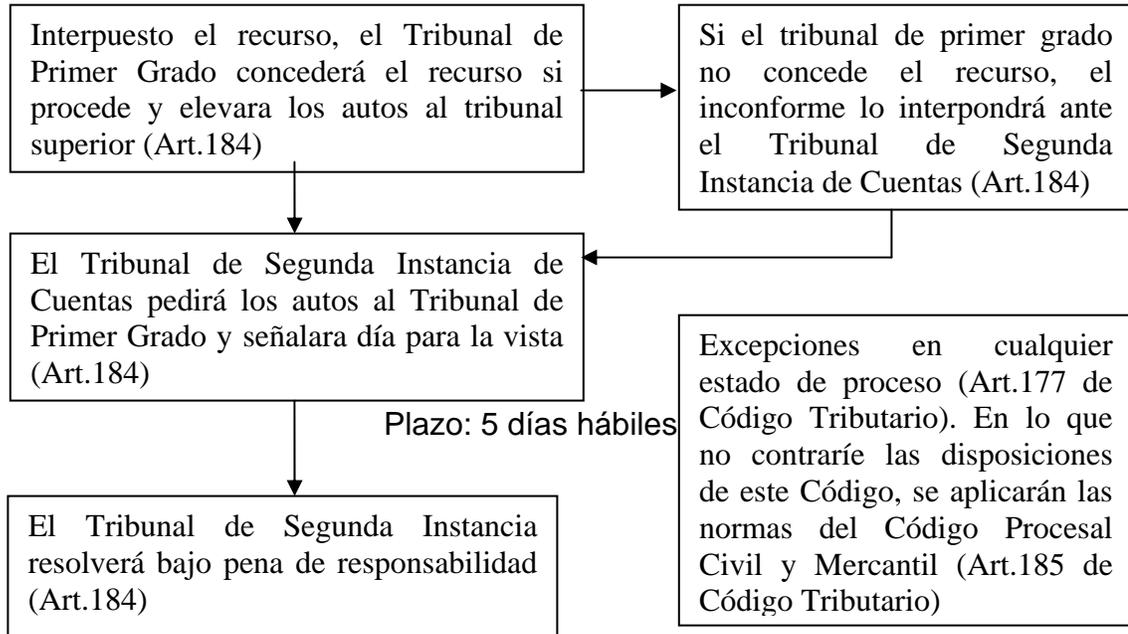
El Tribunal de Segunda Instancia de Cuentas, pedirá los autos al tribunal de primer grado y señalará día para la vista dentro del plazo que no exceda de cinco (5) días, pasado el cual resolverá dentro de los diez (10) días hábiles siguientes, bajo pena de responsabilidad (Artículo 184 del Código Tributario).

### 3.2 Esquema del procedimiento económico coactivo





**Trámite del recurso de apelación**



**Fuente:** Elaboración propia del sustentante con base en los artículos citados del Código Tributario.

### 3.3 Procedimiento contencioso administrativo

Después de emitida la resolución del recurso de revocatoria declarándolo sin lugar o de darse el silencio administrativo, el contribuyente puede plantear en el proceso judicial el recurso de lo contencioso administrativo

Cabanellas define el recurso de lo contencioso administrativo como: “Reclamación o apelación que se interpone, de conformidad con las leyes, contra las resoluciones definitivas de la Administración Pública (las que causan estado y proceden del poder ejecutivo) cuando desconocen un derecho particular o lesionan un interés jurídicamente protegido.”<sup>19</sup>

El procedimiento contencioso administrativo está regulado en el Artículo 161 del Código Tributario y en la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto número 119-96 del Congreso de la República y su reforma, Decreto número 98-97 del Congreso de la República. De acuerdo con estas leyes, el procedimiento contencioso administrativo es el siguiente:

Contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición, el agraviado interpondrá el recurso de lo contencioso administrativo ante la sala del tribunal de lo contencioso administrativo en el plazo de 3 meses a partir del día hábil siguiente al de la última notificación (Artículo 161 del Código Tributario).

Si el memorial de demanda presenta errores, deficiencias u omisiones subsanables, el tribunal señala plazo para enmendar (Artículo 31 de la L.C.A.)

---

<sup>19</sup> Cabanellas, **Ob. Cit**; pág. 52.

Si la demanda presenta errores, deficiencias u omisiones insubsanables, el tribunal la rechazará de plano (Artículo 31 L.C.A.)

Si la demanda cumple requisitos de forma, el tribunal pide antecedentes a la administración tributaria en el plazo de 5 días hábiles siguientes a la presentación de la demanda con apercibimiento de proceso de desobediencia por incumplimiento (Artículo 32 L.C.A.)

La administración tributaria enviará los antecedentes, con informe circunstanciado en el plazo de 10 días hábiles (Artículo 32 L.C.A.).

Si la autoridad no los envía, el tribunal admitirá para su trámite la demanda, sin perjuicio de que la administración pueda presentar el expediente en cualquier etapa procesal (Artículo 32 L.C.A.).

Encontrándose los antecedentes en el tribunal o vencido el plazo para su envío, éste examinará la demanda y si la encontrará arreglada a derecho, la admitirá para su trámite en el plazo de 3 días (Artículo 33 L.C.A.)

El actor podrá solicitar providencias precautorias y el tribunal resolverá discrecionalmente en la resolución que admita para trámite la demanda (Artículo 34 L.C.A.).

El tribunal en la resolución de trámite de la demanda emplazará a los sujetos procesales, dándoles audiencia por 15 días (Artículo 35 L.C.A.).

Los emplazados pueden interponer excepciones previas dentro del quinto día del emplazamiento. Las excepciones previas se tramitarán como incidente (Artículo 36 L.C.A.).

Declaradas sin lugar las excepciones previas, se contesta la demanda en el plazo de 5 días siguientes a la notificación (Artículo 36 L.C.A.).

Si transcurrido el emplazamiento no contesta la demanda, se declarará la rebeldía y se tendrá por contestada en sentido negativo (Artículo 37 L.C.A.).

El demandado contesta la demanda (Artículo 38 L.C.A.)

Si la demanda es contestada en sentido negativo deberá ser razonada en cuanto a fundamentos de hecho y de derecho (Artículo 38 L.C.A.).

Si todos los emplazados se allanaren; se procederá a dictar sentencia (Artículo 38 L.C.A.).

Si el demandado reconviene, podrá plantear la reconvención en el propio memorial de la contestación de la demanda (Artículos 19 numeral 2 y 40 de la L.C.A.).

Contestada la demanda y la reconvención, se abrirá a prueba el proceso por el plazo de 30 días (Artículo 41 L.C.A.).

Si es cuestión de puro derecho o existieren suficientes elementos de convicción en el expediente, se admitirá la apertura a prueba y la resolución de apertura a prueba será motivada (Artículo 41 L.C.A.).

El período de prueba podrá declararse vencido anticipadamente cuando se hubieren recibido todos los medios de prueba (Artículo 42 L.C.A.).

Vencido el período de prueba se señalará día y hora para la vista (Artículo 43 L.C.A.).

Transcurrida la vista, el tribunal podrá dictar auto para mejor fallar por un plazo de diez días para practicar diligencias (Artículo 44 L.C.A.).

El tribunal dictará sentencia, pudiendo revocar, confirmar o modificar la resolución impugnada (Artículo 45 L.C.A.).

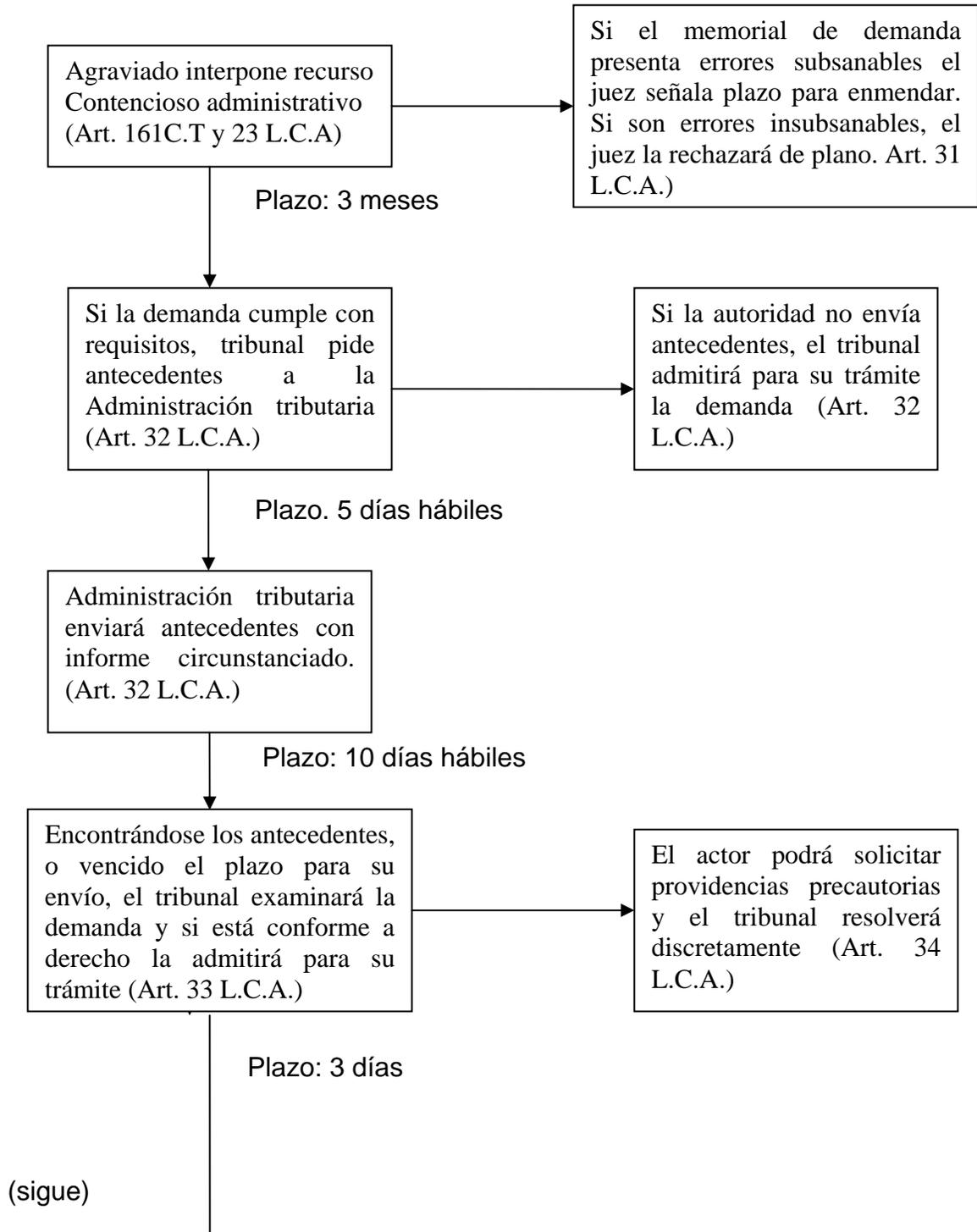
El tribunal podrá condenar a los funcionarios responsables de la procedencia de la resolución de la administración tributaria al pago de reparaciones pecuniarias por los daños y perjuicios ocasionados, cuando se hubiera actuado con manifiesta mala fe (Artículo 46 L.C.A.).

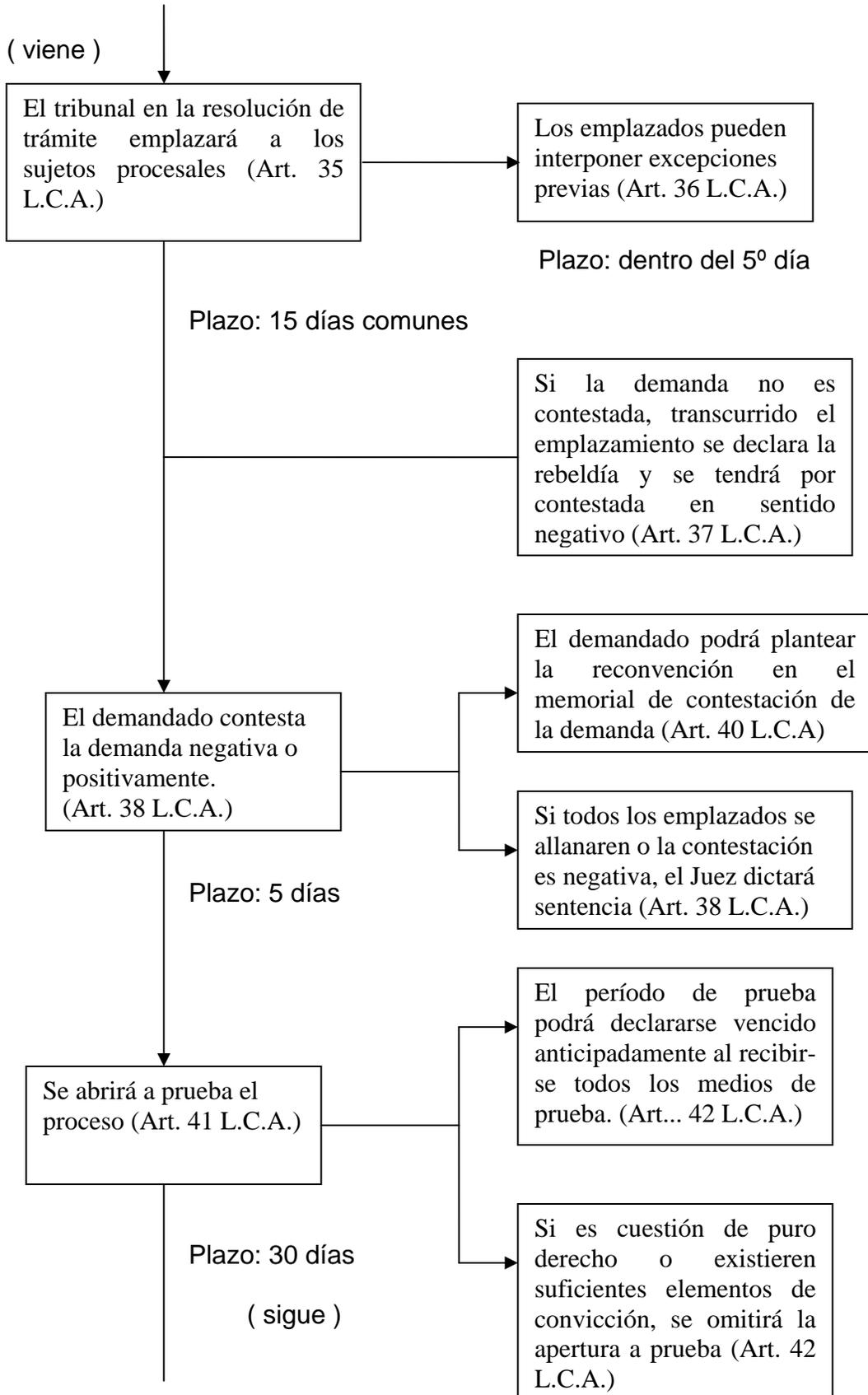
Salvo el recurso de apelación, son admisibles los recursos que contempla el proceso civil, incluyendo el de casación.

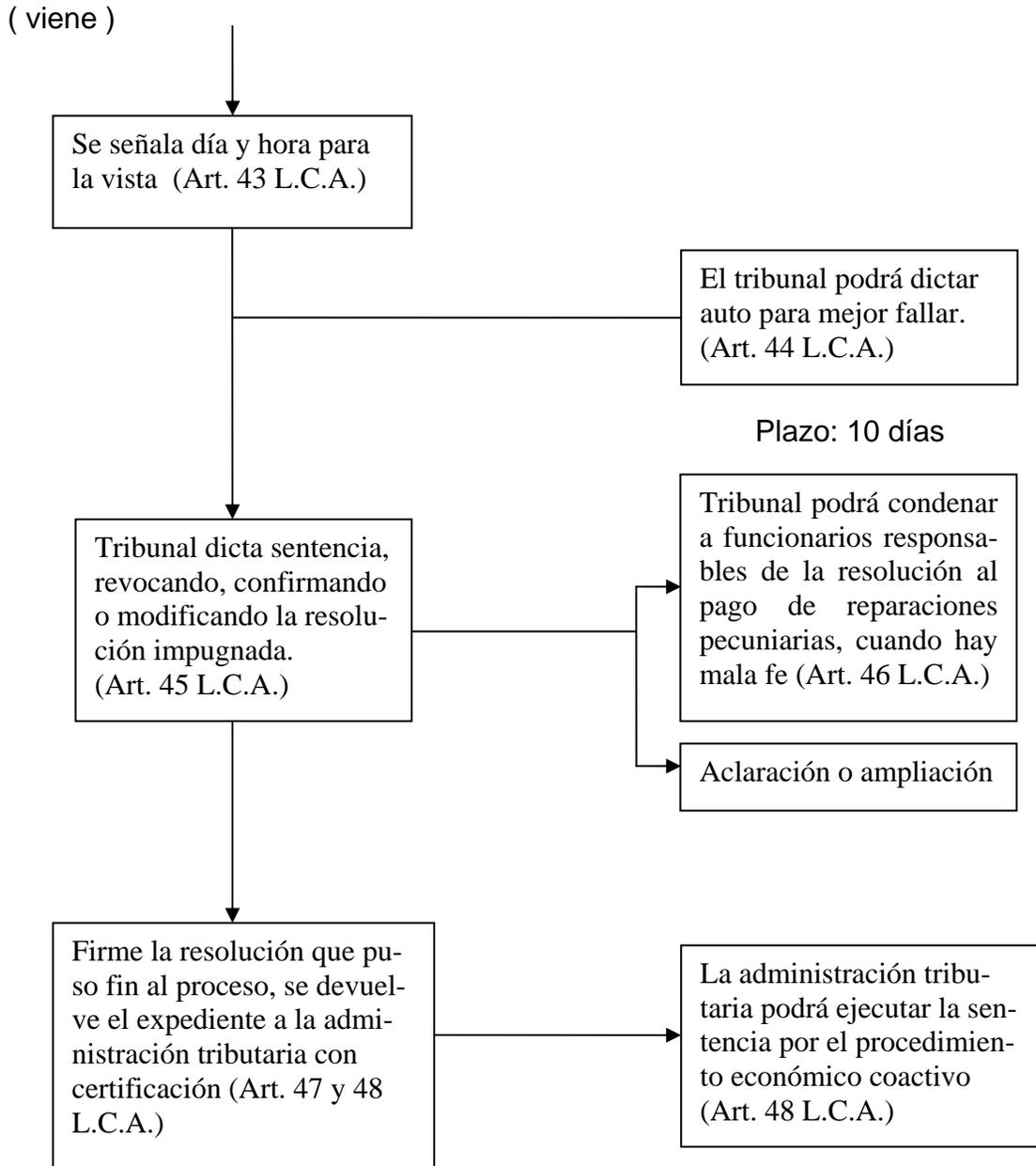
Firme la resolución que puso fin al proceso, el tribunal devolverá el expediente a la administración tributaria con certificación de la resolución de lo contencioso que es título ejecutivo ante la competencia económica coactiva (Artículo 48 L.C.A.).

La administración tributaria podrá ejecutar la sentencia por el procedimiento económico coactivo (Artículo 48 L.C.A.)

### 3.4 Esquema del procedimiento contencioso administrativo







**Fuente:** Elaboración propia del sustentante con base en los artículos citados de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

### **3.5 Procedimiento común del proceso penal tributario**

La administración tributaria promueve el proceso penal tributario en contra de un contribuyente, cuando como resultado de una auditoria tributaria, presume la comisión de un delito tributario por parte de éste. También constituye delitos tributarios, el contrabando, la estafa y defraudación aduanera.

Los delitos contra el régimen tributario según Acuerdo número 15-95 de la Corte Suprema de Justicia los conoce en el Departamento de Guatemala, el Juzgado Séptimo de Primera Instancia del Ramo Penal; en los demás departamentos de la República conocen estos delitos, los juzgados de primera instancia del ramo penal.

Los juzgados de primera instancia penal conocen de los delitos contra el régimen tributario en la fase de investigación donde el sindicado es sujeto de sospecha probable de la comisión un hecho delictivo, y en la fase intermedia donde al imputado se le dicta auto de procesamiento y es declarado sujeto a la verificación de la sospecha probable del hecho delictivo; el juicio oral público y debate y todas sus incidencias, corresponden a un tribunal de sentencia; de darse una sentencia condenatoria, el caso pasa a ser competencia de un juez de ejecución.

El procedimiento de auditoria tributaria para detectar infracciones o delitos cometidos por los contribuyentes es el siguiente:

Administración tributaria emite nombramiento para que se realice la auditoria tributaria.

Audidores tributarios nombrados programan la auditoria tributaria a realizar.

Audidores tributarios realizan la auditoria y emiten el informe correspondiente.

Si como resultado de la auditoria tributaria los auditores tributarios detectan ajustes y sanciones, la administración tributaria concede audiencia por treinta días al contribuyente para que éste la evacue conforme al procedimiento respectivo.

Si la administración tributaria presume la comisión de un delito tributario, traslada el expediente a la comisión de asuntos jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria para que dicha comisión analice el expediente y califique el delito.

Dirección de asuntos jurídicos analiza el expediente, califica el delito, prepara los medios de convicción, elabora el memorial de denuncia y lo presenta ante la autoridad penal competente.

Dirección de asuntos jurídicos solicita intervención provisional de la administración tributaria como querellante adhesivo.

El procedimiento común del proceso penal tributario guatemalteco se desarrolla en las fases o etapas siguientes:

**a) Procedimiento preparatorio:**

El procedimiento preparatorio es la fase de la investigación del proceso penal. La legislación guatemalteca establece que la investigación penal corresponde con exclusividad al Ministerio Público y debe realizarse en un plazo máximo de tres meses cuando la persona esté detenida y de seis

meses cuando se haya dictado una medida sustitutiva. Finaliza esta fase cuando el Ministerio Público conforme al resultado de la investigación, formula su acusación, o solicita el sobreseimiento, la clausura provisional o archivo del proceso. El procedimiento preparatorio se desarrolla de la manera siguiente.

Juez de primera instancia penal recibe de la Superintendencia de Administración tributaria o del Ministerio Público, el memorial de denuncia.

Juez de primera instancia penal se constituye juez contralor de la investigación.

Emite resolución de intervención provisional de la administración tributaria como querellante adhesivo.

Emite resolución de intervención de la Procuraduría General de la Nación.

Juez de primera instancia penal remite copia del expediente al Ministerio Público y a la Procuraduría General de la Nación ( Artículo 303 del Código Procesal Penal ).

Ministerio Público asigna número interno de expediente, nombra fiscal y auxiliar fiscal encargados la investigación.

Fiscal y auxiliar fiscal nombrados, realizan las diligencias de investigación (Artículo 309 del Código Procesal Penal).

Solicitan apoyo de la Policía Nacional Civil para realizar la investigación del caso.

Ministerio Público realiza la investigación, y conforme al resultado de la misma formula acusación y apertura a juicio, sobreseimiento, clausura provisional o archivo del proceso ( Artículos 324 y 332 del Código Procesal Penal).

Si existe auto de prisión, la investigación se realiza en el plazo de tres meses (Artículo 323 del Código Procesal Penal).

Si existe medida sustitutiva, la investigación realiza en seis meses (Artículo 324 del Código Procesal Penal).

#### **b) Procedimiento intermedio**

Esta fase inicia con la solicitud de apertura a juicio y denuncia del hecho delictivo contra el orden tributario que el Ministerio Público presenta ante el juez contralor de la investigación. El juzgador evalúa y decide judicialmente la existencia o no del hecho delictivo contra el orden tributario, convoca a las partes a una audiencia oral para decidir sobre la procedencia o improcedencia de la apertura a juicio, el sobreseimiento, la clausura o archivo de la actuaciones. Concluidas estas actuaciones, el juez contralor de la investigación las traslada al tribunal de sentencia para el juicio correspondiente. A continuación se presenta la descripción del procedimiento intermedio.

Juez contralor de la investigación recibe la acusación y solicitud de apertura a juicio del Ministerio Público (Artículos 324 y 332 del Código Procesal Penal).

El Ministerio Público podrá solicitar el sobreseimiento o la clausura y la vía especial del procedimiento abreviado si procediere (Artículo 332 del Código Procesal Penal).

Juez contralor de la investigación ordenará notificar a las partes; las actuaciones quedan en el juzgado para consulta por el plazo de seis días (Artículo 335 del Código Procesal Penal).

El juez señalará día y hora para la audiencia oral en un plazo no menor de diez ni mayor de quince días, para decidir la procedencia de la apertura a juicio (Artículo 340 del Código Procesal Penal).

Las partes podrán oponerse, interponer excepciones, señalar vicios u objetar según el caso (Artículo 340 del Código Procesal Penal).

El acusado puede renunciar a su derecho de audiencia en forma expresa, o tácita si no compareciere (Artículo 340 del Código Procesal Penal).

El juez decidirá sobre las cuestiones planteadas y a apertura a juicio (Artículo 341 del Código Procesal Penal).

Si se decide el sobreseimiento, la clausura o el archivo del expediente, las partes quedarán notificadas ( Artículos 341 y 345 bis y 345 quarter del Código Procesal Penal).

Si no es posible la decisión inmediata, el juez podrá diferirla por veinticuatro horas (Artículo 341 del Código Procesal Penal).

El juez contralor notificará a las partes para comparecer a juicio al tribunal designado, en un plazo de diez días comunes o cinco días por la distancia, remitiendo las actuaciones al tribunal de sentencia (Artículos 344 y 345 del Código Procesal Penal).

### **c) Fase del juicio oral y público**

En la fase de juicio oral y público las partes procesales debaten con relación al hecho delictivo en presencia del tribunal de sentencia. El tribunal valora los hechos y resuelve el conflicto con una sentencia que puede ser condenatoria o absolutoria. Dentro de esta fase del procedimiento judicial pueden concurrir causas extintivas de la persecución penal, causas de justificación o que el proceso resultare inimputable; consecuentemente, se puede producir el sobreseimiento o archivo del proceso.

En el juicio oral y público, la defensa puede ser material o técnica. Al ejercer la defensa material, el sindicado tiene la facultad de intervenir en el proceso penal oponiéndose a la imputación con el argumento de tener el derecho a ser citado y oído, rebatir, controlar y valorar la prueba a su cargo, plantear sus razonamientos de absolución e impugnar resoluciones judiciales. Con la defensa técnica el imputado hace uso del derecho que tiene de ser asistido por un abogado.

De acuerdo con la legislación guatemalteca el juicio oral y público se desarrolla en tres partes y son las siguientes:

## **Preparación del debate**

En esta parte del juicio se depura el procedimiento haciendo valer recusaciones o excepciones fundadas en nuevos hechos que pudieran anular o inutilizar el debate; se integra el tribunal de sentencia y se ofrecen las pruebas por parte de los sujetos procesales.

## **Debate**

Da inicio el debate a la hora y día indicados con la presencia de las partes, el fiscal, los testigos, los peritos y los intérpretes.

Al declararse abierto el debate, las partes, si tienen cuestiones incidentales las pueden hacer valer en esta parte del juicio para ser tratadas en un solo acto.

Las cuestiones incidentales que las partes pueden interponer son: Falta de preexistencia del delito; nulidad total o parcial de las actuaciones por violación de los principios del debido proceso; falta de tipicidad del hecho justificable; falta de relación de causalidad entre el hecho y su resultado; falta de autoría y participación del procesado en el delito.

## **Sentencia**

Después de clausurado el debate, los integrantes del tribunal de sentencia proceden a deliberar en privado, valoran la prueba conforme a la sana crítica razonada y emiten la sentencia que puede ser condenatoria o absolutoria.

La descripción del procedimiento para desarrollar el juicio oral y público en sus tres partes se presenta a continuación:

El tribunal de sentencia recibe los autos del tribunal de primera instancia penal, y dará audiencia a las partes por el plazo de seis días para interponer recusaciones y excepciones (Artículo 346 del Código Procesal Penal).

A las excepciones interpuestas por las partes, se les dará trámite en incidente (Artículo 346 del Código Procesal Penal).

Las partes ofrecerán pruebas documentales, testimoniales, periciales e intérpretes en un plazo de ocho días (Artículo 347 del Código Procesal Penal).

El tribunal podrá ordenar de oficio o a petición de parte una investigación suplementaria de anticipo de prueba (Artículo 348 del Código Procesal Penal).

Si el Ministerio Público no ofreciere pruebas se le emplazará por tres días y se notificará al Fiscal General para que ordene lo conducente (Artículo 347 del Código Procesal Penal).

El tribunal resolverá admitiendo o rechazando la prueba y fijará día y hora para el debate en un plazo no mayor de quince días (Artículo 350 del Código Procesal Penal).

En la decisión el juez podrá ordenar la prueba pertinente y útil de actuaciones ya practicadas y dictar el sobreseimiento o archivo (Artículos 351 y 352 del Código Procesal Penal).

El presidente del tribunal declarará abierto el debate (Artículo 368 del Código Procesal Penal).

Las cuestiones incidentales serán tratadas en un solo acto (Artículo 369 del Código Procesal Penal).

Se oirá a las partes, testigos y peritos y se recibirán las pruebas (Artículos 270 y 383 del Código Procesal Penal).

El presidente clausura el debate y el tribunal de sentencia deliberará en sesión secreta (Artículos 382 y 383 del Código Procesal Penal).

El tribunal de sentencia si estimare imprescindible recibir nuevas pruebas o ampliar las incorporadas, podrá reabrir el debate en un plazo de ocho días (Artículo 384 del Código Procesal Penal).

El tribunal emitirá sentencia absolutoria o condenatoria con pena restrictiva de la libertad o sanción pecuniaria (Artículos 388 y 392 del Código Procesal Penal).

El secretario del tribunal levantará el acta del debate la que se que se leerá ante los comparecientes con lo que quedará notificada (Artículos 395, 396 y 397 del Código Procesal Penal).

La sentencia puede ser impugnada por medio del recurso de apelación especial, por escrito y dentro del plazo de diez días ante el tribunal que dictó la sentencia. Este recurso lo puede interponer el Ministerio Público como ente investigador y acusador; la Superintendencia de Administración Tributaria como querellante adhesivo; la Procuraduría General de la Nación como actor civil; y

el acusado, auxiliado por su abogado defensor; lo conoce el tribunal de apelación especial. Podrá hacerse valer el recuso de apelación especial, cuando contenga vicios de fondo por inobservancia, interpretación indebida o errónea aplicación de la ley; o vicios de forma por inobservancia o errónea aplicación de la ley que constituya un defecto del procedimiento, según lo establecen los Artículos del 415 al 429 del Código Procesal Penal. A continuación se describe el procedimiento para apelar la sentencia.

El inconforme con la sentencia apelará ante el tribunal que la dictó dentro del plazo de diez días por escrito, con expresión de fundamento, indicando separadamente cada motivo, citando concretamente los preceptos legales que considere erróneamente aplicados o inobservados y expresando concretamente la aplicación que pretende (Artículos 415, 416 y 418 del Código Procesal Penal).

El tribunal remitirá de oficio las actuaciones al tribunal de apelación especial el día hábil siguiente de haber notificado a todas las partes emplazándolas (Artículo 423 del Código Procesal Penal).

Las partes podrán fijar nuevo lugar para recibir notificaciones, dentro del quinto día siguiente al de la notificación (Artículo 423 del Código Procesal Penal).

El acusado podrá pedir un defensor de oficio para que promueva el recurso ante el tribunal competente, derecho sobre el cual será instruido y preguntado en el acto de notificación (Artículo 423 del Código Procesal Penal)

El defensor podrá solicitar que se designe un defensor de oficio como sustituto, cuando el juicio se haya celebrado en un territorio distinto del de la sede del tribunal competente para el recurso de apelación especial (Artículo 423 del Código Procesal Penal).

El Tribunal de Apelación especial, recibidas las actuaciones oirá a las partes (Artículo 423 del Código Procesal Penal).

Quien tenga derecho a plantear el recurso de apelación especial y no lo haya hecho, se podrá adherir al recurso concedido a otro dentro del período del emplazamiento ante el tribunal competente (Artículo 417 del Código Procesal Penal).

Si en el período del emplazamiento no compareciere el recurrente, el tribunal declarará de oficio desierto el recurso, devolviendo las actuaciones (Artículo 424 del Código Procesal Penal).

Recibidas las actuaciones y vencido el plazo previsto, el tribunal examinará el recurso interpuesto y las adhesiones para verificar si cumplen con los requisitos y decidir sobre la admisión formal del recurso. Si el recurso se declara inadmisibile, se devolverá las actuaciones (Artículo 425 del Código Procesal Penal).

Admitido el recurso, las actuaciones quedarán por seis días en la oficina del tribunal para ser examinadas por los interesados (Artículo 426 del Código Procesal Penal).

Vencido este plazo, el presidente del tribunal fijará audiencia para el debate con intervalo no menor de diez días, notificando a las partes (Artículo 426 del Código Procesal Penal).

La audiencia se celebrará con las partes que comparezcan comenzando con el abogado recurrente. Si asiste el acusado a la audiencia, se le concederá la palabra en último término (Artículo 427 del Código Procesal Penal).

Si el recurso se basa en un defecto de procedimiento y se discuta la forma en que fue llevado a cabo el acto, en contraposición a lo señalado por el acta del debate o por la sentencia, se podrá ofrecer prueba (Artículo 428 del Código Procesal Penal).

Terminada la audiencia, el tribunal pasará a deliberar y pronunciará sentencia en audiencia pública (Artículo 429 del Código Procesal Penal).

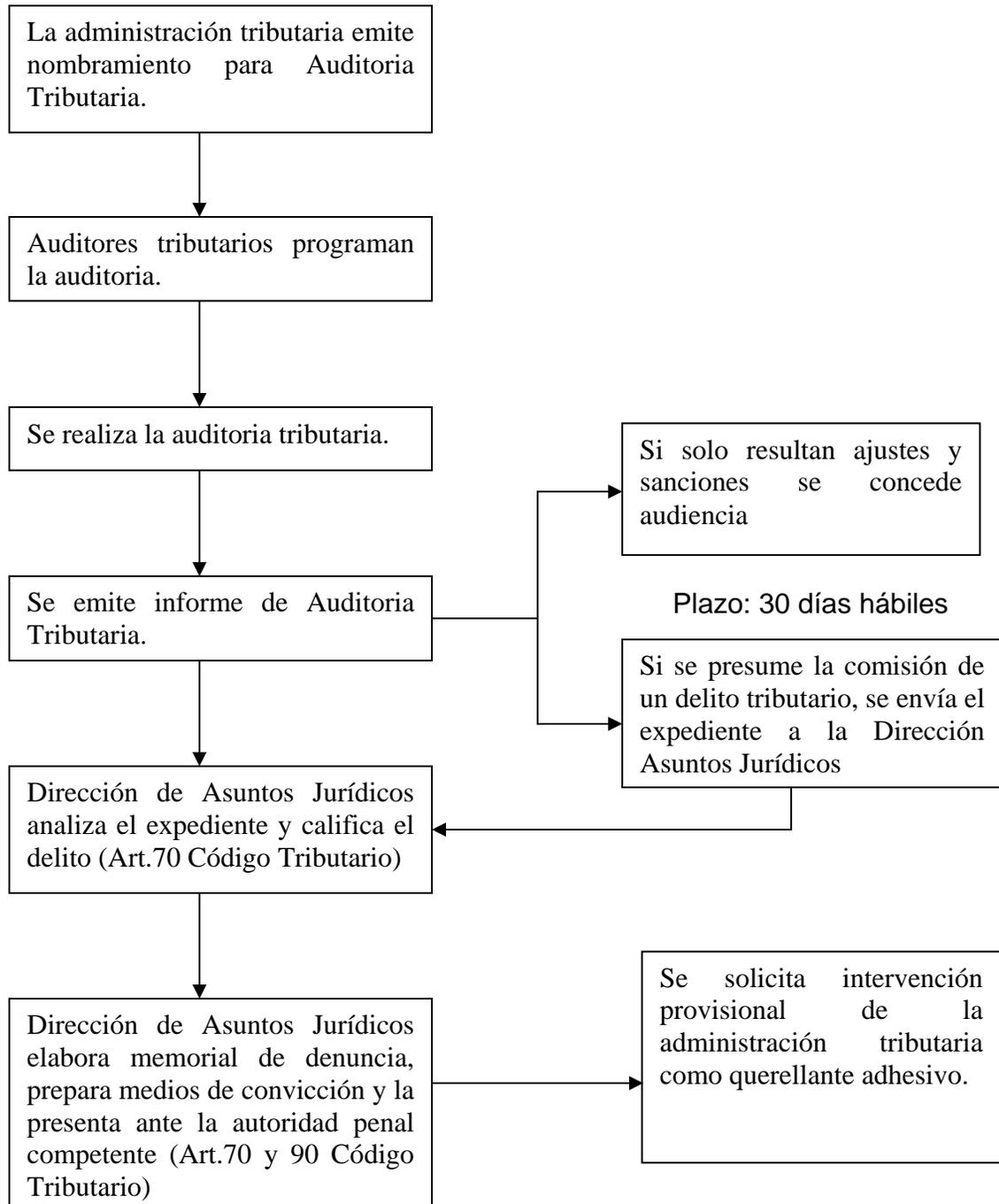
Por lo avanzado de la hora o por la importancia y complejidad de las cuestiones planteadas, el Tribunal podrá diferir la deliberación y el pronunciamiento a una fecha que no podrá exceder del plazo de diez días (Artículo 429 del Código Procesal Penal).

#### **d) Ejecución de la sentencia**

En la fase de ejecución de la sentencia el juez de ejecución controla el cumplimiento de la condena impuesta al procesado, resuelve todos los incidentes que se promuevan durante su cumplimiento y formaliza judicialmente el cumplimiento de la pena de prisión. El condenado en juicio debe estar debidamente controlado y protegido por un juez, para ayudar en su rehabilitación.

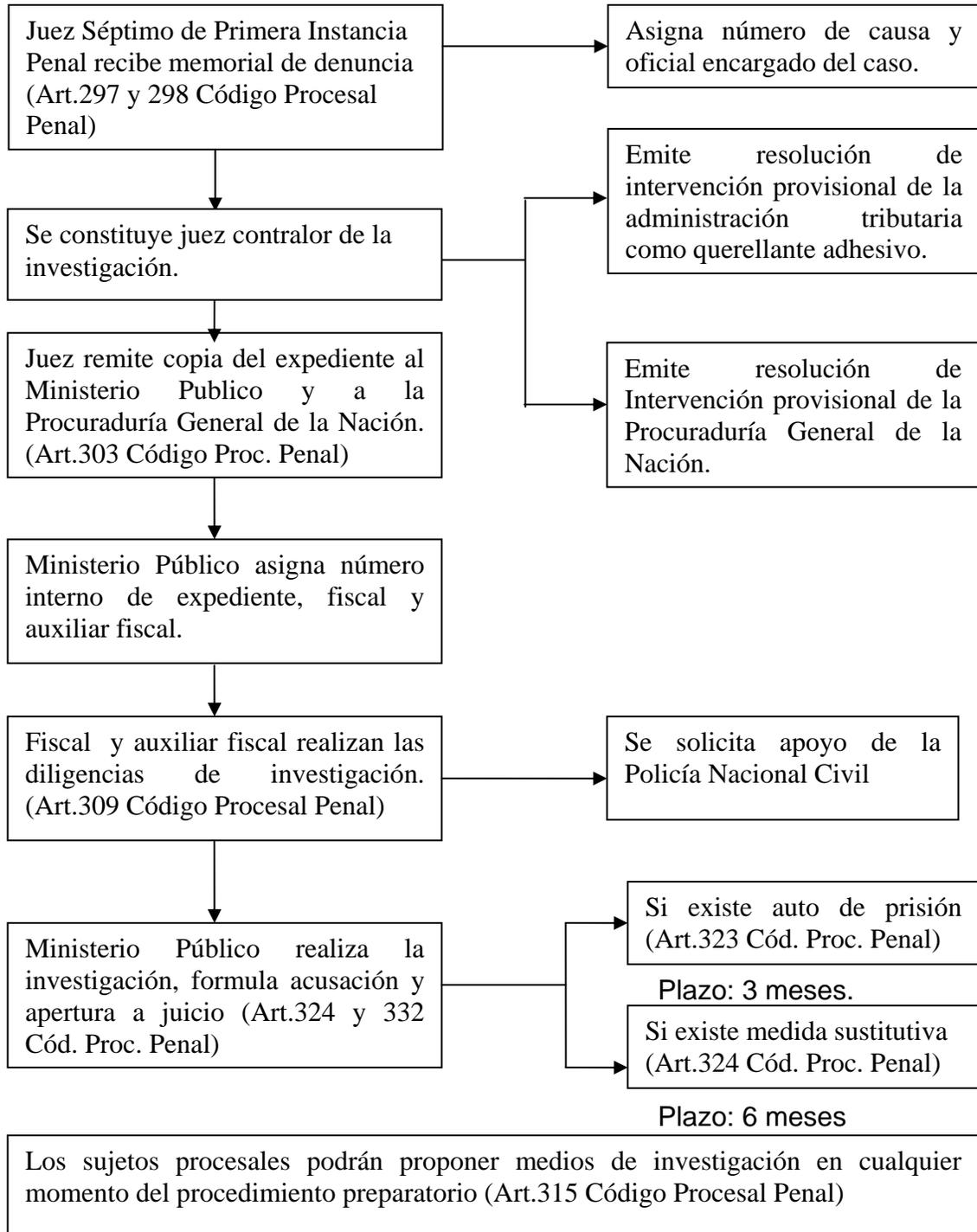
### 3.6 Esquema del procedimiento común del proceso penal tributario

#### a) Procedimiento de auditoria o delitos.



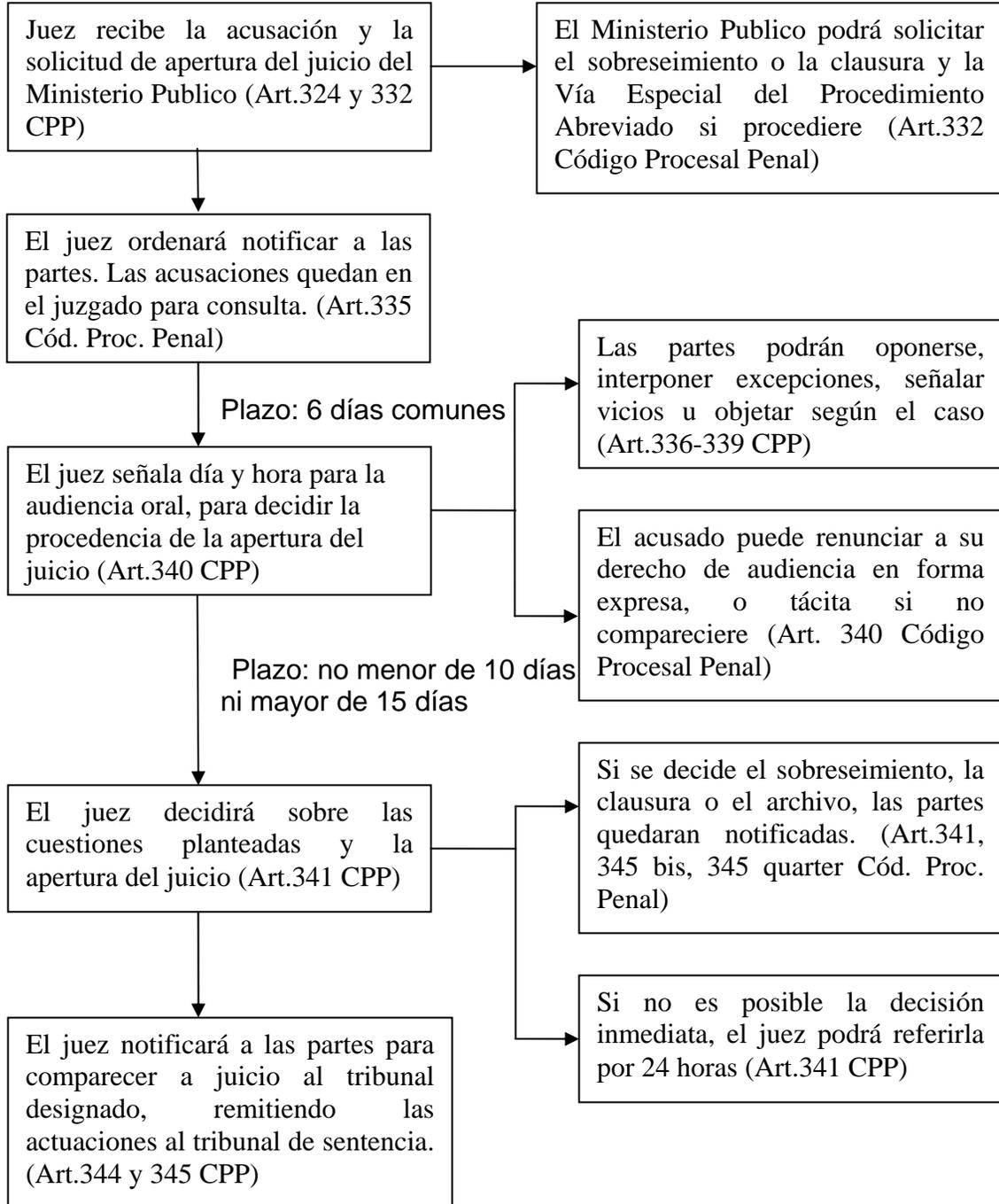
**Fuente:** Elaboración propia del sustentante con base en los artículos citados del Código Tributario.

## b) Procedimiento preparatorio de la fase penal



**Fuente:** Elaboración propia del sustentante con base en los artículos citados del Código Procesal Penal.

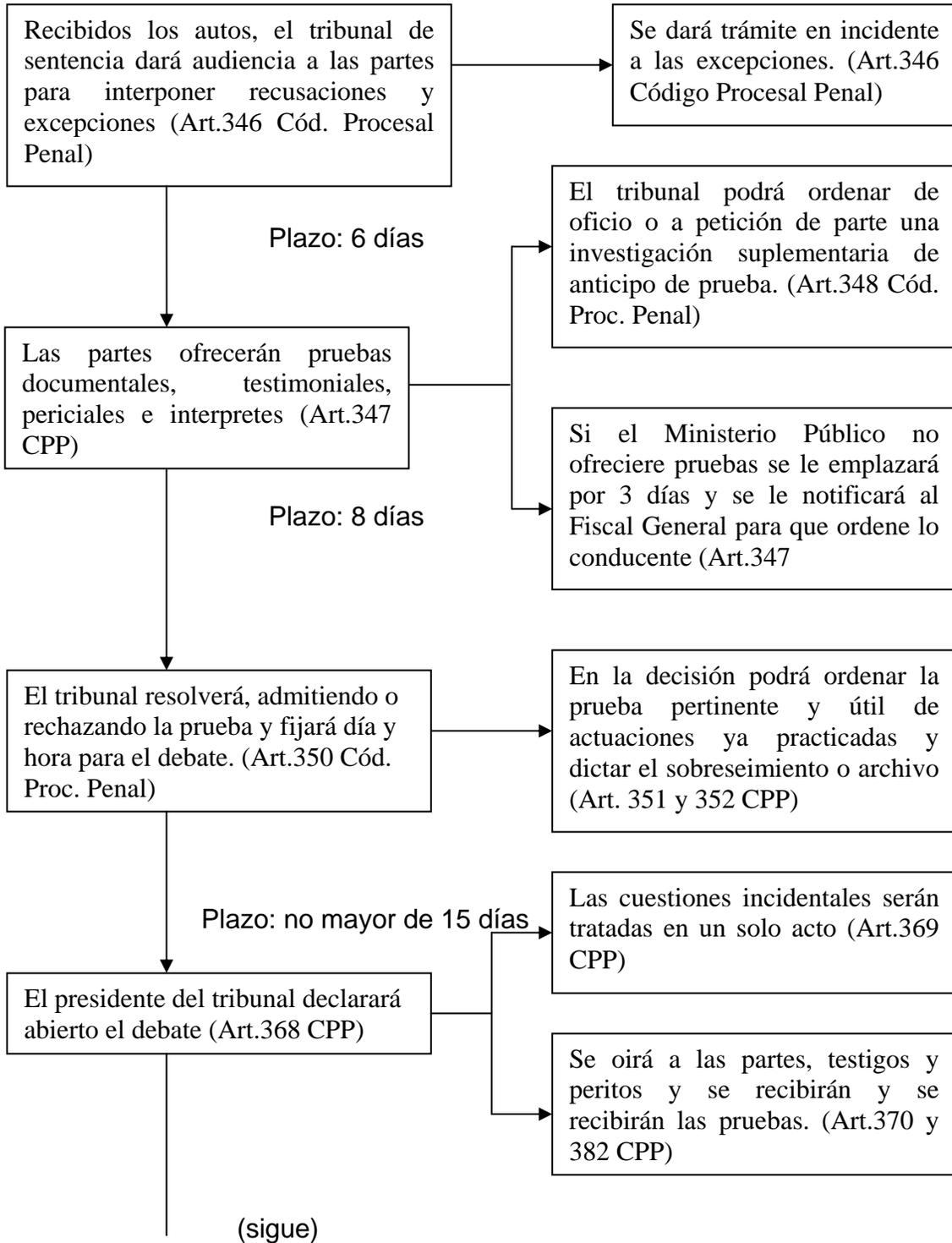
### c) Procedimiento intermedio del proceso penal



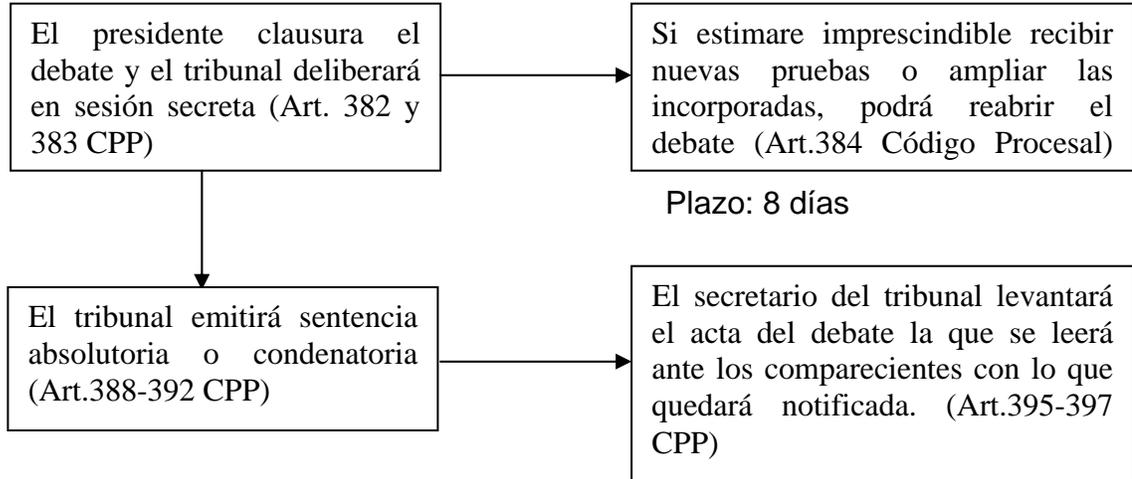
Plazo: 10 días comunes. Por distancia 5 días más.

**Fuente:** Elaboración propia del sustentante con base en los artículos citados del Código Procesal Penal.

#### d) Juicio oral

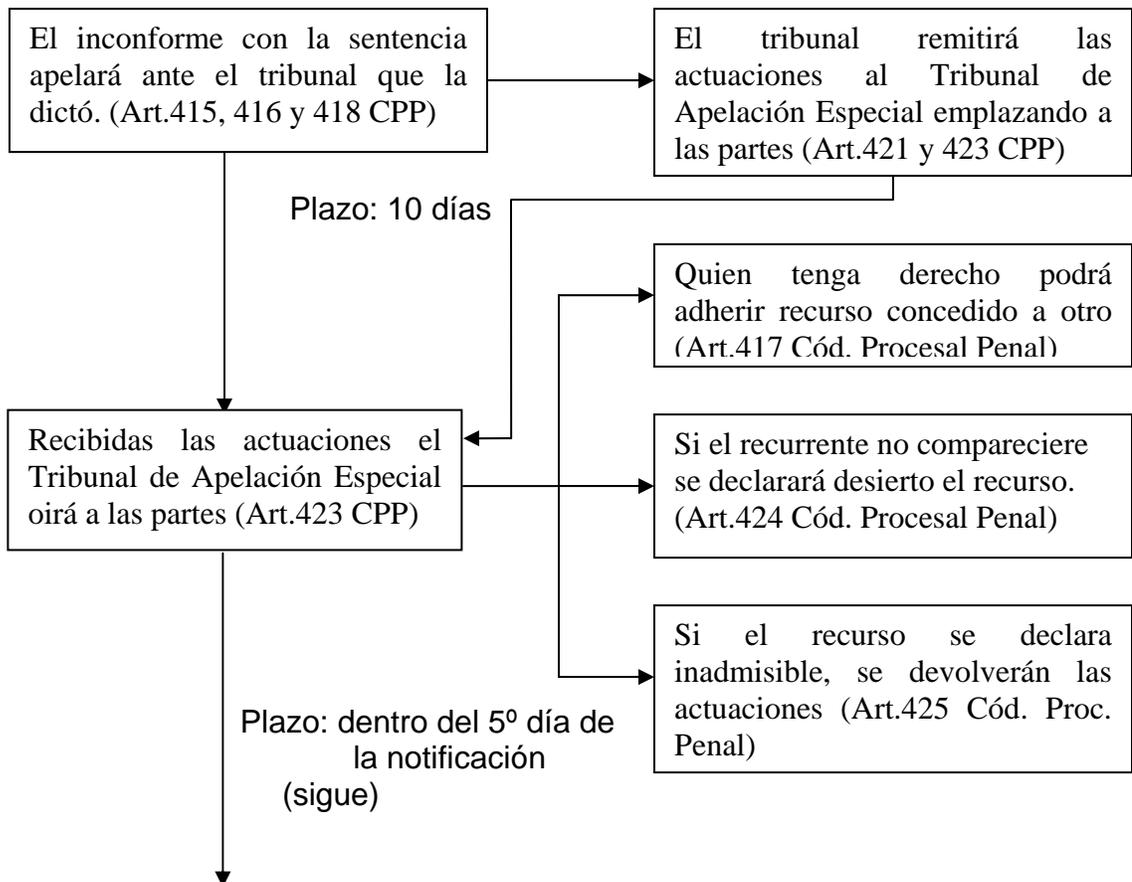


(viene)

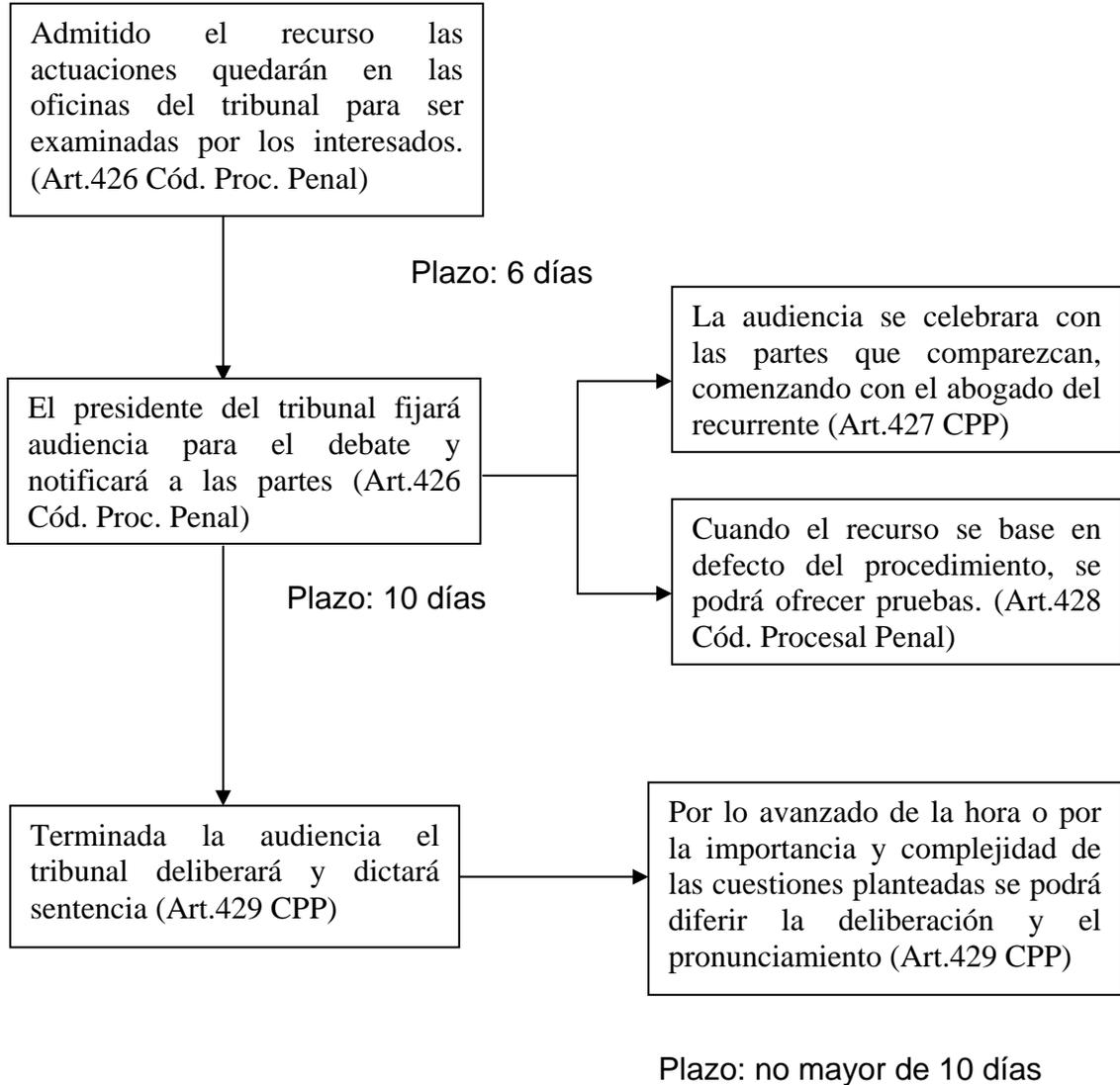


**Fuente:** Elaboración propia del sustentante con base en los artículos citados del Código Procesal Penal.

### e) Apelación de la sentencia



(viene)



**Fuente:** Elaboración propia del sustentante con base en los artículos citados del Código Procesal Penal.

### **3.7 Recurso de casación**

El recurso de casación se puede interponer contra las sentencias o autos definitivos dictados por las salas de apelaciones que resuelvan los recursos de apelación especial de los fallos emitidos por los tribunales de sentencia, cuando el debate se halla dividido, contra las resoluciones que integran la sentencia, contra los autos de sobreseimiento dictados por el tribunal de sentencia, contra las sentencias emitidas por los jueces de primera instancia, en los casos de procedimiento abreviado, y los que resuelvan excepciones u obstáculos a la persecución penal.

Casación es el recurso extraordinario que se interpone ante el órgano supremo del Organismo Judicial o sea la Corte Suprema de Justicia, para que se examine y se juzgue sobre el juicio de derecho contenido en las sentencias definitivas de los tribunales de segunda instancia dictadas contra la Ley, o sobre la actividad realizada con vicios en el proceso, a efecto de que se mantenga la exacta observancia de la ley por parte de los tribunales de justicia.

El Artículo 169 del Código Tributario establece: “Casación. Contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, cabe el recurso de casación. Dicho recurso se interpondrá, admitirá y sustanciará, de conformidad con lo dispuesto en el Código Procesal civil y Mercantil.”(sic.)

De igual forma la Constitución Política de la República concede el derecho de interponer el recurso de casación en su Artículo 221. Dicho Artículo se refiere al Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, y en su último párrafo estipula: “...Contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, puede interponerse el recurso de casación.”(sic.)

El procedimiento para el trámite del recurso de casación se establece en los Artículos del 437 al 450 de Código Procesal Penal, y es como se describe a continuación.

El agraviado interpone el recurso de casación contra la sala de apelaciones que dictó sentencia, dentro del plazo de quince días de notificada la resolución que lo motiva (Artículos 437 y 443 del Código Procesal Penal).

El recurso de casación es de forma cuando verse sobre violaciones esenciales del procedimiento (Artículo 439 y 440 del Código Procesal Penal).

El recurso de casación es de fondo cuando se refiere a violaciones de la ley que influyeron decisivamente en la parte resolutive de la sentencia o auto recurridos (Artículo 439 y 441 del Código Procesal Penal).

El recurso puede ser presentado al tribunal que emitió la resolución, quien lo elevará a la Corte Suprema de Justicia (Artículo 443 del Código Penal).

La Corte Suprema de Justicia recibe el recurso y conoce únicamente los errores jurídicos contenidos en la resolución recurrida; está sujeto a los hechos que hayan tenido como probados por el tribunal de sentencia, y solamente en los casos en que se advierta violación de una norma constitucional o legal, podrá disponer la anulación y reenvío para corrección (Artículo 442 del Código Procesal Penal).

Si el recurso contuviere todos los requisitos, la Corte Suprema de Justicia lo admitirá, pedirá los autos y señalará día y hora para la vista (Artículo 444 del Código Procesal Penal).

Si el recurso se interpusiere fuera del término fijado o sin cumplir los requisitos, el tribunal lo rechazará de plano (Artículo 445 del Código Procesal Penal).

El tribunal dará audiencia para la vista pública, con citación de las partes (Artículo 446 del Código Procesal Penal).

En la audiencia se leerá lo conducente de la sentencia o auto recurrido y los votos disidentes, se concederá la palabra por su orden al recurrente, y a las otras partes (Artículo 446 del Código Procesal Penal).

Las partes podrán presentar sus alegatos por escrito, en cualquier caso; el tribunal resolverá dentro de quince días (Artículo 446 del Código Procesal Penal).

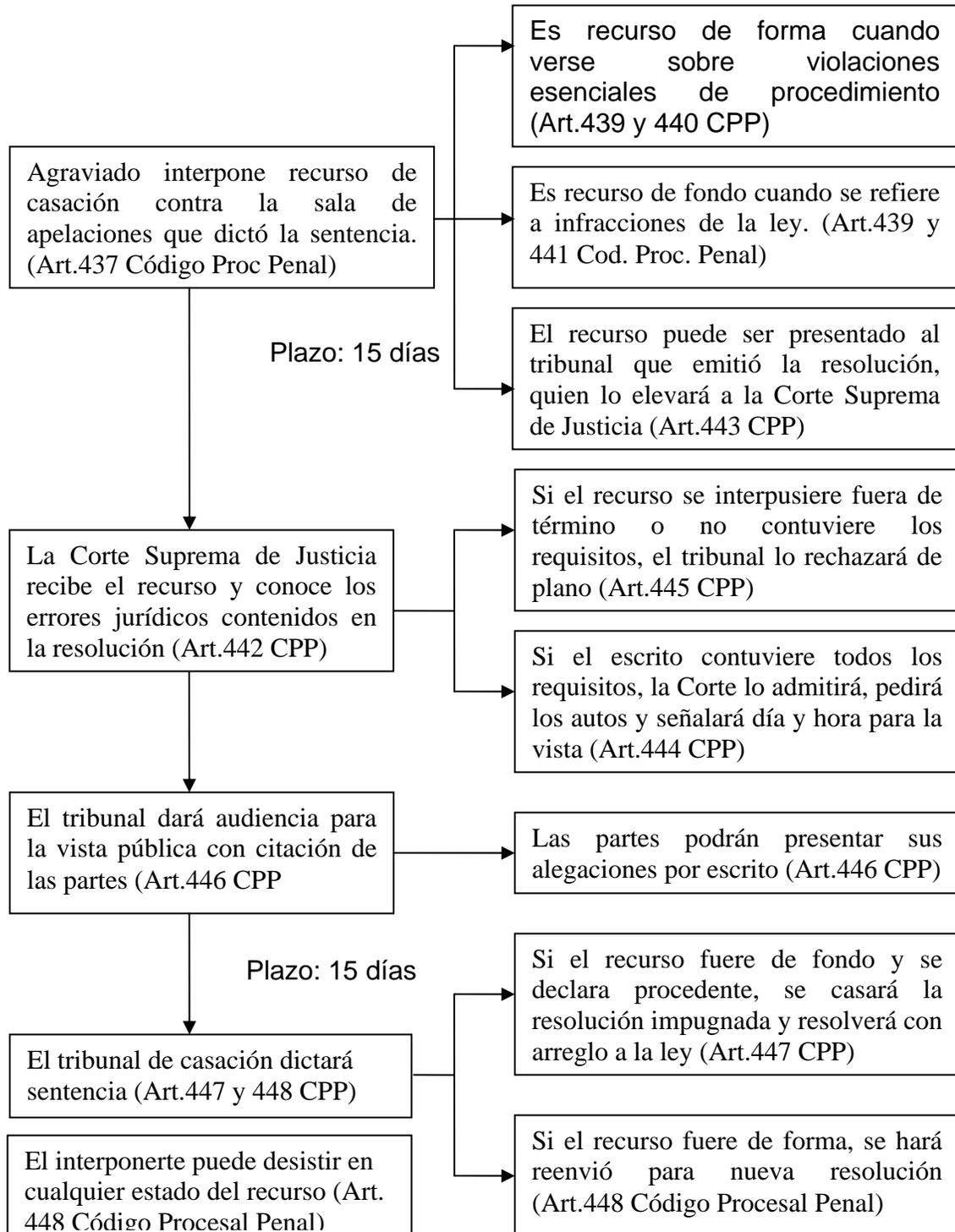
El tribunal de casación dictará la sentencia (Artículo 447 del Código Procesal Penal).

Si el recurso fuere de fondo y se declara procedente, se casará la resolución impugnada y resolverá el caso con arreglo a la ley y a la doctrina aplicables (Artículo 447 del Código Procesal Penal).

Si el recurso fuere de forma, se hará reenvío al tribunal que corresponda para que emita nueva resolución sin los vicios apuntados (Artículo 448 del Código Procesal Penal).

El cualquier estado del recurso, antes de pronunciarse sentencia, la parte que lo interpuso puede desistir de él (Artículo 450 del Código Procesal Penal).

### 3.8 Esquema del recurso de casación



**Fuente:** Elaboración propia del sustentante con base en los artículos citados del Código Procesal Penal.

### **3.9 Recurso de revisión**

El recurso de revisión procede cuando resultaren nuevos hechos o elementos de prueba idóneos para fundar la absolución del condenado o una condena menos grave por aplicación de otro precepto penal distinto al de la condena. Con este recurso se persigue la anulación de la sentencia penal ejecutoriada dictada por cualquier tribunal, incluyendo al de casación; procede únicamente a favor del condenado y se promueve por escrito ante la Corte Suprema de Justicia. Las costas de una revisión estarán a cargo de quien lo interponga, salvo que lo promueva el Ministerio Público.

Este recurso está regulado en los Artículos del 453 al 463 del Código Procesal Penal y el trámite del procedimiento es el que se describe a continuación.

El propio condenado, el Ministerio Público o el juez de ejecución, promoverá la revisión a favor del condenado por escrito ante la Corte Suprema de Justicia, con nuevos hechos o elementos de prueba por si solos, o en conexión con los medios de prueba ya examinados en el procedimiento, idóneos para fundar la absolución del condenado o una condena menos grave (Artículo 454 y 455 del Código Procesal Penal).

Recibida la impugnación el tribunal decidirá sobre su procedencia. Si el caso lo permite podrá otorgar un plazo al impugnante para que complete los requisitos faltantes (Artículo 457 del Código Procesal Penal).

El condenado podrá designar un defensor para que mantenga la revisión, si no, el tribunal lo designará de oficio (Artículo 457 del Código Procesal Penal).

La muerte del condenado durante el curso de la revisión no obstaculizará la prosecución del trámite (Artículo 457 del Código Penal).

La improcedencia de la revisión no perjudicará la facultad de peticionar nuevamente, pero las costas estarán a cargo de quien la interponga, salvo el caso del Ministerio Público (Artículo 463 del Código Procesal Penal).

Admitida la revisión el tribunal dará intervención al Ministerio Público o al condenado, y dispondrá, si fuere necesario, la recepción de los medios de prueba (Artículo 458 del Código Procesal Penal).

Las declaraciones e informes se documentarán en acta, pudiendo el tribunal delegar la instrucción en alguno de sus miembros (Artículo 458 del Código Procesal Penal).

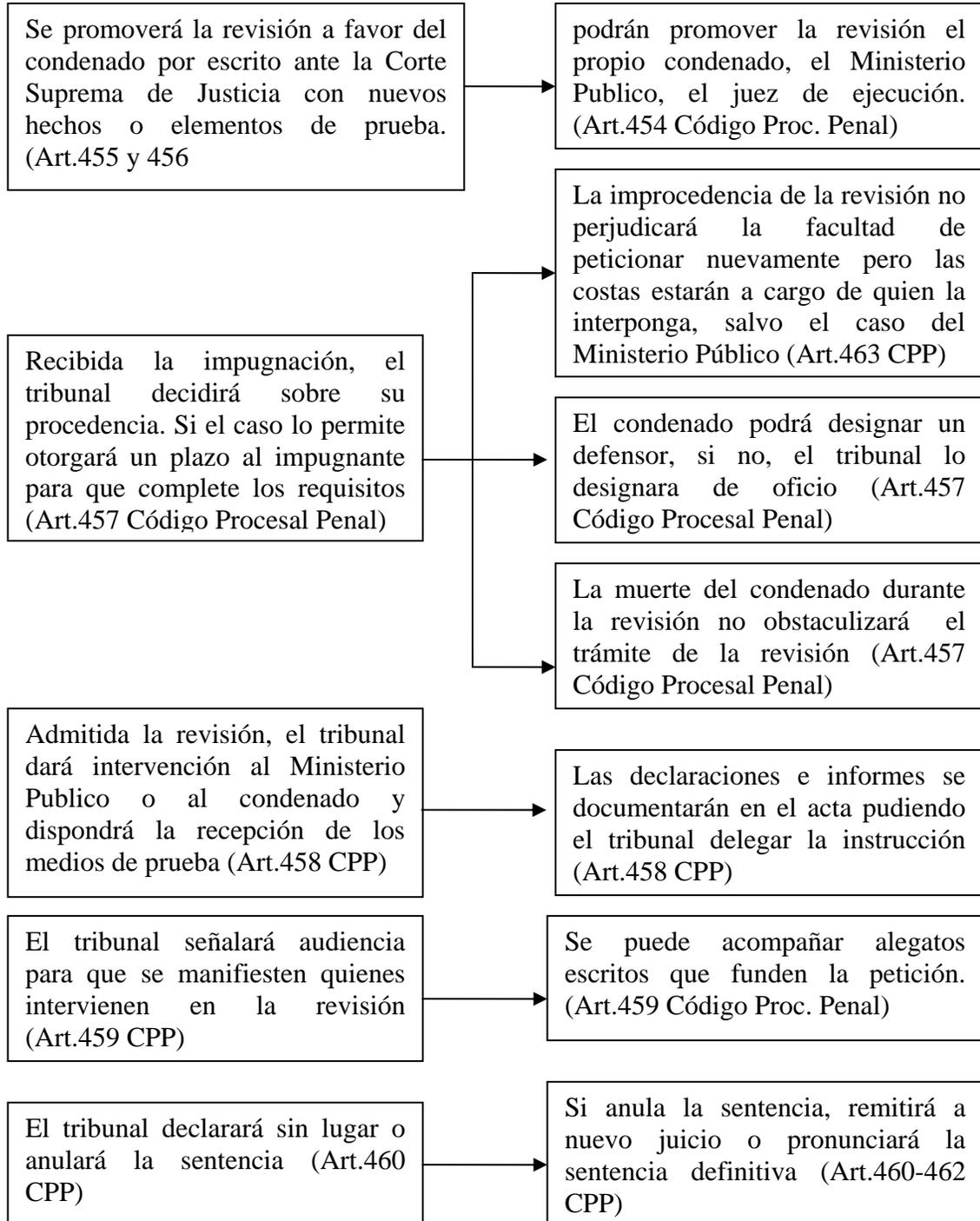
Concluida la instrucción se señalará una audiencia para que se manifiesten quienes intervienen en la revisión (Artículo 459 del Código Procesal Penal).

Quienes intervienen en la revisión, podrán acompañar alegatos escritos que funden su petición (Artículo 459 del Código Procesal Penal).

El tribunal, al pronunciarse, de clarará sin lugar la revisión o anulará la sentencia (Artículo 460 del Código Procesal Penal).

Si el tribunal anula la sentencia, remitirá a nuevo juicio cuando el caso lo requiera, o pronunciará directamente la sentencia definitiva (Artículo 460 del Código Procesal Penal).

### 3.10 Esquema del recurso de revisión



**Fuente:** Elaboración propia del sustentante con base en los artículos citados del Código Procesal Penal.



## **CAPÍTULO IV**

### **4. Investigación de campo**

La investigación de campo se realizó por medio de cuestionario previamente elaborado, el cual sirvió para encuestar a profesionales especializados en materia tributaria y a funcionarios de la Superintendencia de Administración Tributaria, quienes proporcionaron su opinión respecto al tema del ilícito tributario en Guatemala. Además se analizó expedientes de casos concretos de empresas individuales y sociedades mercantiles resueltos por los tribunales competentes, unos de forma exitosa para los contribuyentes o para la administración tributaria, y otros que por diversos errores cometidos en la interposición de la demanda o en el proceso de defensa, según la parte que se analizó, no lograron el éxito deseado.

El cuestionario diseñado para llevar a cabo la investigación contiene veinte interrogantes orientadas a determinar las causas que están ocasionando que la administración tributaria al efectuar revisiones y formular los reparos y los contribuyentes al interponer su defensa no identifiquen correctamente si la divergencia corresponde a una falta o a un delito tributario.

El contenido de la boleta de encuesta y los resultados de la investigación se presentan a continuación:

#### 4,1 Boleta de investigación del ilícito tributario

##### a) Objetivo:

Realizar una investigación de campo para determinar las causas reales que están ocasionando que la administración tributaria al efectuar revisiones y formular los reparos y los contribuyentes al interponer su defensa no identifiquen correctamente si la divergencia corresponde a una falta o a un delito tributario

##### b) Cuestionario:

01. ¿Qué entiende usted por ilícito tributario? -----
02. ¿Existe diferencia entre la infracción tributaria y el delito tributario? -----
03. ¿Qué se entiende por el término contravención? -----
04. ¿Infracción tributaria y contravención significan lo mismo? -----
05. ¿La infracción a las leyes tributarias puede constituir un delito tributario? -
06. ¿Cómo se puede identificar con certeza el delito y la falta en la evasión fiscal?-----
07. ¿Eludir la obligación tributaria es delito o falta como saberlo con certeza? -  
-----
08. ¿Legalmente como está regulado el ilícito tributario en Guatemala? -----

09 ¿Existen procedimientos técnicamente elaborados que guíen el proceso de verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y la imposición de sanciones? -----

10 ¿Existen procedimientos técnicamente elaborados que guíen la determinación correcta del ilícito tributario en Guatemala? -----

11. ¿Existen procedimientos técnicamente elaborados que guíen el proceso de defensa tributaria en Guatemala? -----

12 ¿Cómo se desarrolla el procedimiento administrativo de defensa tributaria en Guatemala? -----

13 ¿Cómo se desarrolla el procedimiento judicial de defensa tributaria en Guatemala? -----

14 ¿Cómo se puede determinar con certeza el delito tributario? -----

15 ¿Cómo se puede determinar con certeza la falta tributaria? -----

16 ¿Cuáles son las causas por las cuales la administración tributaria incurre en error al determinar como falta o como delito el ilícito tributario? -----

17 ¿Cuáles son las causas por las cuales el contribuyente a la hora de interponer su defensa no identifica correctamente si el ilícito tributario constituye falta o delito? -----

18 ¿Cuáles son las causas por las cuales el contribuyente fracasa en el proceso de defensa tributaria? -----

19 ¿Qué puede hacer el contribuyente para lograr éxito en la defensa tributaria? -----

20 Comentario final del entrevistado: -----

#### **4.2 Resultados de la encuesta**

Los profesionales y los funcionarios de la administración tributaria respondieron a las interrogantes del cuestionario de la manera siguiente:

##### **Pregunta uno: ¿Qué entiende usted por ilícito tributario?**

Es toda acción u omisión de una norma preceptiva o prohibitiva tributaria. (Licenciado Walter Molina Mayen)

Ilícito es lo prohibido por la ley a causa de oponerse a su mandato; es una violación a la ley. Ilícito tributario es la acción prohibida por la ley, que se opone al ejercicio del poder tributario del Estado. (Licenciado Alejandro Calderón)

Hecho mediante el cual se inobservan normas jurídicas de carácter tributario. (Licenciado Rodimiro Lorenzo Pérez)

Es toda acción u omisión por parte de un contribuyente que transgreda una ley tributaria. (Master Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales)

Lo prohibido por la ley, también comprende violar la ley positiva de la norma obligatoria. Comprende aquellos hechos contrarios a las disposiciones legales obligatorias que se encuentran contenidas en las contenidas en las leyes tributarias que realiza una persona individual o jurídica, cuyo efecto es el

incumplimiento de una obligación tributaria formal o sustantiva. Así mismo comprende aquellos actos y hechos jurídicos que se encuentran prohibidos por la ley específica. Ejemplo: llevar libros de contabilidad en forma y lugar distinto. (Licenciados Luis Manuel Antonio López y Víctor Emilio Sarat García)

El incumplimiento de la aplicación de las leyes tributarias. (Licenciado Miguel Ángel Quijivix Ximín)

Actos en contra de la ley tributaria específicamente (Licenciado Nery Rubiny Paz Najarro).

**Pregunta dos: ¿Existe diferencia entre la infracción tributaria y el delito tributario?**

Sí; La gravedad (Licenciado Walter Molina Mayen)

Sí; infracción tributaria: transgresión, quebrantamiento, violación e incumplimiento de una ley que regula el régimen tributario. Delito tributario o defraudación tributaria, delito contra el régimen tributario. Infracción: delito es la tipificación ilícita, en la defraudación tributaria. (Licenciado Alejandro Calderón)

Sí; la infracción tributaria es materia que sanciona la administración tributaria en la vía administrativa; el delito tributario es sancionado conforme la legislación penal por la autoridad judicial competente. (Licenciado Rodimiro Lorenzo Pérez)

Sí; La infracción tributaria es administrativa y el delito es jurisdiccional. (Master Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales)

Sí; la infracción tributaria comprende aquellos hechos contenidos en el Artículo 71 del Código Tributario, mientras que los delitos tributarios están regulados por los Artículos del 358 ``A`` al 358 ``D`` del Código Penal; o sea que el delito es la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, corresponde su estudio al derecho penal común. (Licenciados Luis Manuel Antonio López y Víctor Emilio Sarat García)

Sí; la infracción se da al no cumplimiento adecuado de las leyes tributarias; el delito tributario se da al momento de la defraudación tributaria al Estado y determinar el delito tributario mediante el cual el contribuyente defrauda al Estado. (Licenciado Miguel Ángel Quijivix Ximín)

Sí; la infracción tributaria la conoce la administración tributaria. El delito tributario lo conocen los tribunales competentes del ramo penal (Licenciado Nery Rubiny Paz Najarro).

**Pregunta tres: ¿Qué se entiende por el término contravención?**

Es sinónimo de infracción (Licenciado Walter Molina Mayen)

Falta que se comete al no cumplir lo ordenado, lo prohibido, o actuar en forma contraria a lo establecido en la ley en fraude de la misma. (Licenciado Alejandro Calderón)

Acción y efecto de obrar en contra de lo que está mandado en una ley o normativa. (Licenciado Rodimiro Lorenzo Pérez)

Es toda infracción administrativa a una norma previamente establecida. (Master Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales)

Contravención. Es más propiamente una falta que puede ser una falta de colaboración, o una omisión de ayuda. Se dice que habrá contravención, cuando se perturbe, mediante la omisión de la ayuda requerida, la actividad que desarrolla el Estado para materializar esos derechos. Se Puede decir que podría tipificarse como contravención, aquellas obligaciones formales contenidas en las leyes tributarias, por ejemplo: llevar libros contables, presentar declaraciones, omisión de dar aviso de cambio de dirección fiscal y comercial, y otras obligaciones de carácter formal. Son contravenciones tributarias, aquellas moras en el pago de tributos castigados con intereses resarcitorios, intereses punitivos, multas compensatorias. (Licenciados Luis Manuel Antonio López y Víctor Emilio Sarat García)

Contradecir mediante técnicas aparentemente legales a las leyes. (Licenciado Miguel Ángel Quijivix Ximín)

Contradicción (Licenciado Nery Rubiny Paz Najarro).

**Pregunta cuatro: ¿Infracción tributaria y contravención significan lo mismo?**

Sí; porque son sinónimos (Licenciado Walter Molina Mayen).

No; infracción tributaria: violar, quebrantar el régimen tributario establecido. Contravención: oponerse a lo ordenado a lo prohibido, no hacer caso a lo que la ley establece. (Licenciado Alejandro Calderón)

No; la infracción tributaria es una categoría específica del derecho tributario, mientras que la contravención es un concepto genérico; aunque puedan significar lo mismo al hacer una narración extensiva. (Licenciado Rodimiro Lorenzo Pérez)

No; porque la contravención es administrativa en general y la infracción tributaria es limitada al ámbito tributario. (Master Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales)

No; porque dentro de las infracciones tributarias se encuentra la omisión de pago de tributos que no constituye una contravención; sin embargo, se puede observar que dentro de las infracciones tributarias se encuentra la resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria y el incumplimiento de las obligaciones formales que constituyen contravenciones. Concluimos que las infracciones tributarias, en cuanto obstrucciones ilícitas a la formación de rentas públicas tienen carácter contravencional y no delictual. (Licenciados Luis Manuel Antonio López y Víctor Emilio Sarat García)

No; completamente diferentes en virtud que una contradice a la otra. (Licenciado Miguel Ángel Quijivix Ximín)

No; la primera, infracción a las normas tributarias; la segunda, que contradice algo (Licenciado Nery Rubiny Paz Najarro).

**Pregunta cinco: ¿La infracción a las leyes tributarias puede constituir un delito tributario?**

Sí; Cuando está tipificado en una ley penal. (Licenciado Walter Molina Mayen).

No; Infracción a las leyes (plural) dichas leyes no regulan solo la defraudación tributaria o aduanera, regulan otros aspectos que no son delitos, tal es el caso del deber formal. (Licenciado Alejandro Calderón)

No; desde el punto de vista taxativo la infracción tributaria no es delito. En materia tributaria de deben separar los conceptos, o estamos frente a una infracción o frente a un delito. (Licenciado Rodimiro Lorenzo Pérez)

No; no porque se encuentran dentro del ámbito administrativo de aplicación de las leyes tributarias. (Licenciada Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales)

Sí. Por ejemplo la omisión de pago de tributos es una infracción tributaria, y que puede convertirse en delito derivado de la acción humana; es decir, un acto que requiere la producción de un resultado como consecuencia de un obrar voluntario, y además, culpable. (Licenciados Luis Manuel Antonio López y Víctor Emilio Sarat García)

Sí; al momento de defraudar al Estado. (Licenciado Miguel Ángel Quijivix Ximín)

No; ya que consiste en acción u omisión que implica violación a las normas tributarias (Licenciado Nery Rubiny Paz Najarro).

**Pregunta seis: ¿Cómo se puede identificar con certeza el delito y la falta en la evasión fiscal?**

En la gravedad. (Licenciado Walter Molina Mayen)

Delito: al detectar la defraudación. Falta: al establecerse el incumplimiento al deber formal. (Licenciado Alejandro Calderón)

El delito y la falta deben estar plenamente calificados en la legislación penal para su identificación. (Licenciado Rodimiro Lorenzo Pérez)

Como están redactadas las leyes en Guatemala es compleja la identificación. (Master Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales)

Cuando se cumpla con los siguientes requisitos: a) la conducta de un hombre (por acción u omisión); b) Antijurídica (conducta al mandato legal); c) que haya sido aprehendida por un tipo penal (típica); d) culpable (subjetivamente reprochable para el derecho). (Licenciados Luis Manuel Antonio López y Víctor Emilio Sarat García)

Al momento que se establezca que el contribuyente manipuló la información contable administrativa, lo que conlleva al delito tributario; la falta se determina cuando el contribuyente deja de aplicar las leyes tributarias en el tiempo. (Licenciado Miguel Ángel Quijivix Ximín)

Cuando viola un Artículo específico de la ley específica (Licenciado Nery Rubiny Paz Najarro).

**Pregunta siete: ¿Eludir la obligación tributaria es delito o falta como saberlo con certeza?**

No es ninguna de las dos cosas. La elusión es la reducción legal de la carga tributaria. (Licenciado Walter Molina Mayen)

Nota: Elusión, no es una palabra que aparezca en el diccionario ni en el lenguaje del régimen tributario; en su caso la palabra eludir. (Licenciado Alejandro Calderón)

La elusión no es delito ni falta; simplemente es una abstención de realizar un hecho generador. (Licenciado Rodimiro Lorenzo Pérez)

No es delito ni falta ya que se realiza utilizando las leyes. (Licenciada Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales)

No es delito ni falta, es una acción u omisión, tendiente a evitar o disminuir el hecho generador por medios lícitos; es decir, sin infringir el texto de la ley, lleva un resultado impositivo favorable, pero sin que hubiere violación de la ley. (Licenciados Luis Manuel Antonio López y Víctor Emilio Sarat García)

Se da mediante la interpretación de la ley; ya que la elusión tributaria no está tipificada como delito. (Licenciado Miguel Ángel Quijivix Ximín)

Falta, cuando la ley tributaria no lo contempla con claridad como delito (Licenciado Nery Rubiny Paz Najarro).

**Pregunta ocho: ¿Legalmente como está regulado el ilícito tributario en Guatemala?**

En el Código Penal. (Licenciado Walter Molina Mayen)

El ilícito, es una palabra que se aplica a todos los delitos cometidos en Guatemala, es generalizado. Establecer un ilícito penal en los delitos en contra

del régimen tributario, requiere estudio de hechos concretos. (Licenciado Alejandro Calderón)

Como infracción tributaria o como delito contra el régimen tributario. El primero está regulado por el Código Tributario y el segundo por el Código Penal. (Licenciado Rodimiro Lorenzo Pérez)

En el Código Tributario, el Código Penal, la Ley Contra la Defraudación y Contrabando Aduanero y el Código Procesal Penal. (Licenciada Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales)

A través del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. (Licenciados Luis Manuel Antonio López y Víctor Emilio Sarat García)

Mediante la Constitución Política de la República, Código Tributario y Código Penal. (Licenciado Miguel Ángel Quijivix Ximín)

Constitución Política, Código Tributario y Código Penal (Licenciado Nery Rubiny Paz Najarro).

**Pregunta nueve: ¿Existen procedimientos técnicamente elaborados que guíen el proceso de verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y la imposición de sanciones?**

No puedo afirmar ni negar porque desconozco los procedimientos de la administración tributaria. (Licenciado Walter Molina Mayen)

Sí; acudir al Ministerio de Finanzas Públicas e instituciones que se le relacionen. El espacio no permite desglosar todos los pormenores. (Licenciado Alejandro Calderón).

Sí; existen programas, planes y guías de fiscalización debidamente implementados por la administración tributaria; caso de Guatemala. (Licenciado Rodimiro Lorenzo Pérez)

Sí; la Superintendencia de Administración Tributaria cuenta con los procedimientos, el problema es la aplicación de los mismos. (Licenciada Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales)

.No existen procedimientos técnicos que guíen el proceso de verificación de cumplimiento de obligaciones. A cada auditor tributario se le proporcionan los procedimientos técnicos que deben llevar a cabo en el proceso de fiscalización; sin embargo, hemos observado que la administración tributaria en el proceso de fiscalización a empresas, hace uso de técnicas de auditoria tales como: estudio general, inspección o examen físico, investigación, observación, análisis, cruce de información, certificación, cálculo. (Licenciados Luis Manuel Antonio López y Víctor Emilio Sarat García)

Sí; Código Tributario y reglamentos de las leyes. (Licenciado Miguel Ángel Quijivix Ximín)

Sí; se encuentran en el Código Tributario (Licenciado Nery Rubiny Paz Najarro).

**Pregunta diez: ¿Existen procedimientos técnicamente elaborados que guíen la determinación correcta del ilícito tributario en Guatemala?**

No puedo afirmar ni negar porque desconozco los procedimientos de la administración tributaria. (Licenciado Walter Molina Mayen)

Sí; existen procedimientos que conducen a determinar el delito o falta. El ilícito, reitero, es una palabra muy generalizada, se conjuga en cualquier delito: Ejemplo: ilícito penal. (Licenciado Alejandro Calderón)

Sí; actividades de fiscalización dirigidas a verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias. (Licenciado Rodimiro Lorenzo Pérez)

No; porque existe confusión en las normas. (Licenciada Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales)

No; la determinación del ilícito tributario en Guatemala, son los hechos y pruebas que obtiene el auditor tributario en la auditoria tributaria practicada. (Licenciados Luis Manuel Antonio López y Víctor Emilio Sarat García)

Sí; mediante el Código Tributario y el Código Penal. (Licenciado Miguel Ángel Quijivix Ximín)

Sí; Constitución Política, Código Tributario y Código Penal (Licenciado Nery Rubiny Paz Najarro).

.

**Pregunta once: ¿Existen procedimientos técnicamente elaborados que guíen el proceso de defensa tributaria en Guatemala?**

Sí; la respuesta es afirmativa en función de la preparación y conocimiento del defensor. (Licenciado Walter Molina Mayen)

Sí; existen en los propios códigos procesales, y otros de tipo administrativo, que pueden notarse en la fiscalización, que para el efecto ejerce el órgano competente. (Licenciado Alejandro Calderón)

No; depende de la habilidad y experiencia del consultor o defensor. (Licenciado Rodimiro Lorenzo Pérez)

Sí; desde la Constitución Política de la República hasta los reglamentos. (Licenciada Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales)

No. el proceso de defensa en cuanto a los plazos y requisitos están contenidos en el Código Tributario, pero procedimientos técnicos no existen, debido a que cada proceso de defensa es diferente en cuanto a los hechos que se imputan y medios de prueba que se utilizan. (Licenciados Luis Manuel Antonio López y Víctor Emilio Sarat García)

Sí, en el Código Tributario. (Licenciado Miguel Ángel Quijivix Ximín)

Sí; se encuentran en el Código Tributario y son: Recurso de revocatoria, recurso de reposición (Licenciado Nery Rubiny Paz Najarro).

**Pregunta doce: ¿Cómo se desarrolla el procedimiento administrativo de defensa tributaria en Guatemala?**

Está regulado en el Código Tributario. (Licenciado Walter Molina Mayen)

Acudir al Código Penal, para tipificar el delito; acudir al proceso penal imperante en Guatemala, so pena de la existencia del contencioso administrativo, de ahí que en mayoría de casos al no sustanciarse en sus propias leyes, se circunscriben al Código Procesal Civil y Mercantil. (Licenciado Alejandro Calderón)

Entiendo que el procedimiento administrativo de cobro de tributos es uno y está regulado por el Código Tributario; mientras que los procedimientos de defensa fiscal en la vía administrativa están en función de la experiencia y conocimiento de los defensores. El procedimiento administrativo se inicia con la notificación de la audiencia y finaliza con la resolución del recurso de revocatoria o reposición, según el caso. (Licenciado Rodimiro Lorenzo Pérez)

Por medio de las leyes específicas, en el Código Tributario el contribuyente tiene elementos para su defensa, pero no existe difusión de los mismos. (Licenciada Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales)

A través del principio de legalidad, debido a que dicho procedimiento está regulado en los Artículos 121 al 160 del Código Tributario, en función del Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, derecho de defensa y debido proceso. (Licenciados Luis Manuel Antonio López y Víctor Emilio Sarat García)

Mediante la evacuación de la audiencia, hasta lo económico coactivo. (Licenciado Miguel Ángel Quijivix Ximín)

Presentando los recursos anteriormente indicados, en tiempo (Licenciado Nery Rubiny Paz Najarro).

**Pregunta trece: ¿Cómo se desarrolla el procedimiento judicial de defensa tributaria en Guatemala?**

Está regulado en el Código Tributario y Ley de lo Contencioso Administrativo; y supletoriamente, en varias leyes como Código Procesal Civil y Mercantil, Ley del Organismo Judicial. (Licenciado Walter Molina Mayen)

Sí existen procedimientos que conducen a determinar el delito o falta. El ilícito, reitero es una palabra generalizada, aplicada en cualquier rama del derecho. Ilícito es un sinónimo. Falta, quebrantamiento, violación, caso omiso, desobedecer. (Licenciado Alejandro Calderón)

Existen dos; uno dentro del contexto de la vía civil como lo es el recurso de lo contencioso administrativo, y el otro, dentro del contexto de la vía penal, como lo es el proceso penal tributario. El procedimiento de defensa se desarrolla en los tribunales de justicia, interponiendo recursos, excepciones u otros medios de defensa. (Licenciado Rodimiro Lorenzo Pérez)

Por medio del tribunal de lo económico coactivo, del tribunal de la contencioso administrativo, los juzgados penales, la Corte de Constitucionalidad. (Licenciada Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales)

A través de los procedimientos legales establecidos en el Código Tributario (económico coactivo) y Código Penal. (Licenciados Luis Manuel Antonio López y Víctor Emilio Sarat García)

Mediante el procedimiento económico coactivo aplicando el Código Penal. (Licenciado Miguel Ángel Quijivix Ximín)

**Pregunta catorce: ¿Cómo se puede determinar con certeza el delito tributario?**

Depende del caso concreto. (Licenciado Walter Molina Mayen)

Se sugiere acudir a un órgano jurisdiccional competente, y solicitar un expediente de índole tributario, consultarlo y sacar conclusiones. (Licenciado Alejandro Calderón)

Encuadrando los hechos con las normas tributarias penales. (Licenciado Rodimiro Lorenzo Pérez)

Cuando se cumpla con los siguientes requisitos: a) la conducta de un hombre (por acción u omisión), b) antijurídica (conducta al mandato legal), c) que haya sido aprehendida por un tipo penal (típica), d) culpable (subjektivamente reprochable para el derecho). (Licenciados Luis Manuel Antonio López y Víctor Emilio Sarat García)

Se determina mediante la violación a las leyes tributarias en detrimento del Estado con premeditación. (Licenciado Miguel Ángel Quijivix Ximín)

Cuando se encuentra tipificado en el Código Tributario y en el Código Penal (Licenciado Nery Rubiny Paz Najarro).

**Pregunta quince: ¿Cómo se puede determinar con certeza la falta tributaria?**

Depende de los hechos a comprobar y la tipificación en la ley, (Licenciado Walter Molina Mayen)

Encuadrando los hechos detectados con las figuras de faltas establecidas en el ordenamiento Jurídico Tributario. (Licenciado Rodimiro Lorenzo Pérez)

Depende del caso concreto. (Licenciada Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales)

A través de la prueba de que existe dicha falta. (Licenciados Luis Manuel Antonio López y Víctor Emilio Sarat García)

Mediante la violación de las leyes tributarias y no cumplir oportunamente con las mismas. (Licenciado Miguel Ángel Quijivix Ximín)

Lo indica el Código Tributario (Licenciado Nery Rubiny Paz Najarro).

**Pregunta dieciséis: ¿Cuáles son las causas por las cuales la administración tributaria incurre en error al determinar como falta o como delito el ilícito tributario?**

No logran comprobar los hechos, ni los encuadran perfectamente en los presupuestos normativos. (Licenciado Walter Molina Mayen)

Considero que la administración tributaria, no cae en error al determinar una falta o un delito tributario, en el Código Tributario, Reglamento, Ley Orgánica y Programas de fiscalización existen suficientes elementos, para pronunciarse sobre aspectos veraces que personas por su desconocimiento de aspectos tributarios, los configuran o encuadran en delitos comunes. (Licenciado Alejandro Calderón)

Desconocimiento de la legislación tributaria; inapropiadas apreciaciones; falta de habilidad mental para interpretar la ley; en algunos casos, mala fe por parte de la administración tributaria. (Licenciado Rodimiro Lorenzo Pérez)

Falta de desarrollo de la cultura tributaria por parte de los agentes de la Superintendencia de Administración tributaria. (Licenciada Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales)

No hemos tenido un caso que amerite comentario. (Licenciados Luis Manuel Antonio López y Víctor Emilio Sarat García)

Por errónea interpretación de la Ley, por parte del profesional que conoce el caso (Licenciado Nery Rubiny Paz Najarro).

**Pregunta diecisiete: ¿Cuáles son las causas por las cuales el contribuyente a la hora de interponer su defensa no identifica correctamente si el ilícito tributario constituye falta o delito?**

Según mi experiencia no se da esto. (Licenciado Walter Molina Mayen)

Por desconocimiento de la ley en general, en particular por la ley tributaria, y por mal asesoramiento. (Licenciado Alejandro Calderón)

Falta de una adecuada asesoría y desconocimiento de la legislación tributaria.  
(Licenciado Rodimiro Lorenzo Pérez)

Falta de difusión del derecho tributario (Licenciada Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales)

No hemos tenido un caso que amerite comentario. El contribuyente por lo regular busca ayuda profesional, de donde obtiene la interpretación de los hechos que se le imputan y las probabilidades de defensa. (Licenciados Luis Manuel Antonio López y Víctor Emilio Sarat García)

Por desconocimiento de la ley (Licenciado Nery Rubiny Paz Najarro).

**Pregunta dieciocho: ¿Cuáles son las causas por las cuales el contribuyente fracasa en el proceso de defensa tributaria?**

Por estar mal asesorado (Licenciado Walter Molina Mayen)

Por el desconocimiento que tienen muchos profesionales acerca de las leyes tributarias, lo cual coadyuva en un mal asesoramiento (Licenciado Alejandro Calderón)

Deficiente asesoría; actitud arbitraria de la administración tributaria; desconocimiento de la materia y la legislación; falta de diligencia en atención a plazos. (Licenciado Rodimiro Lorenzo Pérez)

Porque en el procedimiento administrativo la Superintendencia de Administración Tributaria es juez y parte. (Licenciada Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales)

Por mala asesoría, en el sentido de no haberse hecho asesorar de un experto en materia tributaria, y en cuanto al procedimiento administrativo, el fracaso existe porque el ente que sanciona es el mismo que resuelve con una actitud pro-fisco. (Licenciados Luis Manuel Antonio López y Víctor Emilio Sarat García)

Desconocimiento de la ley tributaria; porque el contribuyente no se enfoca al problema en sí, si no que se desvía de lo que realmente es la causa de la infracción. (Licenciado Miguel Ángel Quijivix Ximín)

Por no fundamentar legalmente su alegato; por no presentarlo en tiempo o por no tener suficientes pruebas para demostrar lo contrario de lo que la administración tributaria sanciona (Licenciado Nery Rubiny Paz Najarro).

**Pregunta diecinueve: ¿Qué puede hacer el contribuyente para lograr éxito en la defensa tributaria?**

Procurarse asesoría de un experto en la materia (Licenciado Walter Molina Mayen).

Capacitarse. (Licenciado Alejandro Calderón)

Asesorarse adecuadamente con profesionales expertos en la materia. Adquirir conocimientos relacionados con el derecho tributario. Como prevención: contratar profesionales especializados que velen por el fiel cumplimiento de sus obligaciones tributarias. (Licenciado Rodimiro Lorenzo Pérez).

Con la argumentación y la base legal. (Licenciada Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales).

Hacerse asesorar por un experto en materia tributaria y defensa fiscal. (Licenciados Luis Manuel Antonio López y Víctor Emilio Sarat García)

Buscar asesoría profesional. (Licenciado Miguel Ángel Quijivix Ximín)

Estar bien asesorado por un profesional tributario; presentar todas las pruebas para su defensa en el tiempo establecido (Licenciado Nery Rubiny Paz Najarro).

**Pregunta veinte: Comentario final del entrevistado:**

Al tenor del Código Tributario se regula todo lo relativo a infracciones tributarias como género en el Artículo 69. El Código Penal regula los delitos tributarios, en los Artículos 358A y siguientes, y la falta, en el Artículo 498. (Licenciado Walter Molina Mayen).

El cuestionario es aceptable por tratar aspectos importantes de la materia tributaria. (Licenciado Rodimiro Lorenzo Pérez).

El tema es muy interesante y su estudio una necesidad de la población en general (Licenciada Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales).

Creo que el problema se enmarca que nuestra legislación tributaria es muy compleja, tiene muchas lagunas y muchas modificaciones que hacen que las mismas sean más difíciles de interpretar; soy de la opinión de que en lugar de ampliar la legislación tributaria hay que simplificarla, para que sea más fácil de comprender y de aplicar. (Licenciado Miguel Ángel Quijivix Ximín).

De las respuestas emitidas por los profesionales encuestados con relación al tema del ilícito tributario, se obtuvo las conclusiones siguientes:

- a) El ilícito tributario consiste en la violación o incumplimiento de las leyes tributarias al oponerse al ejercicio del poder tributario del Estado.
- b) La administración tributaria sí tiene procedimientos para determinar el ilícito tributario, el problema es su aplicación.
- c) Los procedimientos de defensa tributaria están en los códigos y en leyes tributarias y penales, pero su aplicación correcta depende de la habilidad y experiencia del defensor.
- d) Para determinar con certeza el ilícito tributario que corresponde al caso concreto, es necesaria la participación de experto en derecho tributario.
- e) La mayoría de contribuyentes en Guatemala utilizan los servicios de especialistas en contabilidad para cumplir con sus obligaciones tributarias, o lo hacen por si mismos, por lo que con frecuencia incurren en faltas o delitos que no pueden defender en la vía administrativa ni en el proceso judicial.
- f) Los pocos contribuyentes que son asesorados por profesionales expertos en derecho tributario, cumplen correctamente con sus obligaciones tributarias, y cuando la administración tributaria les imputa un ilícito tributario, se logran defender con efectividad.

### **4.3 Resultados del estudio de casos**

La información extraída de los casos investigados se analizó e interpretó cuidadosamente, para establecer las causas del éxito o fracaso de la administración tributaria o de los contribuyentes en el desarrollo de los procesos

administrativo y judicial, y como resultado de este estudio, se determinó lo siguiente:

**En la vía administrativa el contribuyente no tiene éxito en la defensa de los reparos de la administración tributaria en su contra, por las razones siguientes:**

- a) No evacuar la audiencia o evacuarla fuera del plazo legalmente establecido.
- b) No presentar las pruebas de descargo de los reparos de la administración tributaria.
- c) No fundamentar correctamente su defensa.
- d) Resoluciones emitidas arbitrariamente a favor del fisco por la administración tributaria, quien sanciona y resuelve como juez y parte en el proceso administrativo.
- e) Interponer un recurso distinto del que corresponde al reparo de la administración tributaria.

**En el proceso judicial el contribuyente no tiene éxito en la defensa de los delitos tributarios que se le imputan, por las razones siguientes:**

- a) Fundamento legal incorrecto al interponer su defensa en el proceso judicial.
- b) Insuficientes pruebas de descargo del delito que se le imputa.

- c) Vencimiento de los plazos de las audiencias concedidas por los tribunales durante el proceso judicial.
- d) Deficiente interposición de su defensa en el procedimiento administrativo.
- e) Deficiente argumentación para desvirtuar la calificación del delito que se le imputa.
- f) Argumentación contradictoria por parte del contribuyente al interponer su defensa en el proceso judicial.

**En el proceso judicial la administración tributaria no tiene éxito en su pretensión de condenar al contribuyente al imputarle un delito tributario, por las razones siguientes:**

- a) Errónea fundamentación legal del delito que la administración tributaria le imputa al contribuyente.
- b) El profesional de la administración tributaria que atiende el caso no encuadra correctamente los hechos con los presupuestos normativos de la legislación tributaria.
- c) La administración tributaria no logra comprobar plenamente los hechos constitutivos del delito que le imputa al contribuyente.
- d) Mala fe por parte de la administración tributaria al imputar al contribuyente delitos que no cometió; situación que se evidencia al descubrirse que la administración tributaria no logra probarlos en el proceso judicial.

## CONCLUSIONES

1. El ilícito tributario se origina por violación o incumplimiento de las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales, independientemente de que esta violación o incumplimiento sea una contravención, infracción, falta o delito sancionado con pena restrictiva de la libertad. Está regulado en Guatemala por el Código Tributario, el Código Penal, la Ley Contra la Defraudación y Contrabando Aduanero, la Ley Orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria, las leyes específicas de cada impuesto y el Código Procesal Penal.
2. La infracción tributaria es sancionada por la administración tributaria porque está regulada por el Código Tributario dentro del ámbito administrativo; sin embargo, cuando la infracción constituye falta o delito como la omisión del pago de tributos o la resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, es sancionada conforme a la legislación penal.
3. El delito tributario es la infracción tributaria cometida por el contribuyente con la intención de defraudar al fisco; la falta tributaria, es la infracción, violación, contravención o incumplimiento de las leyes tributarias, por error del contribuyente.
4. La administración tributaria incurre en error al determinar como falta o como delito el ilícito tributario, por no encuadrar correctamente los hechos con los presupuestos normativos tributarios, por desconocimiento o falta de habilidad para interpretar la legislación tributaria, y en ocasiones, por mala fe de la administración tributaria al atribuir al contribuyente un ilícito tributario que no cometió.

5. El contribuyente no identifica correctamente si el ilícito tributario constituye falta o delito, por desconocimiento de la legislación tributaria, por no asesorarse de experto en legislación y defensa tributarias, y por la falta de difusión de la legislación tributaria por parte del Estado.

6. El contribuyente fracasa en el proceso judicial de defensa tributaria, principalmente, por las causas siguientes: a) vencimiento de los plazos que la administración tributaria y los tribunales le concede para las audiencias, b) interponer para su defensa el recurso equivocado. En el proceso administrativo el contribuyente fracasa por no evacuar la audiencia o evacuarla erróneamente, y porque la administración tributaria es quien sanciona y quien resuelve a su favor, como juez y parte dentro del proceso.

7. La administración tributaria no tiene éxito en su pretensión de condenar al infractor tributario, por las siguientes razones: a) no fundamenta con la base legal correcta, el ilícito tributario que atribuye al contribuyente, b) imputa al contribuyente un ilícito tributario que no cometió, c) no logra comprobar los hechos constitutivos del ilícito tributario que le imputa al contribuyente infractor, d) el contribuyente comprueba que no cometió el ilícito que se le atribuye.

8. El contribuyente que elige las formas jurídicas que mejor le favorecen para no pagar impuestos o para pagar el menor impuesto posible, no incurre en violación de la ley, sino que impide el nacimiento de la pretensión tributaria evitando el hecho punible mediante la elusión de impuestos utilizando la ley.

9. Con el estudio de casos reales se detectó que la administración tributaria, de forma arbitraria, atribuye al contribuyente que utiliza la elusión para evadir el pago de tributos, infracciones, faltas o delitos que legalmente no cometió.
  
10. El no realizar análisis jurídico del ilícito tributario profesionalmente, impide determinar con certeza si el ilícito tributario constituye un delito, o una falta fiscal.
  
11. Con el ilícito tributario perfectamente identificado, la administración tributaria podrá argumentar con la base legal correcta, el delito o la falta que le atribuye al infractor tributario, y el contribuyente, podrá interponer efectivamente su defensa, del delito o la falta que se le imputa.



## RECOMENDACIONES

1. La Superintendencia de Administración Tributaria-SAT, debe implementar los procedimientos técnicos que respondan a la determinación correcta del ilícito tributario, para que los auditores tributarios en su informe de auditoría tributaria, incluyan los elementos de prueba suficientes y convincentes que la administración tributaria necesita para identificar y justificar correctamente el ilícito tributario que corresponde a la infracción cometida.
2. La administración tributaria debe informar a la población sobre las causas y efectos del ilícito tributario y sobre los beneficios de la correcta tributación, para lograr que el contribuyente adquiera una cultura tributaria que contribuya con el desarrollo económico y social de Guatemala, y con evitar efectivamente la corrupción, evasión y defraudación tributarias.
3. El contribuyente debe asesorarse por expertos en materia tributaria que le orienten sobre el fiel cumplimiento de sus obligaciones tributarias para evitar que incurra en infracciones innecesarias, y para que defienda efectivamente su caso en la vía administrativa o en el proceso judicial.
4. El Estado debe legislar para que las infracciones tributarias sean conocidas únicamente por los tribunales competentes, con miras a evitar que la administración tributaria sea el ente que sanciona y que resuelve con actitud de juez y parte dentro del proceso administrativo.
5. La administración tributaria no debe imponer infracciones, faltas o delitos tributarios al contribuyente, que para evitar o disminuir el pago de impuestos, elige las formas jurídicas que más le favorecen, en virtud de que con ese

proceder, el contribuyente no viola la ley tributaria, al de no estar obligado a elegir la fórmula de determinar el impuesto, que más favorece al fisco.

## BIBLIOGRAFÍA

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual.** 10a. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Industria Gráfica del Libro, S.R.L., 1976. 649 págs.

**Diccionario de la lengua castellana.** Barcelona, España: Ed. Océano, 1986.

**Diccionario de la lengua española, Real academia española.** Vigésima primera ed. Barcelona, España: Ed. Espasa Calpe, S. A., 1992.

GIULLIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero.** 2a. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Palma, 1970. 1,069 págs.

MONTERROSO VELÁQUEZ DE MORALES, Gladis Elizabeth. **Derecho Financiero parte II-derecho tributario.** 2a. ed. Guatemala: Comunicación Gráfica G & A, 2003. 151 págs.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L., 1999. 797 Págs.

VILLEGAS B., Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** 6a. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1997. 422 págs.

### **Legislación:**

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

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

**Código de Comercio.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto 2-70 y sus reformas, 1970.

**Código Penal.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto 17-73 y sus reformas, 1973.

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

**Código Civil.** Enrique Peralta Azurdia, Jefe del Gobierno de la República, Decreto ley 106 y sus reformas, 1963.

**Ley del Impuesto al Valor Agregado.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto 27-92 y sus reformas, 1997.

**Ley Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos y su Reglamento.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto 37-92 y sus reformas, 1992.

**Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto 26-92 y sus reformas, 1992.