

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE
DIVISION DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES**

AUTORIDADES

Rector Magnifico: Lic. Carlos Estuardo Gálvez Barrios.
Secretario General: Lic. Carlos Guillermo Alvarado Cerezo.

CONSEJO DIRECTIVO -CUNOC-

Directora General: Msc. María Del Rosario Paz Cabrera.
Secretario Administrativo: Lic. Cesar Haroldo Milian Requena.

REPRESENTANTE DE LOS CATEDRATICOS

Msc. Ing. Edelman Cándido Monzón y Dr. Oscar Stuardo Arango Benecke.

REPRESENTANTE DE LOS EGRESADOS

Dr. Luis Emilio Búcaro Echeverría.

REPRESENTANTE DE LOS ESTUDIANTES

Br. Luis Eduardo Rojas Menchu y Br. Víctor Lawrence Díaz Herrera.

DIRECTOR DE LAS DIVISION DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES.

Lic. German Federico López Velásquez.

COORDINADORA DE LA DIVISION DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

Licda. Thuly Rosmary Jacobs Rodríguez

TRIBUNAL QUE PRÁCTICO EL EXAMEN TECNICO PROFESIONAL.

PRIMERA FASE

Área Penal: Lic. Percy Esteban Kestler.
Área Laboral: Lic. Jorge Luis Recancoj Alonzo.
Área Administrativa: Lic. German Federico López Velásquez.

SEGUNDA FASE

Área Notarial: Lic. Edgar Alfredo Ortiz López.
Área Civil: Lic. Joel Rigoberto Baquix Baquix.
Área Mercantil: Lic. Teódulo Idelfonso Cifuentes Maldonado.

ASESOR DE TESIS

Lic. Roberto Chang De León.

REVISOR DE TESIS

Lic. Armando Santizo Ruíz.

NOTA: Únicamente el autor es responsable de las doctrinas y opiniones sustentadas en la tesis Artículo 31 del Reglamento para exámenes Técnico Profesionales del Centro Universitario de Occidente y Artículo 19 de la Ley de la Universidad de San Carlos de Guatemala.



*Universidad de San Carlos de Guatemala
Centro Universitario de Occidente*

COORDINACIÓN DE LA CARRERA DE ABOGADO Y NOTARIO, DIVISIÓN DE CIENCIAS JURIDICAS DEL CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE, DIECIOCHO DE NOVIEMBRE DEL AÑO DOS MIL TRECE.

Se asigna como trabajo de tesis del estudiante: **GERBER CRISTIANS AGUILAR CALDERON** Titulado:

“IDENTIFICACION DE LOS LIMITES ENTRE LA SANCION PENAL Y LA SANCION ADMINISTRATIVA Y SU REPERCUSION EN EL PRINCIPIO DE NON BIS IN IDEM”.

Consecuentemente se le solicita al estudiante se sirva proponer al asesor que llene el perfil establecido en el reglamento respectivo, para que en su oportunidad rinda su dictamen.

Atentamente,

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”

Licda. Thaly Rosmary Jacobs Rodríguez
Coordinadora de la Carrera de Abogado y Notario

cc. Archivo
TRJR/ame



*Universidad de San Carlos de Guatemala
Centro Universitario de Occidente*

COORDINACIÓN DE LA CARRERA DE ABOGADO Y NOTARIO, DIVISIÓN DE
CIENCIAS JURÍDICAS DEL CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE,
DIECINUEVE DE NOVIEMBRE DEL AÑO DOS MIL TRECE.

En virtud de cumplir con el perfil establecido por el reglamento de tesis de la División de Ciencias Jurídicas del Centro Universitario de Occidente se designa como *Asesor* del Trabajo de Tesis del estudiante **GERBER CRISTIANS AGUILAR CALDERON** Titulado: **"IDENTIFICACION DE LOS LIMITES ENTRE LA SANCION PENAL Y LA SANCION ADMINISTRATIVA Y SU REPERCUSION EN EL PRINCIPIO DE NON BIS IN IDEM"**, al Licenciado: **ROBERTO CHANG DE LEON**; consecuentemente se solicita al estudiante que juntamente con su asesor elaboren el diseño de investigación y lo sometan a consideración del Departamento de Investigaciones de la División para su aprobación correspondiente, previamente a elaborar el trabajo designado, debiendo el *asesor* nombrado oportunamente, rendir su dictamen al finalizar la labor encomendada.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

Licda. Thuly Rosmary Jacobs Rodriguez
Coordinador de la Carrera de Abogado y Notario



cc. Archivo
TRJR/ame



*Universidad de San Carlos de Guatemala
Centro Universitario de Occidente*

CIJUS-086-2013

Quetzaltenango, 29 de noviembre de 2013

Licenciada
Thuly Rosmary Jacobs Rodríguez
Coordinadora de la Carrera de Abogacía y Notariado
División de Ciencias Jurídicas
CUNOC-USAC

Licenciada Jacobs:

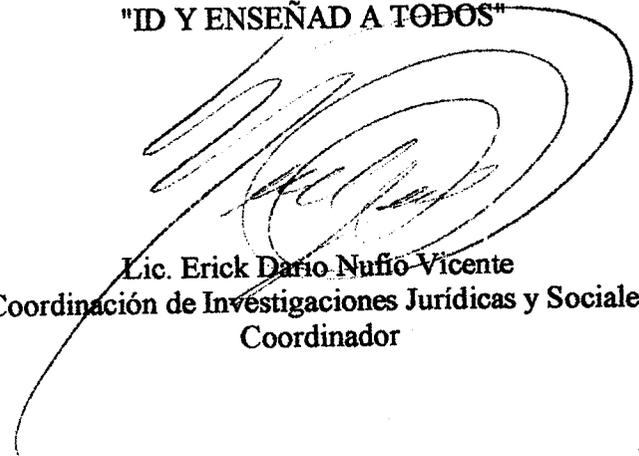
Por medio de la presente me permito informar que el (la) **GERBER CRISTIANS AGUILAR CALDERON**, con Carné 199930008, de este Centro Universitario, ha llenado los requisitos reglamentarios para la Aprobación del Diseño de Investigación denominado Titulado: **"IDENTIFICACION DE LOS LIMITES ENTRE LA SANCION PENAL Y LA SANCION ADMINISTRATIVA Y SU REPERCUSION EN EL PRINCIPIO DE NON BIS IN IDEM"**

En Consecuencia, puede continuar con el trabajo de Investigación, para la elaboración de su Tesis.

Sin otro particular, me suscribo.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


Lic. Erick Dario Nufio-Vicente
Coordinación de Investigaciones Jurídicas y Sociales
Coordinador



C.c. Archivo
EDNV/ame

Quetzaltenango, 22 de enero del 2014

Licda. THULY ROSMARY JACOBS RODRIGUEZ.
Coordinadora de las Ciencias Jurídicas y Sociales.
USAC-CUNOC.
Ciudad.

Respetuosamente:

A través de la presente me permito dirigirme a usted refiriéndome a su oficio en el cual se me nombra como ASESOR de Tesis del Estudiante GERBER CRISTIANS AGUILAR CALDERON, titulado: IDENTIFICACION DE LOS LIMITES ENTRE LA SANCION PENAL Y LA SANCION ADMINISTRATIVA Y SU REPERCUSION EN EL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM.

Haciendo mención que el presente trabajo de investigación, el estudiante siguió los lineamientos metodológicos sugeridos en el proceso de la elaboración del trabajo de graduación, ajustándose al rigor científico exigido en el proceso de investigación.

Por lo anterior, DOY OPINION FAVORABLE para que el trabajo en mención pueda servir como trabajo de graduación, como requisito previo al otorgamiento de los títulos profesionales de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y de Abogado y Notario.

Sin otro particular y agradeciendo la atención a la presente.

Deferentemente,

F.

Lic. Roberto Chang de León.

LICENCIADO
Roberto Chang de León
ABOGADO Y NOTARIO



Universidad de San Carlos de Guatemala
Centro Universitario de Occidente

COORDINACIÓN DE LA CARRERA DE ABOGADO Y NOTARIO, DIVISIÓN DE CIENCIAS JURIDICAS DEL CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE, DIEZ DE FEBRERO DEL AÑO DOS MIL CATORCE.

En virtud de cumplir con el perfil establecido por el reglamento de tesis de la División de Ciencias Jurídicas del Centro Universitario de Occidente se designa como *Revisor* del Trabajo de Tesis del Estudiante **GERBER CRISTIANS AGUILAR CALDERON**, Titulado: **“IDENTIFICACION DE LOS LIMITES ENTRE LA SANCION PENAL Y LA SANCION ADMINISTRATIVA Y SU REPERCUSION EN EL PRINCIPIO DE NON BIS IN IDEM”**, al Licenciado: **ARMANDO SANTIZO RUIZ**; consecuentemente se solicita al *revisor* que oportunamente rinda su dictamen.

Atentamente,

“ID Y ENSEÑADA A TODOS”


Licda. Chuly Rosmary Jacobs Rodríguez
Coordinadora de la Carrera de Abogado y Notario




Lic. German Federico López V.
Director de la Carrera de Abogado



cc. Archivo
TRJR/ame

Quetzaltenango, 20 de febrero de 2014

Licenciada
Thuly Rosmary Jacobs Rodriguez.
Coordinadora de la Carrera de Abogacía y Notariado.
División de Ciencias Jurídicas
CUNOC-USAC.

Licenciada Jacobs:

En atención al nombramiento de fecha 10 de febrero del presente año, emitida por la honorable coordinación de la Carrera de Abogacía y Notariado, del Centro Universitario de Occidente, como revisor del trabajo de tesis denominado "IDENTIFICACION DE LOS LIMITES ENTRE LA SANCION PENAL Y LA SANCION ADMINISTRATIVA Y SU REPERCUSION EN EL PRINCIPIO DE NON BIS IN IDEM", presentado por el estudiante GERBER CRISTIANS AGUILAR CALDERON, carnet No. 199930008, me permito informar lo siguiente:

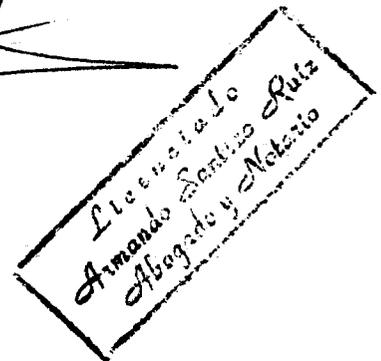
Se ha efectuado el proceso de revisión, de acorde a los lineamientos metodológicos del presente trabajo de investigación. Y en mi calidad de revisor emito DICTAMEN FAVORABLE, por cumplir con los requisitos metodológicos planteados dentro de la investigación y para continuar con los trámites correspondientes.

Agradeciendo el nombramiento y en la colaboración del presente trabajo de tesis.

Atentamente,

F

Lic. Armando Santizo Ruiz





Universidad de San Carlos de Guatemala
Centro Universitario de Occidente

Quetzaltenango, 05 de marzo de 2014

Licenciado
German Federico López Velásquez
Director de la Carrera de Abogacía y Notariado
División de Ciencias Jurídicas
CUNOC-USAC

Licenciado López:

Por medio de la presente me permito informar que el (la) estudiante **GERBER CRISTIANS AGUILAR CALDERON** Carné No. 199930008, de este Centro Universitario, ha llenado los requisitos reglamentarios para la Orden de Impresión de Tesis denominada: **"IDENTIFICACION DE LOS LIMITES ENTRE LA SANCION PENAL Y LA SANCION ADMINISTRATIVA Y SU REPERCUSION EN EL PRINCIPIO DE NON BIS IN IDEM"**

Sin otro particular, me suscribo.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

Lic. Rony Estuardo Hipp Reyna
Coordinación de Investigaciones Jurídicas y Sociales
Investigador



C.c. Archivo
REHR /ame



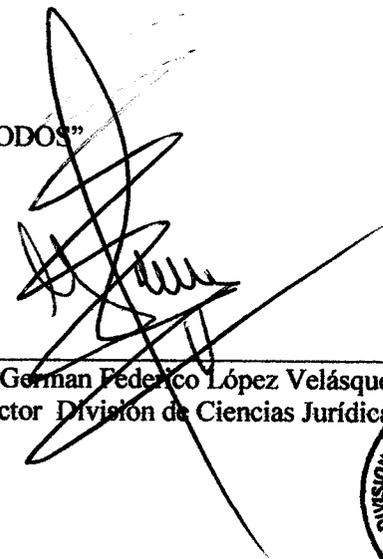
Universidad de San Carlos de Guatemala
Centro Universitario de Occidente

El infrascrito **DIRECTOR DE LA DIVISION DE CIENCIAS JURIDICAS.** Del Centro Universitario de Occidente ha tenido a la vista la **CERTIFICACION DEL ACTA DE GRADUACION** No. **CC.JJ Y S. 013-2014-AN** de fecha 05 de **MARZO** del año **2014** del (la) estudiante: **GERBER CRISTIANS AGUILAR CALDERON .**

Con carné No. 199930008, emitida por el Coordinador de la Carrera de Abogado y Notario, por lo que se **AUTORIZA LA IMPRESION DEL TRABAJO DE GRADUACION** titulado **“IDENTIFICACION DE LOS LIMITES ENTRE LA SANCION PENAL Y LA SANCION ADMINISTRATIVA Y SU REPERCUSION EN EL PRINCIPIO DE NON BIS IN IDEM”**

Quetzaltenango, 05 de marzo de 2014 .

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”



Lic. German Federico López Velásquez
Director División de Ciencias Jurídicas



/ame

DEDICATORIA:

A DIOS: Infinitas gracias le doy por todas las bendiciones recibidas en mi vida y más aun por haberme permitido alcanzar una meta más, proporcionándome sabiduría y la fortaleza necesaria.

A MIS PADRES: Fredesvinda Ofelia Calderón Ochoa. Q.E.P.D. por su admirable lucha y amor con migo y a mis hermanos. Urbano Rocael Aguilar Cifuentes. Por su gran ejemplo de sabiduría, esfuerzo y trabajo. Y su apoyo durante todo este proceso.

A MI ESPOSA: Patricia Miroslava Del Águila Rodríguez. Por todo su amor y apoyo.

A MI HIJITA: Keyra Miroslava Aguilar Del Águila. Con todo mi amor, es mi más grande tesoro.

A MIS HERMANOS: Nelson Rocael, Byron Rene, Leivi Aurora, Roberto Salvador, Melvin Fernando, Urbano Antonio, José Luis Ángel. Con un profundo agradecimiento y el cariño brindado.

A MIS ABUELOS: Aurora Ramona Ochoa Alvarado, Q.E.P.D. Julia Ramona Cifuentes Maldonado, Q.E.P.D. Y a Urbano Aguilar López.

INDICE

TEMA	PAGINA
	<u>CAPITULO I.</u>
I. INTRODUCCION.....	I
DISEÑO DE INVESTIGACION.....	1
I.1. DERECHO ADMINISTRATIVO ORIGEN Y DESARROLLO EN QUETZALTENANGO.....	18
I.1.1. EVOLUCION HISTORICA.....	18
I.1.2. DEFINICION DEL DERECHO ADMINISTRATIVO.....	19
I.1.3. RELACION DEL DERECHO ADMINISTRATIVO CON EL DERECHO PENAL Y TRIBUTARIO.....	21
I.1.3.1. RELACION CON EL DERECHO PENAL.....	21
I.1.3.2. RELACION CON EL DERECHO TRIBUTARIO.....	22
I.1.4. ACTO ADMINISTRATIVO.....	22
I.1.5. AMBITO DE APLICACIÓN.....	23
I.1.6. DERECHO TRIBUTARIO.....	25
I.1.6.1. DEFINICION DE TRIBUTACION.....	26
I.1.6.2. INGRESOS TRIBUTARIOS.....	27
I.1.6.3. INGRESOS NO TRIBUTARIOS.....	27
I.1.7. DIVISION DE LOS TRIBUTOS.....	27
I.1.7.1 Impuestos:.....	28
I.1.7.2 Arbitrios.....	28

I.1.7.3	Contribuciones especiales y por mejoras.....	28
I.1.8.	LEGALIDAD TRIBUTARIA.....	29

CAPITULO II.

II.	ASPECTOS PROCESALES Y JURISDICIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO...33	
II.1.	PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.....	33
II.1.1.	PROCESO DE EVACUACION DE AUDIENCIA.....	34
II.1.2.	ASPECTOS LEGALES DE LA NOTIFICACION DE LA AUDIENCIA.....	38
II.1.2.1.	DEFINICION DE NOTIFICACION.....	38
II.1.2.2.	OBLIGACION DE HACER LAS NOTIFICACIONES.....	39
II.1.2.3.	FORMA Y LUGAR PARA HACER NOTIFICACIONES.....	40
II.1.3.	RECURSO DE REVOCATORIA TRIBUTARIO.	44
II.1.3.1.	INTERPOSICION.....	44
II.1.4.	RECURSO DE REPOSICION.....	45
II.1.5.	LA IRRETROACTIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA.....	46
II.1.6.	OCURSO.....	47
II.1.7.	RECURSO DE REVOCATORIA.....	48
II.1.7.1.	RECURSO DE REVOCATORIA TRIBUTARIO.....	48
II.1.7.2.	FUNDAMENTO LEGAL DEL RECURSO DE REVOCATORIA TRIBUTARIO.....	49
II.1.7.3.	PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVOCATORIA TRIBUTARIO.....	49
II.1.7.3.	INTERPOSICION DEL RECURSO DE REVOCATORIA TRIBUTARIO.....	50
II.1.7.4.	PROCEDIMIENTO.....	51
II.1.7.5.	TRAMITE DEL RECURSO DE REPOSICION.....	52
II.1.7.5.1.	FUNDAMENTO LEGAL.....	52
II.1.7.5.2.	PROCEDENCIA.....	52
II.1.7.5.3.	INTERPOSICION.....	52
II.1.7.5.4.	PROCEDIMIENTO.....	54

CAPITULO III.

III.1.	SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA, REGULACION LEGAL Y ORGANIZACIÓN.....	57
--------	---	----

III.1.1. REGULACION LEGAL.....	57
III.1.2. PRINCIPIOS BASICOS DE LA LEY ORGANICA.....	58
III.1.3. FUNCIONES DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION T RIBUTARIA (SAT).....	58
III.1.4. FACULTADES Y ATRIBUCIONES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.....	59
III.1.5. ELEMENTOS DE FISCALIZACION.....	63

CAPITULO IV

III. EL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM.....	64
IV. IV.1.1 DEFINICION Y FUNDAMENTO DEL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM.....	64
V. IV.1.2 ELEMENTOS.....	64
IV.1.2.1. IDENTIDAD DE HECHOS.....	65
IV.1.2.2. IDENTIDAD DE FUNDAMENTO.....	66
IV.1.3. CLASES DE NON BIS IN IDEM.....	66
IV.1.3.1. NON BIS IN IDEM MATERIAL.....	66
IV.1.3.2. NON BIS IN IDEM PROCESAL.....	66
IV.1.4. LAS CONSECUENCIAS ACCESORIAS COMO PENAS.....	67
IV.1.5. LAS CONSECUENCIAS ACCESORIAS COMO SANCIONES PENALES.....	68
IV.1.6. LAS CONSECUENCIAS ACCESORIAS COMO SANCIONES ADMINISTRATIVAS.....	69

CAPITULO V.

V.1. EL PROCESO PENAL, POR LA COMISION DE DELITOS TRIBUTARIOS.....	71
V.1.1. GARANTIAS CONSTITUCIONALES Y PRINCIPIOS DEL SISTEMA PROCESAL PENAL.....	71
V.1.2. PRINCIPIOS DEL SISTEMA PROCESAL PENAL.....	75

V.1.2.1. DEBIDO PROCESO.....	75
V.1.2.2. PRINCIPIO DE OFICIALIDAD.....	75
V.1.2.3. PRINCIPIO DE LA VERDAD REAL.....	76
V.1.2.4. PRINCIPIO DE LA INDEPENDENCIA JUDICIAL.....	76
V.1.2.5. PRINCIPIO DE IMPARCIALIDAD JUDICIAL.....	76
V.1.2.6. PRINCIPIO DE INOCENCIA.....	77
V.1.2.7. PRINCIPIO DE LA INVIOABILIDAD DE LA DEFENSA.....	77
V.1.3. SISTEMAS PROCESALES PENALES Y SUS PRINCIPIOS.....	77
V.1.3.1. SISTEMA ACUSATORIO.....	77
V.1.3.2. SISTEMA INQUISITIVO.....	78
V.1.3.3. SISTEMA MIXTO.....	78
V.1.4. PRINCIPIOS DE LOS SISTEMAS O FASES PROCESALES.....	79
V.1.4.1. OFICIALIDAD.....	79
V.1.4.2. CONTRADICCION.....	79
V.1.4.3. ORALIDAD.....	79
V.1.4.4. CONCENTRACION.....	80
V.1.4.5. INMEDIACION.....	80
V.1.4.6. PUBLICIDAD.....	80
V.1.4.7. SANA CRITICA RAZONADA.....	81
V.1.4.8. DOBLE INSTANCIA.....	81
V.1.4.9. COSA JUZGADA.....	82

V.1.5. ETAPAS O FASES PROCESALES PENALES DEL PROCEDIMIENTO COMUN.	81
V.1.5.1. PROCEDIMIENTO PREPARATORIO.....	82
V.1.5.2. PROCEDIMIENTO INTERMEDIO.....	83
V.1.5.3. FASE DEL JUICIO ORAL Y PÚBLICO.....	84
V.1.6. CARACTERISTICAS DE LOS PROCESOS JURISDICCIONALES RELACIONADOS CON LOS DELITOS TRIBUTARIOS.....	86
V.1.6.1. CARACTERISTICAS.....	86
V.1.6.2. AUTORIA Y PARTICIPACION EN ESTOS PROCESOS.....	87
V.1.6.3. COMPETENCIA.....	88
V.1.7. INICIACION, INSTRUCCIÓN Y TERMINACION DE LA ACCION PENAL EN MATERIA TRIBUTARIA.....	89
V.1.7.1. DENUNCIA.....	89
V.1.7.2. INVESTIGACION DEL MINISTERIO PÚBLICO.....	90
V.1.7.3. IMPEDIMENTOS DE LA ACCION PENAL.....	90
V.1.7.4. MEDIDAS DE DESJUDIALIZACION.....	91
V.1.8. MEDIOS DE IMPUGNACION PROCEDENTES DENTRO DEL PROCESO PENAL...	93
V.1.8.1. RECURSO DE REPOSICION.....	93
V.1.8.2. RECURSO DE APELACION.....	94
V.1.8.3. RECURSO DE APELACION ESPECIAL.....	95
V.1.8.4. RECURSO DE CASACION.....	96
V.1.8.5. RECURSO DE REVISION.....	96

INTRODUCCION.

El presente trabajo de investigación titulado: IDENTIFICACION DE LOS LÍMITES ENTRE LA SANCION PENAL Y LA SANCION ADMINISTRATIVA Y SU REPERCUSION EN EL PRINCIPIO DE NON BIS IN IDEM, se compone de seis capítulos el primero de ellos, se trata de, del derecho administrativo aplicado en la ciudad de Quetzaltenango, tomando en cuenta que es un derecho de carácter público y para la Superintendencia de Administración Tributaria, es de base su aplicación en los diferentes fases y etapas en el cumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente o sujeto pasivo, de esto se deriva que, se inician con aspectos básicos en sus definiciones y explicaciones relevantes del trabajo de investigación para poder comprender la magnitud y la importancia del conocimiento, de la tributación, que son la base para determinación de la obligación tributaria, y la sustentabilidad legal basado en el principio de legalidad.

En el segundo capítulo se aborda los aspectos procesales y jurisdiccionales del derecho tributario, en cuanto a la doctrina y la ley, del mismo se analizan los antecedentes, actualmente la Superintendencia de Administración Tributaria es más rígida y constante, por lo que dentro del procedimiento administrativo tributario desde el momento del requerimiento de información y de la presentación, así como la auditoría fiscal, y de la notificación de ajustes y sanciones dentro de los procedimientos iniciales, hasta el momento de evacuación de audiencia y los medios de impugnación de las sanciones tributarias por las infracciones ocurridas o recurridas por el contribuyente o sujeto pasivo que están regulados en el código tributario decreto 6-71 del congreso de la república, que es el la ley sustantiva y procesal a la vez regulados en el mismo cuerpo legal, y es donde se encuentran además, de las sanciones administrativas que la Superintendencia de Administración Tributaria utiliza para que sea efectivo el cumplimiento de la obligación tributaria y de esto deviene el componente importante de ejercer la conciliación tributaria en la aceptación de los mismos o utilizar los medios procesales de la manifestación de inconformidad del mismo.

Actualmente el estado de Guatemala y el fortalecimiento de las leyes fiscales, han dado como resultado para eficientar los medios de control y fiscalización, implementando medios tecnológicos vanguardistas y la capacitación constante de su recurso humano.

El tercer capítulo nos adentramos en lo que se refiere a la superintendencia de Administración Tributaria, en donde el gobierno establece como ente principal para recaudar los recursos para el cumplimiento de sus fines, tomando en cuenta su regulación legal y organización institucional, como la base legal que la crea como institución de acuerdo al el decreto 1-98 ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, de esto deviene las amplias facultades y de accionar para cumplir con uno de sus principales fines que es la recaudación y gestión de los tributos, vemos con claridad los principios que la conforman como institución las funciones de cada una de sus divisiones técnicas y operativas, las atribuciones, y los elementos de fiscalización, que es básicamente la función y desarrollo de esta entidad.

En el capítulo cuarto, se analiza el principio NON BIS IN IDEM, se abarca sus definiciones, fundamentos, los elementos, y sus clases, tomando en cuenta que el tema de investigación se basa en la repercusión de la no aplicación de este principio, con la doble sanción, una administrativa y la otra penal, de ello se establece que en todo contexto jurídico, este principio forma parte de los principales garantimos constituciones de los estados democráticos, ya que atendiendo al principio de equidad y justicia, la imposición de dos sanciones por el mismo hecho constituye violación a este principio, y con el avance actual del derecho penal, da como resultado una amenaza a la inaplicabilidad a este principio, esto entra en contradicción con el principio de legalidad, sin embargo este análisis que se presente esencialmente en este capítulo, abre la discusión en relación al tema.

El capítulo quinto se establecen el procedimiento penal enfocado a los delitos tributarios, tomando en cuenta las garantías constitucionales y sus principios del sistema procesal penal, los sistemas procesales penales y sus principios, las etapas y fases del procedimiento común, así como la iniciación, instrucción y terminación de la acción penal en materia tributaria, que constituye cuando después de la investigación y teniendo indicios por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, determine para la iniciación de un procedimiento penal contra el contribuyente o Sujeto pasivo, principalmente en los delitos contra el orden tributario, que como sistema penal, sostiene que cuando otro tipo de procedimiento es ineficaz para el cumplimiento de la obligación tributaria, entonces se hace necesario la intervención del derecho penal, de esto se determina que la iniciación

del procedimiento penal, y sus formas y etapas para sancionar al contribuyente, no dejando por un lado que la multa, es una sanción principal para cualquier sanción penal.

El capítulo sexto, se presentan el resumen de los resultados basados en esta investigación, por medio de una entrevista de las personas que cuentan con experiencia y se ven involucrados directamente con el tema de investigación por medio de una guía de entrevista, cuyos resultados se exhiben y analizan presentado los resultados logrados, en este capítulo se da a conocer los comentarios de Juez de sentencia, departamento de fiscalización de SAT, especialista en derecho tributario y abogados y notarios que han tenido intervención directa e indirectamente de los procedimientos administrativos y penales de los delitos contra el orden tributario.

Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones, además se incluyen los anexos que sirvió de base para la recusación de los datos esenciales para la presente investigación.

DISEÑO DE INVESTIGACION

TITULO:

IDENTIFICACION DE LOS LÍMITES ENTRE LA SANCION PENAL Y LA SANCION ADMINISTRATIVA Y SU REPERCUSION EN EL PRINCIPIO DE NON BIS IN IDEM.

DEFINICION DEL PROBLEMA:

Existe en la actualidad una serie de dificultades en el establecimiento del procedimiento administrativo y por ende el judicial penal, lo que en una serie de los casos es difícil identificarlos, es por ello que dentro de la investigación, es suma importancia su análisis, por medio de la investigación jurídica y doctrinaria para determinar los límites entre las sanciones administrativas y los delitos de orden tributario de las pequeñas y medianas empresas en la ciudad de Quetzaltenango.

UNIDADES DE ANALISIS LEGALES:

- ❖ Constitución política de la República de Guatemala.
- ❖ Ley del Organismo Judicial. Decreto número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala.
- ❖ Código Tributario. Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.
- ❖ Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.
- ❖ Ley del Impuesto Sobre la Renta. Decreto número 26-92 del Congreso de la Republica.
- ❖ Ley del Impuesto de Solidaridad. Decreto número 73-2008 del Congreso de la Republica.
- ❖ Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala.
- ❖ Código Procesal Penal, Decreto número 51-92 del Congreso de la Republica.
- ❖ Código Penal Decreto número 17-73 del Congreso de la Republica de Guatemala.
- ❖ Ley de Probidad y Responsabilidad de Funcionario y empleado públicos decreto numero 89-2002 del Congreso de la República de Guatemala.

UNIDADES DE ANALISIS PERSONALES:

- ❖ Departamento de Fiscalización de la Superintendencia de Administración tributaria (SAT).
- ❖ Miembros del ministerio público, del área de los delitos contra el orden tributario.

❖ Abogados y Notarios de Quetzaltenango.

JUSTIFICACION.

Actualmente, los medios de recaudación fiscal por parte del ente recaudador que de acuerdo al decreto 1-98 del congreso de la república ha sido delegado, por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria, para establecer los medios del cumplimiento de la obligación tributaria en el país, se han establecido procedimientos administrativos que conllevan a la recaudación fiscal, esto constituye una serie de requerimientos a las pequeñas y medianas empresas que son de utilidad para la determinación del tributo para enterar a dicho ente, de ello se ha planteado también un avance en el derecho penal guatemalteco, el cual no solo se establece un procedimiento administrativo de ajustes y sanciones, sino también el no eximente de la persecución penal, al pequeño y mediano empresario de la ciudad de Quetzaltenango, de esto se origina el procedimiento penal de los delitos tributarios, el cual constituye un avance en Guatemala del derecho penal tributario, esto quiere decir que no solamente la vía administrativa del establecimiento de ajustes y sanciones a la pequeña y mediana empresa, además la utilización paralela del procedimiento penal, lo cual constituye una contradicción del principio del derecho penal denominado, de la única persecución de un mismo hecho (NOM BIS IN IDEM), los cual crea en este importante sector inestabilidad jurídica, ya que de esto se establecen dos procedimientos de un mismo hecho, en tal virtud se hace necesario el estudio académico y científico del establecimiento de los límites de un procedimiento administrativo de ajustes y sanciones con un procedimiento penal.

DELIMITACION.

DELIMITACION TEORICA:

La presente investigación se tomara de la doctrina del procedimiento administrativo y procedimiento penal, con énfasis en la determinación de los límites legales de un procedimiento a otro, así como su fundamentación legal.

DELIMITACION TEMPORAL:

La presente investigación se realizara en durante los meses de noviembre, diciembre del año 2013, a enero del año 2014.

DELIMITACION ESPACIAL:

Por la naturaleza de la investigación, la misma se desarrollara en la ciudad de Quetzaltenango, en la Gerencia Regional de Occidente de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), y fiscalías distrital del Quetzaltenango del Ministerio Publico.

OBJETIVOS:

GENERAL:

Determinar Cuáles son los límites entre la sanción penal y la sanción administrativa y su repercusión en el principio de non bis in ídem.

ESPECIFICOS:

- ❖ Analizar los factores que determinan las sanciones administrativas del contribuyente, ante incumplimiento de la obligación tributaria.
- ❖ Identificar los delitos que con más frecuencia son efectos de denuncia y de proceso penal, para el contribuyente.
- ❖ Establecer los tipos penales de orden tributario que se determinan, en el proceso administrativo y que a la vez son objetos de un procedimiento penal paralelamente.
- ❖ Evaluar los medios más utilizados por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), para sancionar administrativamente al contribuyente.
- ❖ Localizar el punto esencial en el que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), utiliza el procedimiento penal antes del procedimiento administrativo.

MARCO TEORICO:

DERECHO TRIBUTARIO.

FUE "Kino Jarach, con su obra clásica el hecho imponible, quien en 1943 sentó las bases de esta disciplina al precisar la naturaliza de la relación jurídica impositiva y la actividad administrativa de determinación, y elaboro la dogmática del hecho imponible para demostrar la autonomía estructural, que no científica, del Derecho Tributario.¹ " el derecho tributario ha sido una área del derecho muy poca estudiada, no siendo así de menor importancia, tomando en cuenta que, para el estado es de suma importancia su regularización de manera clara, ya que en base a la certeza jurídica del derecho tributario, así también será la recaudación de los impuestos.

Según la moderna doctrina alemana, el derecho tributario es parte del derecho financiero a la par del derecho presupuestario y el derecho patrimonial del Estado, y es la rama del derecho financiero que estudia el aspecto de la tributación, como actividad del Estado y en las relaciones de éste con los particulares y las situaciones que de estas relaciones nacen.

¹ Luis Humberto Delgadillo. Principios del Derecho Tributario. México, LIMUSA, 5ta edición, 2001, pág. 22.

“Para dejar expuesto un concepto claro de Derecho Tributario diremos junto con Dino Jarach que” es el conjunto de las normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos. La ciencia del derecho tributario tiene por objeto el conocimiento de esas normas y principios.² normas y principios que se basan desde la Constitución Política de la República de Guatemala, y sus leyes especiales, que establecen y determinan, las bases de recaudación, y su forma de enterarlo al fisco.

EL PRESUPUESTO DE HECHO Y EL HECHO GENERADOR DEL TRIBUTO.

En todos los sistemas jurídicos las normas legales tienen una estructura compuesta por tres elementos: a) una hipótesis o presupuesto, b) un mandato, y c) una sanción. Al respecto, la hipótesis es un concepto, una entidad ideal, dicha hipótesis tiene un mandato y en caso de incumplimiento una sanción.

“Conforme a lo anterior, podemos hablar de obligaciones sustantivas y formales, Villegas al respecto apunta “...El derecho tributario material se ocupa de decidir cómo se origina la pretensión fiscal de cobrar un importe tributario a una persona. Pero no basta con engendrar las previsiones genéricas abstractas. Esas previsiones son sólo normas “actuables”, cuya operatividad necesita de normas “actuantes” (...) el derecho tributario formal suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo físicamente percibido (...) Dentro del derecho tributario formal se suelen englobar las normas reguladoras de relaciones jurídicas de deberes instrumentales”³.” Dentro de la conformación del hecho generador, es a través del principio de legalidad, que establece el hecho impositivo del cual grava un impuesto, y de uso exclusivo del congreso de la república, no dejando de ver los principios de la equidad y justicia, impuestos no confiscatorios, la doble o múltiple tributación, que entre otros no se deben de perder de vista, para que la recaudación fiscal contenga una realidad del contexto nacional e internacional y que sea viable para los sujetos pasivos, al no entorpecer la actividad económica, en el cual se basa todo tipo de recaudación fiscal, y lo que es importante resaltar que la única fuente del derecho tributario es la ley, que consta en que se forma el vínculo jurídico entre sujeto activo y pasivo, del cual se crea la obligación tributaria.

El código tributario decreto 6-91 del congresos de la republica establece “ARTICULO 14. CONCEPTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”

² Op cit. Pag. 23

³ Villegas, Hector B.. Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario, Buenos Aires Argentina ed. DESALMA: 1994, pag. 29.

LOS INGRESOS TRIBUTARIOS.

Para determinar qué tipo de ingresos de los que obtienen el Estado debemos considerar con la característica de tributarios, se requiere partir de un criterio uniforme que no deje lugar a dudas en la clasificación.

“El criterio de selección tiene que referirse, necesariamente, a la idea que nos situé ante la facultad o poder que el estado, como ente supremo de la sociedad tiene para obtener recursos de los particulares, es decir, estaremos frente a un poder soberano, y en el ejercicio de esta soberanía, se obtendrán dichos recursos.”⁴ El estado para el cumplimiento de sus fines como bien es sabido es, por medio de la recaudación fiscal, los ingresos tributarios, que es la fuente de obtención de recursos más común por la mayoría de los países, de esto deviene, que es el rubro de ingresos más importante por el estado, y por ende se crean mecanismos cada día más eficientes para ser efectivo el ingreso tributario.

“Héctor B. Villegas señala que si bien lo habitual es que el pago se realice después del acaecimiento del hecho generador y por consiguiente, después de que surja la obligación jurídica tributaria sustantiva; hay diversas figuras en que el pago se realiza antes de que dicha obligación nazca, como es el caso de los anticipos tributarios, con otros pagos a cuenta exigibles en ciertos tributos y los importes retenidos o percibidos. Asimismo, agrega que estos anticipos constituyen obligaciones distintas de los tributos, de los que en realidad son sólo un fragmento con individualidad efimera (sobreviven mientras la deuda principal no se haya determinado), fechas de vencimiento propias, posibilidad de devengar intereses resarcitorios y de ser pretendido su cobro mediante ejecución fiscal.”⁵ Como lo establece Villegas, solo puede ser viable la recaudación fiscal siempre que el presupuesto legal este constituido sólo por hechos materiales, que implique la obligación de cobro de los tributos.

DELITOS TRIBUTARIOS.

Los delitos tributarios forman parte del Derecho penal económico o del derecho penal tributario. Si seguimos el criterio de MUÑOZ CONDE, se puede llegar afirmar que en los delitos de carácter tributario, se protege el orden económico strictu sensu dirigida por el estado. Como bien jurídico, entendiendo a este como aquella parte de la economía dirigida por el estado. En este sentido, cabe incluir a los delitos tributarios dentro de la denominación del derecho penal económico, no obstante, creemos que este corpus dogmático se ha enfocado hacia los delitos que tienen relación con el movimiento de capitales, bien bursátiles, mercados de valores, recursos de procedencia ilícita, entre otros.

⁴ Ibid. Pag 31.

⁵ Ibid. pag. 35.

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 las marcas oficiales de operación de las cajas de la Administración Tributaria.
8. Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares.

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

APROPIACION INDEBIDA DE TRIBUTOS

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

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

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

RESISTENCIA A LA ACCION FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

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

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

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

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

DIFERENCIA SUSTANCIAL ENTRE SANCION Y DELITO TRIBUTARIO.

Una de las interrogantes que actualmente ocupan a los estudiosos del derecho es la diferencia entre delito tributario y delito penal como resultado del incumplimiento de la relación jurídico tributaria, para la mayoría de los estudiosos la falta de cumplimiento de las obligaciones en el pago de los tributos constituye una infracción.

Para poder desarrollar este punto se debe hacer referencia específicamente al campo de aplicaciones de cada una de las dos ramas del derecho que regulan la sanción tributaria y el delito penal.

El derecho tributario sin ser eminentemente autónomo tiene cierta autonomía que le permite tener sus propios principios, instituciones, así como su legislación, por ser diferente en cuanto a contenido, forma, sustancia y esencia, la legislación tributaria que aunque un poco dispersa es muy específica de esta rama del derecho, así lo mismo se puede decir del derecho penal, que ha alcanzado tal grado de autonomía, que también cuenta con sus propios principios, legislación e instituciones.

Uno de los conflictos que se pueden dar dentro del ámbito del derecho tributario y el derecho penal, consiste en determinar si la omisión en el pago de tributos, la falta de determinación de los mismos, la falta de pago, o el error en la determinación debe ser castigado por el derecho penal o por el derecho tributario, para poder adentrarse a este tema por demás especial, es necesario referirse al concepto de delito del diccionario de la real academia española en el que se encuentra que delito es la culpa, crimen, quebrantamiento de la ley. Cuello Calón ante la esterilidad de los esfuerzos de la escuela positivista para definir el delito ha seguido otro camino, formulado por el concepto de delito natural de Garofalo que citado por él dice: "partiendo de la indagación de los sentimientos que integran el sentido moral de las agrupaciones humanas afirma que el delito está constituido por la violación mediante acciones socialmente nocivas de los sentimientos altruistas fundamentales de piedad y probidad, en la medida en que son poseídos por una comunidad en aquella medida indispensable para la adaptación del individuo a la sociedad".⁶

⁶ Cuello Calón, Eugenio, Derecho penal, España, Editorial Bosh, 1980, pág. 278

CONCEPTO.

El delito tributario es aquel en el que se vulnera la relación jurídica tributaria en sentido estricto, es decir, la obligación de pago del tributo. Bajo esta perspectiva, podemos ubicar a los delitos de defraudación tributaria, de contrabando, de contabilidad y documentación, los relativos al Registro de los contribuyentes, y los cometidos por los depositarios e interventores.

Los delitos que regula el Código penal decreto 17-73 son:

CAPITULO IV

DE LOS DELITOS CONTRA EL REGIMEN TRIBUTARIO

DEFRAUDACION TRIBUTARIA

ARTICULO 358 A. Comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquiera otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

El responsable será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al impuesto omitido.

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

CASOS ESPECIALES DE DEFRAUDACION TRIBUTARIA

ARTICULO 358 B. Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior:

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

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

Se entiende que actúa en forma clandestina quien estando obligado a ello, carezca de patente de comercio, no lleve libros de contabilidad, registros contables y no tenga establecimiento abierto al público.

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

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

La contravención por el contrario es la acción y efecto de contravenir, Héctor Villegas dice “que la naturaleza de la infracción tributaria se distingue ontológicamente del delito penal común dado que sostiene que por un lado tal diferencia sustancial existe entre delito y contravención, y por otro lado que la infracción tributaria es contravencional y no delictual por lo que sostiene la posición que entre las dos acciones no existen diferencias solo cuantitativas sino cualitativas y esenciales entre delitos y contravenciones.”⁷

Por otro lado el autor expone que delito es la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, correspondiendo su estudio al derecho penal común y por otro lado la contravención es una falta de colaboración, una omisión de ayuda en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediata.

El objeto o bien jurídico que se protege en la contravención no está representado por los individuos ni por sus derechos naturales o sociales en sí, por la acción estatal en todo el campo de la administración pública.

Al reflexionar sobre las definiciones citadas se interpreta que hay diferencias sustanciales entre los hechos sometidos al derecho penal y el derecho tributario, por lo que en esencia las acciones no son iguales así como tampoco los debe ser el castigo impuesto.

En el derecho tributario se encuentra regulado las infracciones como las sanciones que se aplicarán en el momento en que la infracción se realice y que contravenga las disposiciones emanadas por el Estado en el campo tributario, si la legislación tributaria es específica y cuenta por si misma con su propio ordenamiento en cuanto a las faltas y su respectivo castigo, él contribuyente, el juzgador y la superintendencia de administración tributaria encargada de la fiscalización gozan de independencia con respecto a cualquier otra rama del derecho.

En la legislación propia del derecho tributario se encuentran tipificadas instituciones que no existen en otra rama del derecho como las infracciones y sanciones aplicables, cuya definición en el diccionario de la real academia española se refieren a los sujetos que integran la relación jurídico tributaria, quienes tienen una conexión deudor acreedor en la cual el acreedor en el momento del pago va a obtener una remuneración económica mayor al agregarse al tributo las sanciones consistentes en multa, intereses y mora. La infracción será entonces el quebrantamiento de una ley tributaria, sin culpa por parte del infractor sin intención de realizar la acción ilícita, y dentro de este campo entran las infracciones tributarias que son castigadas con sanciones también tributarias.

La sanción de acuerdo a la definición proporcionada por el diccionario de la real academia española anotando anteriormente es sinónimo de castigo o pena, en el campo del derecho tributario, la sanción tributaria es el castigo por una infracción cometida similar a la pena, pero leve atendiendo a que el hecho castigado no es un delito ya que los delitos para que puedan ser considerados como

⁷ Ibid. pág. 378.

tales, deben concurrir elementos específicos como lo son antijuridicidad, el dolo, la culpa y la tipicidad.

El derecho tributario área específica del derecho encargado de regular lo relacionado al génesis, cumplimiento sanción y extinción de la obligación tributaria, regula a la vez la infracción en la norma específica, en la legislación guatemalteca se encuentra normada en el Artículo 1 del código tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República que dice: carácter y campo de aplicación.

LIMITES DEL DERECHO PENAL Y DERECHO ADMINISTRATIVO.

“La delimitación del Derecho penal de Los restantes sectores del ordenamiento jurídico presenta dificultades cuando se trata de realizar en el plano material. Surge entonces el problema de distinguir materialmente to ilícito penal, de to ilícito civil, administrativo, etc. La distinción material de la pena de Las restantes sanciones del ordenamiento jurídico no es tampoco tarea fácil “⁸.

“El problema de la distinción de to ilícito administrativo y to ilícito, penal se plantea por primera vez en el Estado liberal. En el Estado policía del despotismo ilustrado no es posible distinguir claramente el Derecho penal del Derecho administrativo. No hay sino una división de funciones entre los tribunales y las autoridades administrativas.”⁹

“Con el advenimiento del liberalismo el Derecho penal habría de convertirse en uno de los exponentes más finos del Estado de Derecho, al quedar vinculado el ejercicio del ius puniendi al principio de legalidad de los delitos y las penas. La distinción sustancial entre delito e ilícito administrativo se hizo necesaria.”¹⁰

El Estado no podía renunciar a los medios coactivos para imponer la realización de su actividad administrativa. Con ello surgía, sin embargo, el peligro de una hipertrofia del Derecho penal. Esta extensión desmesurada del Derecho penal era censurable desde el punto de vista material, al dar lugar a la inclusión en su ámbito de conductas no punibles y desde el punto de vista práctico, pues conducía a un exceso de trabajo de los tribunales.

“La afirmación de que el ilícito administrativo sea ético-social o culturalmente indiferente no me parece convincente.”¹¹

Las limitaciones son aquellas restricciones establecidas por los poderes públicos para el ejercicio de los Derechos Humanos que en ningún caso deben suponer rebasar la especificación del contenido de los mismos en función de sus límites estructurales. La doctrina del abuso del derecho como limitación de los Derechos Humanos es especialmente relevante.

El abuso de derecho como limitación en el ejercicio de los derechos humanos

⁸ H. MAYER, *Strafrecht, Allgemeiner Teil*, W. Kohlhammer, Stuttgart, 1953 pags. 50

⁹ MAUXNEX, *Deutsches Strafrecht, Allg. Teil*, 4a ed. 1971, páginas 14.

¹⁰ *Ibid.* pag. 72.

¹¹ *Ibid.*, pag. 56

El abuso de derecho significa que ni los poderes del Estado ni los particulares pueden, justificándose en el ejercicio de un derecho fundamental, limitar o atacar a otro derecho fundamental o bien para desviarse de los límites intrínsecos en el ejercicio del derecho de que se trate. El ejercicio de un derecho no debe exceder el uso normal del mismo, de modo que resulte antisocial o excesivo, resultando de ese ejercicio, daños para terceras personas.

Una de las manifestaciones del abuso del derecho es la desviación de poder, que consiste en el uso de las facultades discrecionales de la administración para fines diversos de aquellos para los cuales les fueron conferidas.

En determinadas situaciones excepcionales, en que está en peligro la supervivencia del Estado, se prevé por parte de las legislaciones medidas de suspensión temporal de los Derechos Humanos.

En unos casos esas restricciones suponen una reformulación del contenido del derecho de que se trate, como el derecho a la libertad de expresión y el derecho a la libertad personal frente a las detenciones gubernativas.

En otros casos no hay una transformación del contenido, sino la pérdida de una garantía, como es el caso del derecho al secreto de las comunicaciones.

EL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM.

DEFINICION.

El principio non bis in idem como una de las garantías que asiste a la persona ante el ejercicio del poder punitivo estatal tiene como finalidad evitar que se someta a ésta al riesgo de ser procesada o sancionada dos veces por el mismo hecho y bajo el mismo fundamento. En tal sentido, mediante el presente principio se busca dar a la persona la seguridad de que el Estado no ejercerá de manera abusiva su potestad sancionadora cuando nos encontremos ante la comisión de un hecho ilícito que ya ha merecido la aplicación de una sanción o que es materia de un proceso o procedimiento sancionador.

De conformidad con lo señalado, el Estado es el titular de la potestad sancionadora ejercida mediante los órganos jurisdiccionales penales y los entes administrativos sancionadores que, por tanto, son los medios de manifestación del ius puniendi estatal, afirmándose con ello la unidad punitiva del Estado.

ARTICULO 90. * PROHIBICION DE DOBLE PENA.-Non bis in ídem- Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta, contemplados en la legislación penal, la Administración Tributaria se abstendrá de Imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente. No obstante lo anterior, si el Imputado efectúa el pago del impuesto defraudado, ello no lo libera de la responsabilidad penal.

La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misa infracción.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA:

La mayoría de los pequeños y medianos empresarios, así como los profesionales que laboran en el departamento de fiscalización y jurídico de la Superintendencia de Administración Tributaria, y población de la ciudad de Quetzaltenango en general, ignoran el momento procesal penal y administrativo en las multas y sanciones o de la utilización de ambos procedimientos de forma simultánea o de un procedimiento administrativo previo a un procedimiento penal o simultáneamente, en tal virtud se desconoce el límite de ambos, es por ello que la naturaleza de los delitos contra el orden tributario, se determinan como impulso procesal de acción privada, es decir que se toma como un medio de hacer cumplir la obligación tributaria omitida, y la formulación de las sanciones administrativas, paralelamente a las sanciones penales, como medios no solo para el cumplimiento de la obligación tributaria, sino para poder elevar la recaudación tributaria.

Esto determina que en el código tributaria varias de las sanciones administrativas no eximen, de la acción penal de los delitos contra el orden tributario, en cuanto a las consideraciones causales que no conducen a resultados positivos en el campo de la distinción de la autoría y participación más que la simple contemplación valorativa y comprensiva de sentido, por lo que se plantea el siguiente problema de investigación. **¿Cuáles son los límites entre la sanción penal y la sanción administrativa y su repercusión en el principio de non bis in ídem?**

BOSQUEJO PRELIMINAR.

INDICE

INTRODUCCION

DISEÑO DE INVESTIGACION

CAPITULO I

1. Derecho Administrativo Origen y Desarrollo en Quetzaltenango
 - 1.1 Evolución Histórica
 - 1.2 Definición del Derecho Administrativo.
 - 1.3 Ámbito de Aplicación
 - 1.4 Definición de Tributación
 - 1.5 División de los Tributos
 - 1.6 Legalidad Tributaria

CAPITULO II.

2. Aspectos Procesales y Jurisdiccionales del Derecho Tributario
 - 2.1 Proceso de Evaluación de Audiencia
 - 2.1.1 Aspectos Legales de la Notificación de Audiencia
 - 2.1.2 Obligación de Hacer las Notificaciones
 - 2.1.3 Forma y Lugar para Hacer Notificaciones
 - 2.2 Recurso de Revocatoria Tributario
 - 2.2.1 Interposición
 - 2.2.2 Procedimientos

- 2.2.3 Revocatoria de Oficio
- 2.2.4 Prescripción Administrativa
- 2.2.5 La Retroactividad en Materia Tributaria
- 2.2.6 Ocurso
- 2.2.7 Recurso de Apelación
- 2.2.8 Tiempo para Resolver
- 2.2.9 Trámite del Recurso de Revocatoria
- 2.2.10 Trámite del Recurso de Reposición
- 2.2.11 Procedimiento Tributario
- 2.2.12 Silencio Administrativo

CAPITULO III.

- 3. Superintendencia de Administración Tributario, Regulación Legal y Organización.
 - 3.1 Regulación Legal
 - 3.2 Principios Básicos de la Ley Orgánica
 - 3.3 Funciones de la superintendencia de Administración Tributario (SAT)
 - 3.4 Facultades y Atribuciones de la Administración Tributaria
 - 3.5 Elementos de Fiscalización.

CAPITULO IV.

- 4. El principio non bis in ídem.
 - 4.1 Definición y fundamento del principio non bis in ídem
 - 4.2 Elementos
 - 4.3 Clases de non bis in ídem
 - 4.3.1 Non bis in ídem material
 - 4.3.2 Non bis in ídem procesal
 - 4.3.3 Las consecuencias accesorias como penas
 - 4.3.4 Las consecuencias accesorias como sanciones penales
 - 4.3.5 Las consecuencias accesorias como sanciones administrativas

CAPITULO V.

- 5. EL PROCESO PENAL, POR LA COMISIÓN DE DELITOS TRIBUTARIOS.
 - 5.1 Garantías constitucionales y principios del sistema procesal penal.
 - 5.2 Sistemas procesales penales y sus principios.
 - 5.3 Etapas o fases procesales penales del Procedimiento Común.
 - 5.4 Características de los procesos jurisdiccionales relacionados con los delitos tributarios.
 - 5.5 Iniciación, instrucción y terminación de la acción penal en materia tributaria.

CAPITULO VI.

- 6. PRESENTACION DE RESULTADOS.
 - 6.1 Entrevistas Realizadas.
 - 6.2 Discusión de resultados.

CONCLUSIONES

RECOMENDACIONES

RECURSOS:**HUMANOS**

Para realizar la presente investigación, se formula el presente presupuesto dado a la necesidad de contar con elemento humano que es el siguiente:

NÚMERO	DESCRIPCIÓN
1 (Un)	Investigador (Maestrante) de tiempo completo.
1 (Un)	Asesor de Tesis.
1 (Un)	Revisor de Tesis.

FISICOS, TECNOLÓGICOS Y MATERIALES

Para realizar la presente investigación, se necesitarán los siguientes recursos:

FISICOS:

NÚMERO	DESCRIPCIÓN
1 (Un)	Escritorio tipo Ejecutivo.
1 (Un)	Escritorio tipo Secretarial.
1 (Una)	Silla tipo Ejecutivo de Metal.

TECNOLÓGICOS:

NÚMERO	DESCRIPCIÓN
1 (Una)	Computadora Portátil.
1 (Una)	Computadora de escritorio.
1 (Una)	Impresora Canon Pixma IP1200.

MATERIALES:

NÚMERO	DESCRIPCIÓN
6 (seis)	Resma de papel Bond Blanco tamaño carta de 80 gramos.
6 (seis)	Resmas de papel bond blanco tamaño oficio de 80 gramos.
1 (una)	Caja de lapiceros de 12 unidades.
6 (seis)	Una agenda para actividades.
6 (seis)	Fólderes con gancho tamaño carta.
6 (seis)	Fólderes con gancho tamaño oficio.
2 (dos)	Mini Archivadores.
1 (Un)	Cuaderno para notas.
2 (dos)	Engrapadoras.
3 (tres)	Correctores de bolígrafo.
2 (dos)	Perforadores.
6 (seis)	Borradores.
1 (Una)	Memoria USB de 2 GB.
6 (seis)	Marcadores resaltadores.
2 (dos)	Cartuchos de tinta negra.
2 (dos)	Cartuchos de tinta a colores.
1 (una)	Cajas de CDs de 15 unidades cada una.
1 (un)	Teléfono Fijo.
1 (un)	Teléfono Móvil (Celular).

FINANCIEROS

Para realizar la presente investigación, se necesitará el siguiente Presupuesto Analítico de los Recursos Financieros siguientes:

No.	DESCRIPCIÓN	PRECIO	TOTAL
	HUMANOS:		
1 (UN)	INVESTIGADOR (MAESTRANTE) DE TIEMPO COMPLETO.	0.00	0.00
1 (UN)	ASESOR DE TESIS.	0.00	0.00
1 (UN)	REVISOR DE TESIS.	0.00	0.00

	SUB-TOTAL		00.00
	FÍSICOS, TECNOLÓGICOS Y MATERIALES:		
1 (UNA)	COMPUTADORA PORTÁTIL.	3500.00	3500.00
1 (UNA)	Computadora de escritorio.	2750.00	2750.00
1 (UNA)	Impresora Canon Pixma IP1200.	350.00	350.00
1 (UNA)	RESMAS DE PAPEL BOND BLANCO TAMAÑO CARTA DE 80 GRAMOS.	40.00	40.00
1 (UNA)	RESMAS DE PAPEL BOND BLANCO TAMAÑO OFICIO DE 80 GRAMOS.	45.00	45.00
1 (UNA)	RESMAS DE PAPEL BOND BLANCO TAMAÑO CARTA DE 80 GRAMOS.	40.00	40.00
1 (UNA)	RESMAS DE PAPEL BOND BLANCO TAMAÑO OFICIO DE 80 GRAMOS.	45.00	45.00
1 (UNA)	CAJAS DE LAPICEROS DE 12 UNIDADES.	48.00	48.00
1 (UNA)	UNA AGENDA PARA ACTIVIDADES.	40.00	40.00
15 (QUINCE)	FÓLDERES CON GANCHO TAMAÑO CARTA.	1.30	19.50
15 (QUINCE)	FÓLDERES CON GANCHO TAMAÑO OFICIO.	1.50	22.50
1 (UNA)	MEMORIA USB DE 2 GB.	140.00	140.00
2 (DOS)	CARTUCHOS DE TINTA NEGRA.	100.00	400.00
2(DOS)	CARTUCHOS DE TINTA A COLORES.	150.00	600.00
	SUB-TOTAL		7955.00
	TOTAL		7955.00

BIBLIOGRAFIA.

1. Álvaro Polanco Romeo, introducción al Derecho I. Quinta reimpresión, Guatemala, Guatemala, noviembre de 1989.
2. Alvarado Velloso, Adolfo Alvarado, INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO PROCESAL, RUBINZAL - CULZONI EDITORES
3. Calderón Morales, Hugo Haroldo, Derecho Procesal Administrativo, Guatemala C.A. Cuarta edición, Editorial Estudiantil Fénix 2003.
4. Poquet, Alejandro, Temas de derecho penal y criminología - 1ª ed. - Buenos Aires: Ediar, 2005.
5. Hugo A. Bruera, Matilde M. Bruera, Derecho penal, y garantías individuales, editorial Juris.
6. JORDI FERRER BELTRÁN, MARINA GASCÓN ABELLÁ, DANIEL GONZÁLEZ LAGIER, MICHELE TARUFFO ESTUDIOS SOBRE LA PRUEBA, UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO, M ÉXICO, 2006.
7. PROBLEMAS ACTUALES DE DERECHO PROCESAL LA DEFENSA, LA UNIFICACIÓN, LA COMPLEJIDAD, UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO 1992.
8. Julio B. J. Maier - Claus Roxin Maximiliano A Rusconi Fabricio O. Guariglia Marco L. Cerletti - Hernán L. Folgueiro Gustavo A. Bruzzone. El ministerio público en el proceso penal.
9. Maria Victoria Garcia Rosas. Editorial Porrúa Av. Republicana Argentina 15 Mexico. Los Límites de la Participación Delictiva.
10. Nufio Vicente, Erick Dario, HA LLEGADO EL MOMENTO DE ELABRAR LA TESIS, , REPRODUCCIONES RODAS, Quetzaltenango, Guatemala 2010.

LEGISLACION NACIONAL.

11. Constitución política de la República de Guatemala.
12. Ley del Organismo Judicial. Decreto número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala.
13. Código Tributario. Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.
14. Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.
15. Ley del Impuesto Sobre la Renta. Decreto número 26-92 del Congreso de la Republica.
16. Ley del Impuesto de Solidaridad. Decreto número 73-2008 del Congreso de la Republica.
17. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala.
18. Código Procesal Penal, Decreto número 51-92 del Congreso de la Republica.
19. Código Penal Decreto número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala.
20. Ley de Probidad y Responsabilidad de Funcionario y empleado públicos decreto número 89-2002 del Congreso de la República de Guatemala.

CAPITULO VI

PRESENTACIÓN DE RESULTADOS.....	98
Resumen de las entrevistas realizadas.....	98
Discusión de resultados.....	111
Conclusiones.....	113
Recomendaciones.....	115
Bibliografía.....	116
Anexos.....	117

CAPITULO I.

I.1. DERECHO ADMINISTRATIVO ORIGEN Y DESARROLLO EN QUETZALTENANGO.

I.1.1. EVOLUCION HISTORICA.

Puede afirmarse que la filosofía política y la concepción del estado que se impusieron en la revolución francesa, de 1789, constituye la fuente próxima del derecho administrativo, en ese sentido podemos decir, que el concepto de estado de derecho que constituyó uno de los principios rectores de esa revolución fue a su vez, el punto de partida de esa rama del derecho traduce básicamente, la concepción de las normas jurídicas no son obligatorias no solo para los gobernados o súbditos de un estado. Sino para los gobernantes del mismo ello quiere decir que las diferentes actividades del estado, entre ellas la administrativa, estarán sometidas a las reglas jurídicas.¹²

El derecho administrativo surge como una forma de control estatal, donde todos estamos sometidos a alguna función o rol, dentro del sistema estatal, los particulares y la relación del estado es y debe ser la construcción de un estado jurídico, que determine la forma o modalidad que permita la actividad y desarrollo del aparato administrativo estatal.

El concepto de Derecho Administrativo surge en la Francia del siglo XIX gracias a los trabajos de Hauriou. Es, por lo tanto, una disciplina esencialmente moderna que surge con las revoluciones liberales.

En cualquier caso, es posible distinguir dos grandes tradiciones de derecho administrativo, de la cual los sistemas nacionales son tributarios. Por una parte, la tradición anglosajona y por otra parte la tradición francesa. A esta última pertenecen los sistemas jurídicos latinoamericanos, producto de la revolución francesa, que ha dado los medios de la conformación estatal democrática, en donde todos sus ciudadanos conforman parte del proceso democrático administrativo.

¹² La explicación histórica del derecho administrativo, Libardo Rodríguez Rodríguez, México, ed. Porrúa, 1999, pág. 295.

El Derecho administrativo, como toda rama de la ciencia, especialmente del ordenamiento jurídico, por excelencia de naturaleza social, se asienta en su estructura y se proyecta sobre la realidad histórica.

Cuando se hace el análisis histórico del Derecho administrativo nos encontramos con posiciones encontradas y en este caso con dos muy distintas. Como lo explica, el profesor español Jaime Rodríguez-Arana Muñoz, catedrático de Derecho Administrativo de la Universidad de La Coruña, en el libro Derecho Administrativo español; para unos el derecho administrativo se encuentra ligada a la historia de lo público. Pues bien, la polémica sobre esta cuestión no es más que una representación de la discusión entre perspectiva subjetiva u objetiva como criterios definidores del derecho Administrativo... Es decir, si lo decisivo es la persona jurídica y se conviene afirmar que la Administración pública en sentido estricto trae su causa de la Revolución Francesa, entonces daremos origen de esta rama del derecho público en 1789.

I.1.2. DEFINICION DEL DERECHO ADMINISTRATIVO.

“El derecho administrativo es aquél que se ocupa de estudiar la administración pública, y concretamente al poder Ejecutivo, en tanto que la ciencia de la administración la estudia desde el punto de vista objetivo o material, analizando la acción general de los órganos del Estado en materia administrativa”¹³.

“Derecho administrativo es la rama jurídica que fija los principios y analiza las normas que orientan y regulan las relaciones sociales que se producen en la organización y en la actividad de la administración del Estado considerado en todas sus esferas, tanto nacional como local”¹⁴.

“El derecho administrativo es la parte del derecho público que se ocupa de la Organización y de la actividad de la administración pública, bajo el control judicial”¹⁵.

“Derecho administrativo es el conjunto de normas reguladoras de las instituciones sociales y de los actos del poder Ejecutivo para la realización de los fines de pública utilidad”¹⁶.

¹³ Del Río González., Manuel. Compendio de derecho administrativo, México, Cárdenas Editor, 1981, pág. 14.

¹⁴ Garcini Guerra, Héctor. Derecho administrativo, Cuba, ed. pág. 23

¹⁵ Garcini Guerra, Héctor. Ibid. Pag. 25.

¹⁶ Cabanellas, Guillermo. Diccionario jurídico, pág. 118

“El derecho administrativo es mutable, por cuanto vive en constante transformación, como a diario se transforma la Administración al compás de las evoluciones socioeconómicas. La aparición de nuevos cometidos estatales lo demanda la comunidad y cuya satisfacción corre a cargo del Estado”.¹⁷

El Derecho Administrativo es entonces según Haroldo Calderón, sostiene que el Derecho Administrativo como “La ciencia del Derecho Administrativo es el conjunto de conocimientos sistematizados y unificados sobre las normas, fenómenos e instituciones sociales, relativas a la administración pública de los Estados en su interconexión sistemática, en búsqueda de principios generales, con un método propio de investigación y desarrollo”.¹⁸

Cada entidad pública goza de autonomía no sesgando y ausentando del marco legal, en relación al derecho público, esto determina la facultad de actuar con cierta libertad, en los actos competentes a cada área publica administrativa.

El derecho administrativo es una rama del derecho público, que estudia el ejercicio de la función administrativa, que es toda actividad que realizan los órganos administrativos de las diferentes actividades que realizan los órganos jurisdiccionales, como las funciones del poder jurídico pero en materia tributaria esencialmente lo económico, de particulares con el estado, ya que los particulares son los obligados de cumplir con una obligación, obviamente fundada en ley, estos también están organizados estructuralmente por medio de jerarquías, es decir, la conformación de niveles de poder que se ejercen en la función administrativa y de ello proviene los órganos independientes o autónomos.

Esta se concentra en el estudio de las entidades o instituciones privadas o públicas no estatales, con la aplicación del derecho administrativo se limita a los aspectos que constituyen el ejercicio de las funciones asignadas, mediante norma legal o establecida a lo interno de cada institución.

Lo importante por resaltar en este tema, la tutela del derecho subjetivo a un medio ambiente de protección de los intereses económicos del estado, que funciona mediante los usuarios con el estado, como vemos en el caso de los tributos, es esencialmente el sostenimiento y preservación del

¹⁷ Hugo H. Calderón M. Derecho Administrativo Parte General, Guatemala, Editorial Litografía Orión, 2006, pág. 83.

¹⁸ Hugo H. Calderón, *Ibíd.* pág. 85.

estado mediante la aportación de los sujetos pasivos quienes son los obligados de enterarlos al fisco, y el estado en hacer efectivo este reclamo.

No debemos de perder de vista, que el derecho administrativo es un conjunto de procedimientos utilizados para establecer los medios que sirven para conformar atribuciones o facultades limitativas para el funcionamiento de una estructura administrativa.

El control es uno de los fundamentos esenciales, que permite el buen funcionamiento de las actividades administrativas establecidas en las normas jurídicas, y que son de vital importancia para la continuidad y desarrollo de la administración eficiente, que es lo básico en el desarrollo de una sociedad democratizada y en pro de alcanzar un estado de derecho.

I.1.3. RELACION DEL DERECHO ADMINISTRATIVO CON EL DERECHO PENAL Y TRIBUTARIO.

I.1.3.1. RELACION CON EL DERECHO PENAL.

“Es un conjunto ordenado de Normas Jurídicas que establecen tipos de conducta antisocial y las medidas estatales aplicables, con el fin de defender la sociedad y a las personas y rehabilitar a delincuentes”¹⁹. En su efecto la ley penal en carácter tributario en su mayoría de casos trata los tipos penales omisivos, el no hacer o el no enterar al fisco la parte alícuota económica que le corresponde al estado, por medio de la determinación de las bases impositivas correspondientes a la normatividad jurídica, esto conlleva a tipos penales de carácter especial, es decir no se penaliza la acción o comisión de un delito, sino más bien se basa en los tipos omisivos, o los tipos que surgen de la comisión por omisión, y no el de hacer un acto antijurídico y punible.

Se relaciona por ciertas penas reguladas en el ordenamiento legal sustantivo que determina las medidas de seguridad, que atente contra la administración, en donde se ofrezcan los suficientes elementos relacionados del derecho administrativo con el penal, como la criminología, criminalística. Esto determina que las entidades administrativas están facultadas a recurrir a acciones penales que determina la norma jurídica, para el fin del cumplimiento de sus funciones.

¹⁹ Hugo H. Calderón, *Ibíd.* pág. 91.

I.1.3.2. RELACION CON EL DERECHO TRIBUTARIO.

En el derecho tributario se relaciona con el derecho administrativo, por el ejercicio de las instituciones establecidas para el recaudo del tributo, es decir se establecen los medios idóneos para hacer efectiva la recaudación fiscal, y por ende se establecen los procedimientos de la exigibilidad de la obligación tributaria.

Tomando en cuenta que los ministerios del estado poseen sus procedimientos administrativos en la función y desarrollo, pero debemos de tomar en cuenta que cada uno de ellos tiene sus particularidades, y el procedimiento de la gestión y recaudación, por parte del ministerio de finanzas, y en el caso exclusivo de la Superintendencia de Administración Tributaria, da como resultado especificidades más concretas a eficientar los procedimientos de captar los recursos que serán de uso por el estado en cumplimiento de sus obligaciones.

I.1.4. ACTO ADMINISTRATIVO.

“el acto administrativo es la resolución (medida, decisión) unilateral de un sujeto en el ejercicio de poder público para un caso concreto”. En el mismo sentido puede ser citada la definición de Hartmut Maurer, el acto administrativo es una regla imperativa para un caso concreto, emanada de una autoridad administrativa, con efecto externo directo”.²⁰

En el otro extremo se encuentra la definición que entiende al acto administrativo como una manifestación de la voluntad de la Administración Pública; en tal sentido, la doctrina administrativista más reputada entiende al acto administrativo como “la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la Administración en ejercicio de una potestad administrativa distinta de la reglamentaria”²¹.

“El acto administrativo es un acto de autoridad que emana de la Administración y que determina frente al súbdito lo que para él debe ser de Derecho en un caso concreto”²². La potestad administrativa deviene del órgano soberano, en este caso los países que han adoptado los principios del estado originados en Francia, se establecen a través de los tres órganos del estado como lo es

²⁰ Maurer, H., Verwaltungsrecht, Ed. Beck 12a edición, Munich, 1999, p. 179.

²¹ García de Enterría, E. y Fernández Rodríguez, T. R. en su Curso de Derecho Administrativo, Tomo I, Argentina, 7ª edición, reimpresión de 1996, Ed. Civitas. p. 522.

²² Mayer, O. Derecho Administrativo Alemán, Tomo I, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1949, p. 126.

el poder ejecutivo, legislativo y judicial, obteniendo independencia de poderes, pero la gestión más importante para muchos y donde se centraliza la administración pública radica del poder ejecutivo, que es donde no solo se concentra el poder administrativo estatal, sino la funcionalidad de la eficiencia y eficacia, conformada por un conjunto de normas y reglamentos que determinan la guía y continuidad del mismo, pero a diferencia de esta definición del acto administrativo, no se consideran a las personas como súbditos, ya que este término es arcaico, sino surge el calificativo más adecuado a los principios y preceptos del estado nación, que es el ciudadano.

En consecuencia, "el concepto de acto-resolución administrativa permite aislar, dentro del conjunto de actuaciones de la Administración, unas medidas específicas y típicas, tanto frente a disposiciones y reglamentos, como frente a los actos de trámite, propuestas, informes, como frente a los contratos, así como frente a las actuaciones materiales o actos reales (derribo de un edificio declarado ruinoso; enseñanza en la Universidad, etc.)"²³.

Y ello porque "el acto administrativo es el instrumento típico a través del cual la Administración, en ejercicio de las competencias que le atribuye el ordenamiento jurídico, manda, prohíbe, autoriza, concede o deniega algo a los ciudadanos, crea relaciones jurídicas o adopta otras decisiones vinculantes"²⁴. Que es lo que dentro del aparato administrativo estatal, tiene como esencial del ordenamiento jurídico.

I.1.5. AMBITO DE APLICACIÓN.

En lo relacionado a las normas de organización, el derecho administrativo señala que los órganos e instituciones mediante las cuales actúa la administración pública van desde los servicios centrales, los órganos desconcentrados, descentralizados y organismos dependientes de otras instituciones.

La mayoría de los mismos cuentan con características comunes, como lo son las diversas prerrogativas o poderes de carácter superior al que poseen los particulares.

En lo relacionado a las normas de funcionamiento, es de importancia anotar que el derecho administrativo se encarga de la regulación de la administración pública en donde los órganos

²³ Gallego Anabitarte, A. y de Marcos Fernández, A., *Derecho Administrativo, Materiales*, Madrid, 1992, p. 317.

²⁴ Gallego Anabitarte, A. y Menéndez Rexach, *Ibíd.* Pág. 22.

administrativos solamente actúan investidos de potestades de carácter público, o sea, se encuentran revestidos de imperio.

“En tanto que en la vida privada los derechos y obligaciones se crean casi siempre por vía contractual, la administración debe, en interés del servicio público, poder imponer, unilateralmente, sin pronunciamiento judicial previo, y su decisión deber ser tenida como jurídicamente válida en tanto que el interesado no promueva su anulación por el juez”²⁵. Atendiendo que dentro del procedimiento administrativo en su función y desarrollo, también es regido por el principio del derecho a defensa como lo regula el art. 12 de la constitución política de la republica de Guatemala, “Artículo 12.- Derecho de defensa. La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.

Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente.”²⁶ En esto versa el derecho universal de defensa en cualquier ámbito, y no dejando por un lado al procedimiento administrativo, que en cumplimiento a este principio, también el ciudadano tiene el derecho a recurrir a las instancias legales que por derecho corresponden y plantear una defensa, a posibles sanciones o infracciones, es decir que aunque muchas veces la administración estatal actúa, unilateralmente, existen medios legales para regularizar el exceso de la función pública, y dañar a los ciudadanos o lo que es peor, entorpecer los procedimientos administrativos, en función de la búsqueda de la rapidez y flexibilidad que caracteriza, la agilidad en la solución de dificultades, y solución a las necesidades del estado en la relación de los habitantes con el estado.

Se acostumbra distinguir entre administración territorial y administración institucional, la cual en diversos grados en función del ordenamiento jurídico de que se trate, no ejerce ninguna potestad administrativa.

En las actuaciones, por lo general siempre existe un núcleo estrictamente administrativo, aunque sea solamente para los efectos del procedimiento de formación de la voluntad del órgano administrativo unipersonal o colegiado.

²⁵ Meza Duarte, Leonardo Antonio. Introducción al derecho administrativo, pág. 40.

²⁶ Constitución Política de la República de Guatemala, art. 12.

En cuanto a normas de organización, el Derecho administrativo establece los órganos e instituciones a través de los que actúan la Administración Pública, desde los servicios centrales, los órganos desconcentrados, descentralizados y organismos autónomos dependientes de otras instituciones y, en su caso, los Consejos de Ministros, los Ministerios, Secretarías Generales, Direcciones generales, Subsecretarías, órganos representativos de las entidades que componen la administración local, de empresas públicas, entre otros.

La mayoría de estos órganos tienen como característica común, la capacidad para actuar con prerrogativas o poderes superiores a los que poseen los particulares (*imperium*). En lo que respecta a las normas de funcionamiento, es preciso señalar que el Derecho Administrativo sólo regula aquellas actuaciones de la Administración Pública en las que los órganos administrativos actúan investidos de potestades públicas, es decir, están revestidos de *imperium*.

En tanto que en la vida privada los derechos y obligaciones se crean casi siempre por vía contractual, la administración debe, en interés del servicio público, poder imponer, unilateralmente, sin necesidad de previo pronunciamiento judicial, obligaciones a los particulares, y su decisión debe ser tenida como jurídicamente válida en tanto que el interesado no promueva su anulación por el juez.

I.1.6. DERECHO TRIBUTARIO.

“Fue Dino Jarach, con su obra clásica. EL HECHO IMPONIBLE, quien en 1943 sentó las bases de esta disciplina al precisar la naturaleza de la relación jurídica impositiva y de la actividad administrativa de determinación, y elaboro la dogmática del hecho imponible para demostrar la autonomía estructural, que no científica, del Derecho tributario.”²⁷

“Una vez sentada las bases del derecho tributario, se desarrollaron teorías de gran importancia y su estudio adquirió una dimensión de magnitudes considerables, al grado de poder afirmar, sin temor a equivocarnos que dentro de la materia jurídica de las finanzas públicas este derecho es el que ha tenido mayor desarrollo”.²⁸, los estados han descubierto que la hacienda, es uno de los ministerios u organizaciones indispensables, para obtener mejor recaudación de los tributos, y el medio de más importancia para captar los recursos necesarios, al sector económico que los genera, de ello la

²⁷ Luis Humberto Delgadillo, Principios de Derecho tributario, México, editorial LIMUSA, 2011, pág. 22.

²⁸ Luis Humberto Delgadillo, *Ibíd.*, pág. 23

inversión, investigación y tecnificación, ha dado como resultado el control estatal de los medios de producción, y la obtención de la riqueza. Entre más control del estado se tenga mayor gestión y recaudación existe, y se ha demostrado con los países que se han ido tecnificando, al igual el nivel de recaudación va en crecimiento.

Para dejar expuesto un concepto claro de Derecho tributario, diremos junto con Dino Jarach que "...es el conjunto de las normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos. Ciencia del Derecho Tributario tienen por objeto el conocimiento de esas normas y principios". Tal como establece Dino Jarach, el derecho tributario ya es una área del derecho específico, que tiene su propio estudio y objeto del conocimiento, y sobre todo posee autonomía de las otras ramas del derecho, no dejando por un lado su estrecha relación con todas las ramas del derecho, es decir el derecho civil, todo lo relativo a la persona y su domicilio, la creación de obligaciones, que en derecho tributario es exclusivo del sujeto pasivo. el derecho laboral, ya que dentro de los ingresos de cada trabajador, también en fuente generadora de rentas, y por consiguiente lo regula la ley del impuesto sobre la renta, ya que en determinados casos de sueldos y salarios también están afectos al pago del mismo, y viendo en el derecho de familia, los pagos de las pensiones alimenticias, que son objeto de deducción y entre otras, que si tienen relación importante, pero como se explicó anteriormente posee autonomía en el estudio e investigación.

I.1.6.1. DEFINICION DE TRIBUTACION.

"El Estado ejerce el poder tributario en virtud del cual crea los tributos que han de gravar los actos de los particulares. Sin embargo, el poder tributario no sólo implica la posibilidad de establecer tributos, sino que además, crear todo un conjunto de normas que venga a permitir recaudar, administrar y fiscalizar el cumplimiento de la carga tributaria propiamente tal".²⁹ La tributación o el tributo, en la conformación y regulación, se establece como una función exclusiva del estado, previo a determinar las bases impositivas, específicamente del congreso de la república, como vemos a continuación.

"Artículo 171.- Otras atribuciones del Congreso. Corresponde también al Congreso: c. Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación."³⁰ Entonces el congreso es el único organismo del estado facultado para

²⁹ JOSE LUIS ZAVALA ORTIZ, MANUAL DE DERECHO TRIBUTARIO, Santiago de Chile, Editorial Jurídica Cono Sur Ltda, 1998, pág. 25.

³⁰ Constitución Política de la República de Guatemala, art. 171 inciso c.

aprobar o improbar nuevos impuestos, así como el régimen sancionatorio por la omisión de estos, y el organismo ejecutivo, queda facultado por medio del ministerio de finanzas su recaudación, como forma de comprender la independencia de poderes del estado.

La tributación se refiere a los recursos que se establece a través de leyes que utiliza el estado para obtener ingresos mediante tributos, impuestos, contribuciones especiales, entre otras, y cumplir con los fines que le corresponden; en donde el contribuyente tiene que cumplir a cabalidad con las leyes impositivas del país para no ser sujeto de sanciones y multas que conllevan el cumplimiento de la legislación nacional.

El código tributario indica en su artículo 9, que: Tributos son las presentaciones comúnmente en dinero el estado exige en ejercicio de su poder tributario con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Dentro de las definiciones doctrinales y legales; claramente indican que son en representaciones en dinero en el cual, el estado dispone de estos recursos obtenidos mediante la recaudación y fiscalización. El estado administra e invierte los recursos obtenidos en obras de beneficio social.

I.1.6.2. INGRESOS TRIBUTARIOS.

Para determinar el tipo de ingresos de los que obtiene el estado debemos considerar con la característica de tributarios, se requiere a partir de un criterio uniforme que no deje lugar a dudas en la clasificación.

“Encontramos que los ingresos tributarios tienen su origen histórico en el poder de imperio del Estado, por ello tenemos que excluir aquellos ingresos que se derivan del acuerdo de voluntades entre el estado y otros organismos, ya sean públicos o privados, como pueden ser los derivados de la explotación de sus propios recursos, y que constituyen los ingresos patrimoniales, y los recursos crediticios, que en virtud de un contrato específico y por su propia naturaleza, no obstante ser ingresos del estado, se tienen que rembolsar en su oportunidad”.³¹

³¹ Luis Humberto Delgadillo, *Ibid.*, pág. 31.

I.1.6.3. INGRESOS NO TRIBUTARIOS.

“Los ingresos no tributarios lo constituyen los crediticios; recursos que con carácter de préstamo se obtienen por diferentes vías; financiamientos internos o externos, a través de préstamo o por la emisión de bonos, cualquiera que sea su denominación, pero que presentan la característica de tener que ser reembolsados en su oportunidad”.³²

I.1.7. DIVISION DE LOS TRIBUTOS.

Conforme la clasificación más aceptada en Guatemala los tributos se dividen en:

I.1.7.1 Impuestos: Es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

La figura tributaria por excelencia son los impuestos, que representan el monto de los ingresos tributarios más importante que perciben los estados.

“ARTICULO 11. IMPUESTO. Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”.³³

I.1.7.2 Arbitrios: Es un impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.

“ARTICULO 12. ARBITRIO. Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.”³⁴

I.1.7.3 Contribuciones especiales y por mejoras; es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

“ARTICULO 13. CONTRIBUCION ESPECIAL Y CONTRIBUCION POR MEJORAS.

Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivado de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

³² Luis Humberto Delgadillo, *Ibíd.*, pág. 33.

³³ Código Tributario, decreto 6-91 del congreso de la república de Guatemala, art. 11.

³⁴ Código Tributario. *Ibíd.* Art. 12.

Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado”.³⁵

A fin de precisar la naturaleza jurídica de estos gravámenes debemos recurrir a la doctrina que nos proporciona una figura adecuada al caso denominada contribuciones especiales, que se establecen por imposición unilateral del estado en función de un beneficio claramente obtenido por el deudor, que se genera por la realización de obras públicas o por el establecimiento de servicios cuyo productos debe ser destinado a cubrir el gasto originado por la obra o el servicio.

Contribuciones especiales por mejorar, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

I.1.8. LEGALIDAD TRIBUTARIA.

La legalidad tributaria influye en dos aspectos. 1) Sobre el establecimiento de las contribuciones y 2) Sobre la actuación de las autoridades.

La primera se basa en la regulación de del código tributario en donde especifica de los sujetos de la obligación jurídica tributaria. Como lo establece de la siguiente manera:

“ARTICULO 17. Sujeto activo: Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.”³⁶ Que le asiste al estado por medio de la Administración Tributaria, el ente delegado para la recaudación y fiscalización.

“ARTICULO 18. Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable”.³⁷ Únicamente el contribuyente, el obligado a enterar y cumplir al fisco el tributo y de las obligaciones formales establecidas en el art. 94 del código tributario decreto 6-91 del congreso de la república.

“ARTICULO 19. Funciones de la administración tributaria. Son funciones de la administración tributaria: Planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las

³⁵ Código Tributario. Ibíd. Art. 13.

³⁶ Código Tributario. Ibíd. Art. 17.

³⁷ Código Tributario. Ibíd. Art. 18.

actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.”³⁸ Como ente como ente fiscalizador, por medio del precepto legal surge el vínculo jurídico de la obligación tributaria.

Y el segundo nos lleva a considerar el principio de legalidad en el cual los impuestos solo pueden ser establecidos mediante una norma generada conforme al proceso legislativo, de crear o derogar una norma jurídica entre otros, pero esencialmente se debe tomar en cuenta los elementos que la integran, como el sujeto, objeto, base impositiva etc. Y un procedimiento administrativo que obligue al sujeto pasivo el cumplimiento de la obligación tributaria.

Luis Illanes del Centro Interamericano de Estudios Tributarios explica la legalidad tributaria en los siguientes términos: el principio de legalidad aplicando al campo tributario limita la potestad o poder tributario del estado y funciona como límite siempre que se incluya en la Constitución Política con la finalidad de que los tributos sean creados por medio de leyes tributarias, exclusivamente. La Constitución Guatemalteca establece que los tributos sean creados por medio de Decretos del Congreso de la Republica (leyes tributarias) y por aparte enumera los elementos esenciales que determinan el monto de la obligación tributaria que deben ser regulados por medio de la ley, artículo 239. Esta forma de establecer tributos se fundamenta en tres presupuestos.

a) El consentimiento de los contribuyentes. Este consentimiento se manifiesta a través de los diputados del congreso de la Republica en su calidad de representantes de los contribuyentes obligados a pago de los tributos. La importancia de este presupuesto obliga efectuar el estudio personal de los proyectos de la ley tributaria, incluyendo consultas a los contribuyentes por medios de foros, conferencias, opiniones de expertos, declaraciones periodísticas..., buscando el respaldo y consenso de los contribuyentes. La discusión y aprobación de las leyes tributarias debe observar el proceso de formación y sanción de las leyes del Congreso de la Republica definido en la Constitución Política artículo 174 y siguientes, en cumplimiento al principio de legalidad, en virtud que el congresista es el delegado por el pueblo en la aprobación y regulación de las normas jurídicas de todo tipo.

b) La garantía de no-confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. El principio de legalidad tributaria impide que los tributos se utilicen para privar de sus bienes a las

³⁸ Código Tributario. Ibíd. Art. 19.

personas titulares de las deudas tributarias o que se impongan multas por infracciones tributarias con la misma finalidad, por lo tanto, el monto de las multas debe ser razonable en el sentido de no cubrir la totalidad del valor de los bienes o ingresos del contribuyente, por tal monto que le impide vivir con dignidad y decoro. Esta garantía figura en el artículo 41 de la Constitución Política, ya que esto crearía una economía insostenible y temerosa de inversión de capital, lo que conlleva a garantizar los bienes privados y la protección de los mismos, sin embargo este precepto constitucional, es poco aplicable, ya que las multas y sanciones son muchas veces mayores que el mismo capital del empresario.

“Artículo 41.- Protección al derecho de propiedad. Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe³⁹ la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido”. Este principio de la protección de la propiedad es fundamental en la vida jurídica, esto constituye estabilidad jurídica tributaria, ya que viendo otras materias del derecho, como lo es en el derecho de familia, la vivienda y la alimentación son derechos inalienables e inembargables para la misma subsistencia de la familia principalmente los hijos menores, y es por ello que el estado es garante de la permanencia de estos bienes.

c) El deber de los contribuyentes de contribuir a los gastos públicos. El pago de los tributos es obligatorio, siempre y cuando exista un norma que establezca el surgimiento del hecho generador de la obligación tributaria, no puede ser voluntario ya que es necesario para el sostenimiento del estado de Guatemala contiene regulaciones que van más allá de lo necesario, entre ellas, la limitación de las facultades del Gobierno reducidas a la administración del tributo y el establecimiento de procedimientos administrativos por delegación del estado a la Superintendencia de Administración Tributaria y esto para que faciliten la recaudación, según el último párrafo del artículo 239.

“Artículo 239.- Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

a. El hecho generador de la relación tributaria;

³⁹ Constitución Política de la República de Guatemala, art. 41.

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

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.⁴⁰ Dentro de la jerarquía legal de las normas constitucionales son superiores y las que contradigan las normas constitucionales son nulas.

⁴⁰ Constitución Política de la República de Guatemala, art. 239.

CAPITULO II.

II. ASPECTOS PROCESALES Y JURISDICIONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO.

II.1. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO.

En la Superintendencia de Administración Tributarias encontrara una serie de procedimientos administrativos, denominándoseles erróneamente el Código Tributario "El Proceso Administrativo" en el cual existen cuatro clases de procedimientos, así:

- a. El procedimiento administrativo iniciado por el administrado, a solicitud del interesado.
- b. El procedimiento que se inicia de oficio, por la Administración Tributaria, que se le denomina "Procedimientos Especiales de Determinación de la Obligación Tributaria por la Administración".
- c. El procedimiento del Recurso de Revocatoria, que se plantea contra autoridades subordinadas de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-.
- d. El procedimiento del Recurso de Reposición que se plantea contra resoluciones originarias del Directorio de la SAT.

El procedimiento tributario debe ser impulsado de oficio; y debe observar algunas formalidades mínimas como la de la presentación de memoriales, contenido en el artículo 122 del Código Tributario. Toda solicitud inicial debe cumplir con requisitos contenidos en dicho artículo. La omisión de cualquiera de los requisitos, no será motivo de rechazar la solicitud. La Administración Tributaria concederá el plazo de quince días para que le particular subsane dichas omisiones (estos requisitos se encuentran analizados más adelante).

En cuanto a la personería, los particulares tienen derecho a gestionar ante la Administración Tributaria mediante representante legal o mandatario; y en este caso basta con presentar la copia legalizada de los documentos para acreditar la personería.

No se puede exigir el pago de ningún impuesto sobre las actuaciones que se realicen dentro de este procedimiento.

Los interesados o sus representantes y sus abogados tienen acceso a las actuaciones, las que pueden consultar sin ninguna limitación.

El Código Tributario establece la obligación de notificar toda audiencia, opinión, dictamen o resolución. Este punto es discutible en cuanto a las opiniones y dictámenes, los mismos son inherentes a la Administración Pública, por lo tanto, no debería tener obligación de hacer saber éstas a los administrados, en todo caso dar la autorización para que se pueda consultar dentro del expediente, pero esto no perjudica al particular, no se puede indicar que es ilegal, pero si, poco fundamental, ya que trae como consecuencia el retardo en la resolución del expediente.

II.1.1. PROCESO DE EVACUACION DE AUDIENCIA.

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..."⁴¹

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 33 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."⁴²

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

⁴¹ Código Tributario, Ibíd. Art. 146.

⁴² Código Tributario, Ibíd. Art. 143.

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, esta es posterior a la auditoría fiscal de la intendencia de fiscalización por la Superintendencia de Administración Tributaria, en donde se obtenga los resultados, que demuestren inconsistencias y origine a sanciones y multas administrativas, y la segunda a la impugnación de las resoluciones de la administración tributaria interponiendo el recurso de revocatoria o de reposición de las resoluciones administrativas de la Superintendencia de Administración Tributaria, 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 (10) días hábiles.

(Artículo 107 del Código Tributario). Si transcurrido el plazo de diez 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), a través de la técnica del cruce de información, en donde se solicita a los terceros, información contable que ayude a determinar la obligación tributaria en base cierta.

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 periodos 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, y normas constitucionales, en virtud de que la base presunta carece de total valoración. (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 35 dentro del plazo improrrogable de cinco (5) días (Artículo 111 del Código Tributario), sin embargo el error de cálculo no siempre puede favorecer al fisco, es decir que si se le favoreciere al contribuyente, puede solicitar la devolución del exceso del tributo enterado, entonces 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).

II.1.2. ASPECTOS LEGALES DE LA NOTIFICACION DE LA AUDIENCIA.

II.1.2.1. DEFINICION DE NOTIFICACION.

La notificación es un acto jurídico procesal para el procedimiento administrativo tributario, que posee autenticidad, para proporcionar al contribuyente las razones por las cuales se le requiere información contable, o sanciones como medio de darle a conocer las razones emanadas de la administración Tributaria.

La notificación se efectúa de manera escrita, con el detalle al contribuyente para su conocimiento, siempre y cuando se haga conforme a lo establecido por la ley.

También se les conoce como acto de comunicación o publicidad a los interesados, para que posteriormente se utilice su medio de defensa por alguna inconformidad o la aceptación de lo establecido.

II.1.2.2. OBLIGACION DE HACER LAS NOTIFICACIONES.

Establece el artículo 127 que toda audiencia opinión, dictamen o resolución debe hacerse a los interesados en la forma legal....” Obligaciones de notificar. Toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, debe hacerse saber a los interesados en la forma legal y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar en sus derechos.

También se notificará a las otras personas a quienes la resolución se refiera”⁴³

Dentro de las clases de la notificación tenemos y según sea se efectuaran.

- a) Personalmente.
- b) Por otro procedimiento idóneo
- c) En dirección electrónico.

“ARTICULO 130. Notificaciones personales. Se notificarán personalmente las resoluciones que:

- a) Determinen tributos.
- b) Determinen intereses.
- c) Impongan sanciones.
- d) Confieran o denieguen audiencias.
- e) Decreten o denieguen la apertura a prueba.
- f) Denieguen una prueba ofrecida.
- g) Las que fijan un plazo para que una persona haga, deje de hacer, entregue, reconozca o manifieste su conformidad o inconformidad en relación con algún asunto.
- h) Las resoluciones en que se acuerde un apercibimiento y las que lo hagan efectivo.

⁴³ Código Tributario decreto 6-91 del congreso de la república de Guatemala. Art. 127.

- i) Las resoluciones en que se otorgue o deniegue un recurso y las que lo resuelvan. Estas notificaciones no pueden ser renunciadas.

Toda notificación personal se hará constar el mismo día que se haga y expresará la hora y el lugar en que fue hecha e irá firmada por el notificado, pero si éste se negare a suscribirla, el notificador dará fe de ello y la notificación será válida.⁴⁴ Las notificaciones establecen una vía clara de comunicación a los contribuyentes, esencialmente ya que la Superintendencia de Administración Tributaria, es quien notifica, y quien resuelve, sin embargo se debe tener el cuidado de contener los requisitos mínimos, que establece el artículo anterior, y los actos u procedimientos que correspondan notificar, ya que procedimentalmente podría de argüir de nulidad relativa o absoluta.

ARTICULO 131. Entrega de copias. Al hacer cualquiera de las notificaciones a que se refiere el artículo anterior, se entregará copia de la resolución dictada y de los documentos que la fundamenten y se identificará el expediente.⁴⁵

II.1.2.3. FORMA Y LUGAR PARA HACER NOTIFICACIONES.

ARTICULO 132. Plazo para notificar. Toda notificación personal se practicará dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente de dictada la resolución de que se trate, bajo pena para el notificador en caso de incumplimiento, de diez quetzales (Q. 10.00) de multa la primera vez; de veinticinco quetzales (Q.25.00) la segunda vez y de destitución la tercera vez.⁴⁶

“ARTICULO 133. *Forma de hacer las notificaciones. Para practicar las notificaciones, el notificador o un Notario designado por la Administración Tributaria, irá al domicilio fiscal del contribuyente o en su defecto, a la residencia, oficina, establecimiento comercial de su propiedad o al lugar donde habitualmente se encuentre o concurra quien deba ser notificado y si no lo hallare, hará la notificación por cédula que entregará a sus familiares, empleados domésticos o de otra naturaleza, o a la persona idónea y mayor de edad que se encuentre en cualquiera de los lugares indicados. Si no encontrare persona idónea para recibir la cédula o si habiéndola se negare a recibirla, el notificador

⁴⁴ Código Tributario. Ibid. Art. 130.

⁴⁵ Código Tributario. Ibid. Art. 131.

⁴⁶ Código Tributario. Ibid. Art. 132.

la fijará en la puerta, expresando al pie de la cédula, la fecha y hora de la actuación; también pondrá razón en el expediente de haber notificado en esa forma, especificando que no encontró persona idónea, o que habiéndola encontrado, ésta se negó a recibir la cédula.”⁴⁷

Cuando el notificador sepa, por constarle personalmente o por informes que le den en el lugar en que la persona deba ser notificada, que ésta ha muerto o se halla ausente de la República, se abstendrá de entregar o fijar la cédula y pondrá razón en autos, haciendo constar cómo lo supo y quiénes le dieron la información para que la Administración Tributaria proceda a confirmar la muerte o la ausencia.

También podrán hacerse las notificaciones, entregando la cédula en manos del destinatario donde quiera que se le encuentre. Así mismo, mediante correo certificado y por cualquier otro medio idóneo que permita confirmar la recepción, siempre que se garantice el derecho de defensa del contribuyente.

La Administración Tributaria, podrá notificar en las direcciones electrónicas que para tal propósito informen los contribuyentes o responsables o que les establezca la Administración Tributaria, lo que se acredita con el aviso o constancia de recepción o entrega que demuestre que la notificación fue recibida o entregada en la dirección electrónica del contribuyente o responsable. Una vez recibido ese aviso o constancia por medios electrónicos, el empleado de la Administración Tributaria a cuyo cargo esté la notificación debe imprimirlo en papel y agregarlo al expediente correspondiente, lo que servirá de prueba de que la notificación fue efectuada.

“ARTICULO 134. Notificación notarial. Cuando la notificación se haga por notario, se entregará a éste, original y copia de la resolución respectiva, debiendo el notario firmar en un libro que para el efecto se autorice, la constancia de recibo. Los notarios, entregarán la copia al interesado y asentarán la notificación a continuación de la resolución.”⁴⁸ Este medio de notificación, conforme transcurra el tiempo será necesario, para que el contribuyente se dé por notificado, ya que el Notario goza de fe pública, y los documentos que autorice o efectuó, poseen plena validez, según el art. 186

⁴⁷ Código Tributario. *Ibíd.* Art. 133.

⁴⁸ Código Tributario. *Ibíd.* Art. 134.

del Código Procesal Civil y Mercantil, para evitar la negativa o rechazo de la notificación por eludir el procedimiento administrativo.

Los abogados que dirijan a las partes, no podrán actuar como notarios notificadores en el expediente de que se trate.

“ARTICULO 137. Notificaciones por otro procedimiento. La Administración Tributaria podrá establecer para las notificaciones no personales, otro procedimiento idóneo para estos efectos, siempre que se garantice adecuadamente el derecho de defensa del contribuyente.”⁴⁹ Con los avances de los medios informáticos, y la compleja red de comunicación, se toma en cuenta que los medios de notificación puede ser por estos medios, y a la vez tener plena validez en el procedimiento administrativo.

“ARTICULO 138. Copia de las resoluciones. De toda resolución se dejará copia íntegra y legible, la cual firmará y sellará el Secretario de la respectiva dependencia, o quien haga sus veces, consignando la fecha y hora en que la suscriba y agregue a los legajos, de lo que pondrá razón en el expediente identificado el mismo. Dichas copias se coleccionarán debidamente ordenadas y foliadas, atendiendo a las distintas clases de asuntos que se tramiten.”⁵⁰ Dentro de las notificaciones debe consignarse la totalidad de la información, para que el contribuyente en el futuro no pueda argüir de nulidad, y el procedimiento se vea afectado en tiempo y recurso, es decir que, para hacer efectivo el derecho de defensa al contribuyente, debe contener la totalidad de documentos que sean necesarios dentro del procedimiento administrativo.

El Secretario o quien haga sus veces, deberá cumplir con las obligaciones que le impone este artículo, dentro de veinticuatro horas de dictada la resolución, bajo pena de multa de diez quetzales (Q.10.00), la primera vez que incumpla; de veinticinco quetzales (Q.25.00), la segunda y de destitución la tercera.

Las copias de las resoluciones servirán, asimismo, para la reposición de cualquier expediente que se extravíe.

⁴⁹ Código Tributario. Ibíd. Art. 137.

⁵⁰ Código Tributario. Ibíd. Art. 138.

“ARTICULO 139. *Facultad de darse por notificado. No obstante lo previsto en los artículos que preceden, si el interesado se hubiere manifestado en el expediente sabedor de la resolución, la notificación surtirá desde entonces sus efectos, como si estuviera legítimamente hecha; pero el notificador no quedará relevado de la responsabilidad que pudiere corresponderle, por el incumplimiento de las obligaciones que le impone su cargo.”⁵¹ Por la finalidad de la notificación de darse enterado de la información que contiene, esto exime al notificador de las responsabilidades civiles y administrativas, sin embargo la forma de dar por notificado al contribuyente se da usualmente por la razón del notificador, esto es ambiguo ya que da margen a que el mismo no notifique al contribuyente.

“ARTICULO 140. Notificaciones por comisión. Cuando haya de notificar a una persona residente fuera del lugar donde tengan asiento las oficinas centrales de la Administración Tributaria, el jefe de la respectiva Dirección General o dependencia donde se lleve el expediente, comisionará al Administrador de Rentas del Departamento donde tenga su domicilio la persona a notificar, a efecto de que éste a su vez, designe al empleado que debe hacer la notificación. El Administrador de Rentas comisionado, está obligado a comunicar al comitente, sin demora alguna y por la vía telegráfica, el haber practicado la notificación respectiva, indicando el lugar, día y hora en que tuvo efecto. A la vez, devolverá la resolución que se le haya remitido para notificar, cumpliendo con lo indicado por los artículos atinentes.”⁵²

“ARTICULO 141. Nulidad de las notificaciones. Las notificaciones que se hicieren en forma distinta de la prescrita en este Capítulo, son nulas. El notificador o el notario que las autorice incurren en multa de diez a veinticinco quetzales y responderá de los daños y perjuicios irrogados.”⁵³ Las formalidades de la notificación son importantes, ya que este artículo también contempla la nulidad, y esto puede ser objeto del uso excesivo para pausar el procedimiento administrativo.

⁵¹ Código Tributario. *Ibíd.* Art. 139.

⁵² Código Tributario. *Ibíd.* Art. 140.

⁵³ Código Tributario. *Ibíd.* Art. 141.

II.1.3. RECURSO DE REVOCATORIA TRIBUTARIO.

II.1.3.1. INTERPOSICION.

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.”⁵⁴ Es un recurso que está contemplado en la ley de lo contencioso administrativo, tomado en cuenta por otros juristas como un recurso administrativo, que se basa en la impugnación de una resolución del mismo ente juzgador, entonces debe ser interpuesta en el tiempo y con los argumentos legales, que demuestren la procedencia del mismo.

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.

⁵⁴ Código Tributario. *Ibíd.* Art. 154.

“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...”⁵⁵

El Artículo 7°. 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.

II.1.4. RECURSO DE REPOSICION.

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.”⁵⁶ Este nos indica que se podrá interponer recurso de reposición en materia tributaria contra los mismos actos susceptibles de reclamación del procedimiento de lo económico-administrativa, con carácter potestativo y previo a la misma.

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

⁵⁵ Código Tributario. Ibíd. Art. 150.

⁵⁶ Código Tributario. Ibíd. Art. 158.

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.⁵⁷

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.

II.1.5. LA IRRETROACTIVIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA.

Este es un principio que debe regir en las leyes que disponen y regulan para el futuro, por ser el efecto normal de todas las leyes, se entiende que el contenido y la regulación de la materia tributaria es igual que de cualquier otra rama del derecho y como tal deben aplicársele los mismos principios generales.

Al tenerse claro que las normas del derecho tributario forman parte de las leyes ordinarias y como tales se encuentran jerárquicamente subordinadas a la constitución política de la república de Guatemala.

El tratadista Fernando Pérez Royo sostiene lo siguiente: "La condición de las normas tributarias que en su ordenamiento moderno, no pueden ser consideradas como normas restrictivas que reclamen una especial protección en su aplicación desde el punto de vista de la seguridad jurídica"⁵⁸. Entonces la retroactividad en materia tributaria es inconveniente ya que atenta contra lo establecido en la constitución de la república de Guatemala en su artículo 15, así como también contra los principios de seguridad y certeza jurídica, "El principio de certeza de la tributación aconseja la irretroactividad, por la perturbación que produce en los cálculos de los contribuyentes."⁵⁹ Este autor se inclina por la irretroactividad de la ley en materia tributaria debido a los efectos que esta causaría en caso contrario.

⁵⁷ Ley de lo Contencioso Administrativo, decreto numero DECRETO 119-96, del Congreso de la Republica de Guatemala, Artículo 9.

⁵⁸ García Belsunce, Horacio A. Derecho Tributario Penal. Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1985

⁵⁹ Godoy, Norberto J. Teoría General del Derecho Tributario. Aspectos Esenciales. ABELEDO-PERROT, Buenos Aires, Argentina.

"Las leyes tributarias pueden ser retroactivas, pero esa retroactividad tiene un límite, que está dado por alguna garantía constitucional que resultare vulnerada por aplicación de la nueva ley a un hecho o situación o relación jurídica anterior a su sanción."⁶⁰ Entonces diremos que la retroactividad en materia tributaria podría existir siempre dentro de los límites establecidos por la constitución de la república de Guatemala. Ya que se establece el límite constitucional contemplado en el principio de irretroactividad de la ley únicamente en materia penal cuando favorezca al reo.

En Guatemala, no debiera operar la retroactividad en materia tributaria, ya que una disposición en este sentido contemplada en la normativa tributaria, colisiona con el principio constitucional de irretroactividad de la ley, pues en éste se establece claramente como única excepción su aplicación en materia penal.

Debido a que el Código Tributario, Decreto 6-91 forma parte de las leyes ordinarias, su regulación debe ir acorde a la jerarquía de las normas, misma que establece que ninguna norma ordinaria podrá contravenir o tergiversar lo establecido en la Constitución. En caso contrario, la norma que contravenga los principios constitucionales será nula.

II.1.6. 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

⁶⁰ Gómez Martellini, Jorge. Derecho y Legislación Fiscal. Edición Gobernación del Distrito Federal de México, 1974.

tributaria deniega el recurso, 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.

II.1.7. RECURSO DE REVOCATORIA.

II.1.7.1. RECURSO DE REVOCATORIA TRIBUTARIO.

Aunque el Decreto Numero 119-96 del Congreso de la Republica Ley de lo Contencioso Administrativo, en principio trato de la unificación de los procedimientos de los recursos administrativos, en la Administración Tributaria siguieron aplicando, para la interposición de los recursos, el código tributario.

Posteriormente, en el mes de octubre de 1997, a través del Decreto Numero 98-97 del Congreso de la Republica, reforma el decreto Numero 119-96, Ley de los Contencioso Administrativo, y en su Artículo 10, establece: “se adiciona un artículo 17 bis a la ley de los Contenciosos Administrativo, Decreto Numero 119-96 del Congreso de la Republica, el cual queda así: Artículo 17 bis. Excepciones. Se exceptúan en materia laboral y en materia tributaria, la aplicación de los procedimientos regulados en la presente ley, para la substanciación de los recursos de reposición y revocatoria, debiéndose aplicar los procedimientos establecidos por el Código de trabajo y por el Código Tributario, respectivamente”.⁶¹

También se encuentra regulado lo relativo a este recurso en el artículo 45 de Decreto Numero 1-98 del Congreso de la Republica, “Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria”, que establece: “Los recursos Administrativos que los contribuyentes o sus representantes pueden interponer contra las resoluciones de la SAT en materia tributaria, son los que establece el código Tributario y las leyes Aduaneras. Los recursos administrativos que se interpongan contra las

⁶¹ Ley de lo Contencioso Administrativo, *Ibíd.*, Artículo 10.

resoluciones de la SAT en materia no tributaria o aduanera son los establecidos en la ley de los Contencioso Administrativo.

En materia tributaria, contra lo resuelto por el Directorio procede el Recurso de Reposición; contra los resuelto por el Superintendente y los Intendentes, procede el Recurso de Revocatoria. Ambos Recursos se regularan por las disposiciones del Código Tributario. El Recurso de Revocatoria es uno de los recursos Administrativos más complicados que existe dentro del vía administrativa, este recurso tiene características propias, se encuentra regulado de manera que el trámite del mismo puede tardar mucho tiempo y con ello quien sale perjudicada con el procedimiento, es la propia Administración Tributaria, aun tratándose de adeudos al Fisco.

II.1.7.2. FUNDAMENTO LEGAL DEL RECURSO DE REVOCATORIA TRIBUTARIO.

El fundamento legal de este recurso administrativo lo encontramos regulado en el Artículo 17 bis del Decreto Número 119-96, “ Ley de lo Contencioso Administrativo”, modificado por el decreto Numero 98-97 del Congreso de la Republica, que modifica la ley mencionada; los artículos 154, 155, 156, 157, 159 del Decreto Numero 6-91 del Congreso de la Republica, “código Tributario”; y articulo 45 del Decreto Numero 1-98 del Congreso de la Republica “Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria”.

1.2.8.3 PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVOCATORIA TRIBUTARIO.

Establece la ley que las resoluciones de la Administración Tributaria pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados o a instancia de parte. Esto significa que las resoluciones administrativas se pueden revocar siempre que los particulares sean notificados y hayan ejecutado una resolución.

Así también, el artículo 6 de la Ley de los Contenciosos Administrativo establece: “antes que las resoluciones hayan sido consentidas por los interesados, pueden ser revocadas por la autoridad que las haya dictado”.⁶²

⁶² Ley de lo Contencioso Administrativo, *Ibíd.*, Artículo 6.

Se tendrá por consentida una resolución cuando no se impugnada dentro del plazo”

El recurso de Revocatoria Tributario procede en contra de resoluciones o actos administrativos emitidos por los órganos subordinados de la Administración tributaria, en este caso, si es un acto o resolución de un intendente, el superior es el superintendente y es quien tiene que resolver la revocatoria y si la resolución es del Superintendente de Administración Tributaria, el superior es el Directorio y este debe resolver el recurso. En esta institución hay que observar el nivel de decisiones en el orden jerárquico, primero el Directorio; en segundo lugar, el Superintendente y por último, los intendentes. Hay tres niveles de decisión.

II.1.7.3. INTERPOSICION DEL RECURSO DE REVOCATORIA TRIBUTARIO.

El recurso de revocatoria se interpone por escrito dentro de los diez días hábiles siguientes al de la notificación de la resolución de la resolución que afecta al particular.

Como es normal, dentro de los procedimientos administrativos en materia de impugnaciones o recursos, la presentación de los mismos no requiere de formalismos legales, más que presentarlos dentro del tiempo, pero dentro del presente recurso Administrativo, de conformidad con el Código Tributario, únicamente es necesario que el memorial de interposición reúna algunos requisitos legales, que se encuentran regulados en el Artículo 122.

El artículo 154 en su párrafo sexto, establece: “El memorial de interposición del recurso deberá llenar los requisitos establecidos en el artículo 122 de este Código”

Los requisitos que manda reunir dentro del memorial el artículo mencionado son los siguientes:

La primera solicitud que se presente ante la Administración Tributaria deberá contener:

a. Designación de la autoridad, funcionario, o dependencia a quien se dirija. Si la solicitud se dirigió a funcionario, autoridad o dependencia que no tiene competencia para conocer del asunto planteado, de oficio y a la mayor brevedad posible cursara a donde corresponda, bajo su responsabilidad. El traslado deberá notificarse al interesado.

- b. Nombres y apellidos del solicitante, indicación de ser mayor de edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio y lugar para recibir notificaciones. Cuando el solicitante no actúe en nombre propio, deberá acreditar su personería.
- c. Relación de los hechos a que se refiere la petición.
- d. Peticiones que se formulen.
- e. Lugar y fecha.
- f. Firma del solicitante.

Si el solicitante no sabe o no puede firmar, lo hará otra persona a su cargo.

En las solicitudes posteriores, no será necesario consignar todos los datos de identificación del solicitante, salvo sus nombres y apellidos completos.

Aunque el artículo transcrito anteriormente establece algunos requisitos, pensamos que las peticiones y trámites dentro de la administración pública deben ser sin formalismos legales más que los necesarios, para no entorpecer los procedimientos administrativos y dar una mayor agilidad a la administración pública.

II.1.7.4. PROCEDIMIENTO.

Como ya los expresamos al inicio de este tema, el recurso se torna un tanto complicado por la forma que quedo regulado en la ley, lo que se debe tomar en cuenta es la presentación dentro de los diez días hábiles siguientes al de la última notificación de la resolución impugnada y los que el órgano subordinado de la Administración Tributaria, debe dentro del plazo de QUINCE DIAS, CONCEDER O DENEGAR EL TRAMITE DEL RECURSO, y es aquí donde se complica el procedimiento, el órgano impugnado tiene la facultad de CONCEDER O DENEGAR EL TRAMITE DEL RECURSO, si lo concede no hay problema porque eleva el expediente dentro de los CINCO DIAS SIGUIENTES AL DE LA RESOLUCION QUE CONCEDE, elevado el expediente con el recurso superior jerárquico de la administración tributaria, cuenta con treinta días contados a partir del día siguiente de recibido el expediente, para resolverlo, dentro de los cuales se le debe dar audiencia obligatoria de la Procuraduría General de la Nación por quince días y a la Unidad de Dictámenes en

Recursos Administrativos de la entidad o dependencia a la que este acuerde asignar las correspondientes atribuciones técnicas, pero ellos no implica que el órgano que resuelve pueda pedir dictamen a alguna dependencia técnica de la Administración Tributaria si lo cree oportuno , este último es facultativo, y con ellos ya se puede resolver confirmado, revocando o modificando la resolución recurrida.

II.1.7.5. TRAMITE DEL RECURSO DE REPOSICION.

El recurso de Reposición, recurso jerárquico, es un medio de control que se puede plantear contra RESOLUCIONES ORIGINARIAS de la administración tributaria (el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-), vamos a recordar que la resolución originaria es la que estos órganos emiten sobre sus propios expedientes que les están encomendados por la competencia administrativa.

II.1.7.5.1. FUNDAMENTO LEGAL.

El fundamento legal de este recurso es el artículo 17 bis del Decreto Número 119-96, Ley de lo Contencioso Administrativo y artículo 158 del Decreto Numero 6-91 del Congreso de la Republica, Código Tributario. Se aplican también los artículos 157 y 159 del mismo cuerpo legal y articulo 45 del Decreto Numero 1-98 del Congreso de la Republica, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

II.1.7.5.2. PROCEDENCIA.

El Recurso de Reposición tiene su procedencia contra RESOLUCIONES ORIGINARIAS del órgano superior de la Superintendencia de Administración Tributaria (el Directorio). Las resoluciones originarias son aquellas que los órganos superiores emiten con su propia competencia ordinaria, es decir, cuando decide en expediente que normalmente se gestiona en el propio órgano superior.

El hecho de la obligatoriedad de resolver recursos administrativos que se plantean contra sus órganos subordinados, la resolución de los mismos no debe entenderse por una resolución

originaria, pues en este caso la resolución originaria es del subordinado, no del órgano superior (Directorio), lo que normalmente está haciendo el superior es revisar la actuación del órgano subordinado y resuelve el recurso confirmado, revocando o modificando la resolución.

II.1.7.5.3. INTERPOSICION.

El recurso de Reposición se interpone por escrito dentro de los diez días hábiles siguientes al de la notificación de la Resolución que afecta al particular.

En los procedimientos administrativos en materia de impugnaciones o recursos, la presentación de los mismos no requiere de formalismos legales más que presentarlos dentro del tiempo, pero dentro del presente recurso administrativo, de conformidad con el Código Tributario, únicamente es necesario que el memorial de interposición reúna algunos requisitos legales, que se encuentran regulados en el artículo 122.

El artículo 154 en su párrafo sexto, establece: “El memorial de interposición del recurso deberá llenar los requisitos establecidos en el artículo 122 de este código, al igual que el recurso anteriormente analizado”.

Los requisitos que manda reunir dentro del memorial el artículo mencionado son los siguientes: La primera solicitud que se presente ante la Administración Tributaria Deberá contener:

- a. Designación de la Autoridad, funcionario o dependencia a quien se dirija. Si la solicitud se dirigió a funcionario, autoridad o dependencia que no tiene competencia para conocer del asunto planteado, de oficio y a la mayor brevedad posible, cursara a donde corresponda, bajo su responsabilidad. El traslado deberá notificarse al interesado.
- b. Nombres y apellidos del solicitante, indicación de ser mayor de edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio y lugar para recibir notificaciones. Cuando el solicitante no actúa en nombre propio, deberá acreditar su presencia.
- c. Relación de los hechos a que se refiere la petición.
- d. Peticiones que se formulen.
- e. Lugar y fecha.

f. Firma del solicitante.

Si el solicitante no sabe o no puede firmar lo hará otra persona a su cargo.

En las solicitudes posteriores, no será necesario consignar todos los datos de identificación del solicitante, salvo sus nombres y apellidos completos.

En materia de recursos administrativos no es aplicable el mandar a subsanar errores en los memoriales, únicamente deben contener los requisitos enumerados.

Los recursos administrativos no deben estar provistos de excesivos formalismos, pero en este caso, como en otros especiales, la ley establece requisitos mínimos y los requisitos que marca el artículo transcrito son los que debería llevar toda petición ante la Administración Pública, se trata de requisitos mínimos, no de formalismos exagerados, para cumplir con uno de los principios del procedimiento, la informalidad.

II.1.7.5.4. PROCEDIMIENTO.

Como vemos en adelante, este recurso no tiene mayores complicaciones, por la forma en que quedó regulado en la ley, lo que hay que tomar en cuenta es el planteamiento dentro de los diez días hábiles siguientes al de la última notificación de la resolución impugnada.

El Directorio cuenta con treinta días contados a partir del día siguiente de planteado el recurso para resolverlo, dentro del mismo plazo se le debe dar audiencia obligatoria a la Procuraduría General de la Nación por quince días y recabara dictamen de la Unidad de Dictámenes en Recursos Administrativos de la SAT, a la que este acuerde asignar las correspondientes atribuciones técnicas, si lo estima necesario, este dictamen deberá rendirse dentro del plazo de 15 días hábiles. Con dicho dictamen o sin él, en todos los casos se dará audiencia a la Procuraduría General de la Nación, por 15 días hábiles.

Una vez cumplidas las audiencias anteriores y dentro del plazo señalado en el artículo 157 del Código Tributario, el superior Jerárquico resolverá el recurso respectivo, rechazado, confirmando,

revocando o anulando la resolución recurrida. También podrá acordar diligencias para mejor resolver, para lo cual procederá conforme al artículo 144 del Código Tributario.

En este caso, de no resolverse el recurso de conformidad con lo manifestado, el funcionario o empleado público responsable puede ser sancionado de conformidad con la escala de sanciones que contiene la Ley del Servicio Civil, la cual tiene la siguiente escala:

1. La primera vez con suspensión en el trabajo sin goce de sueldo por quince días:
2. La segunda vez con suspensión en el trabajo sin goce de sueldo por treinta días:
3. La tercera vez con destitución justificada de su puesto del trabajo.

En el mismo órgano que está emitiendo la resolución originario al recurso lo resuelve, tiene ningún procedimiento intermedio, el expediente se encuentra en el Ministerio y en el propio órgano superior resolverá, revisando su propia actuación.

La resolución del Directorio de la SAT al recurso planteado puede ser de dos formas:

a. Con una resolución favorable:

En este caso la resolución que afecta los intereses de los particulares se revocó se manda a ejecutar se es el caso o bien simplemente queda sin efecto lo resuelto por el Superior Jerárquico.

b. Con una resolución desfavorable del órgano superior de la Administración Tributaria:

Si lo resuelto es desfavorable por el Directorio, significa que la resolución administrativa se confirmó. La resolución administrativa sigue afectando al particular y es procedente acudir a un órgano jurisdiccional para que a través del Proceso Contencioso Administrativo o bien, se puede cumplir con lo resuelto y no acudir a la vía judicial.

Si no resuelve el Directorio:

Si el Directorio no resuelve dentro de los treinta días que tiene que resolver, se produce la figura jurídica del Silencio Administrativo de Naturaleza Adjetiva y el particular tiene las opciones siguientes:

- Esperar Indefinidamente:

El particular puede esperar indefinidamente que el órgano superior de la Administración Tributaria resuelva, en este caso el silencio administrativo no tiene ninguna consecuencia jurídica,

- Interponer el Contencioso Administrativo:

El artículo 157 del Decreto Numero 6-91 del Congreso de la Republica, Código Tributario establece que para el efecto que el particular pueda acudir a la vía judicial por silencio administrativo, se tiene que dar para este efecto por agotada la vía administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de reposición.

CAPITULO III.

III.1. SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA, REGULACION LEGAL Y ORGANIZACION.

III.1.1. REGULACION LEGAL.

La superintendencia de administración tributaria se regula a través de decreto No. 1-98 del Congreso de la Republica, "Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria".

El espíritu de la ley de creación de la SAT se basa en algunos principios:

III.1.1.1. Se crea esta institución con la necesidad de reformar estructuralmente la Administración Tributaria, para que se recauden con efectividad los ingresos que el estado requiere para cumplir con sus obligaciones constitucionales, en particular las que tienen relación con el gasto social en salud, educación, seguridad civil, vivienda e infraestructura, así como la modernización del estado.

III.1.1.2. Esta institución también tiene base legal en los Acuerdos de Paz suscritos por el Gobierno de la Republica en diciembre de 1996, en donde se adquirió el compromiso de llevar a cabo las medidas de administración y legislación tributaria que permita incrementar la carga tributaria en el país.

III.1.1.3. La urgente necesidad de fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias lo cual debe lograrse a través de combatir la evasión tributaria, la defraudación y el contrabando, la simplificación de los procedimientos, una mayor efectividad de los sistemas que se aplican para la recaudación y un mejor servicio a los contribuyentes, de manera que se eleve la moral tributaria de los contribuyentes.

III.1.1.4. Por la necesidad de crear una entidad descentralizada, con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios en el cual el Estado delegue las facultades para administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos con independencia administrativa.

III.1.2. PRINCIPIOS BASICOS DE LA LEY ORGANICA.

Se crea la *Superintendencia de Administración Tributaria*, como una entidad estatal Descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones funciones que le asigna la presente ley. Gozara de AUTONOMA funcional, económicamente, financiera, técnica administrativa, así como PERSONALIDAD JURIDICA, PATRIMONIO Y RECURSOS PROPIOS.

El domicilio principal de la Administración Tributaria es en la ciudad de Guatemala, pero también puede fijar domicilio en cada una de las dependencias que establezca en cualquier lugar del *territorio nacional*.

La denominación de esta institución se puede abreviar como SAT.

III.1.3. FUNCIONES DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA (SAT).

Como concepto de la administración tributaria es el ente que sirve de puente entre el sujeto pasivo y el sujeto activo de la obligación tributaria, en otras palabras es el nexo entre el contribuyente y el Fisco.

La administración tributaria mediante mandato constitucional y legal es estado otorga poderes especiales, que son de herramientas e instrumentos para que el estado pueda obtener fuentes de ingresos de los impuestos vigentes.

La administración Tributaria se encarga de administrar, controlar y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, hecho que lo reafirma el artículo 19 del Código tributario al señalar como funciones de la Administración Tributaria las siguientes: ...”Planificar, Programar, Organizar, Dirigir, Ejecutar, Supervisar y Controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídicos tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributo.”⁶³

Dentro de las distintas funciones que competen a la Administración Tributaria, esta la de fiscalización.

⁶³ Código Tributario. *Ibíd.* Artículo 19.

Por otro lado, se debe entender que el control fiscal no es un fin en si, sino que más bien responde a tres emergencias:

- Garantizar el respeto a la voluntad del Legislador, expresado en las leyes tributarias.
- Invitar que los contribuyentes honestos paguen por los defraudadores.
- Restablecer la igualdad de condiciones entre los diferentes actores de la economía del país.

En consecuencia, en la medida que se logre un equilibrio entre las garantías del contribuyente y las facultades de la administración Tributaria, se logra una mayor aceptación del control fiscal, en particular de la fiscalización.

III.1.4. FACULTADES Y ATRIBUCIONES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA.

La administración Tributaria, de acuerdo con el artículo 98 y 98 "A", del código tributario, está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias y en el ejercicio de sus funciones debe actuar conforme a las normas de dicho Código, a las leyes y reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, recaudación y el control de los tributos.

Artículo 98 del Código Tributario señala que para tales efectos podrá:

1. Requerir informe de cualquier persona individual o jurídica, este o no inscrita como contribuyente o responsable y en su caso, declare los tributos que de acuerdo con las leyes le corresponda. Exigirá que liquiden y paguen los tributos, intereses, recargas y multas que procedan.

Asimismo exigirá a los contribuyentes responsables, que proporcionen los elementos que constituyen la base imponible para la correcta determinación de la obligación tributaria.

2. Requerir el pago y recaudar de los contribuyentes y responsables, el tributo adeudado, sus intereses y si corresponde, los recargos y multas. La administración Tributaria autorizara los formularios, y también otros medios distintos al papel, que se utilicen para facilitar el cumplimiento de las obligaciones.

3. Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime conveniente, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente. Para este efecto, podrá requerir

del sujeto pasivo y de terceros cualquier información complementaria, incluso a través de sistemas computarizados, en congruencia con lo que establecen los artículos 30 y 93 de este Código.

4. Sancionar a los contribuyentes y responsables, de acuerdo con este Código y demás leyes tributarias.

5. Organizar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.

6. los abogados que laboren en la Administración tributaria podrán actuar en todos los procedimientos judiciales en que sea parte dicha administración, por designación de su titular; así como cobrar judicialmente los tributos, multas, intereses, recargos las costas que correspondan, conforme a la normativa específica de la Administración tributaria. En consecuencia, dichos profesionales aunque laboren a tiempo completo, podrán ejercer la profesión de abogados, cuando actúen en los procedimientos a que se refiere este inciso.

7. Contratar profesionales de las disciplinas jurídicas, económicas, financieras u otras especialidades científicas o técnicas, en los casos en que sea necesario para el mejor cumplimiento de sus funciones de fiscalización y recaudación.

8. Establecer índices generales de rentabilidad, promedios o porcentajes de utilidad bruta, utilidad neta, ingresos o ventas por ramo de actividad económica, respecto de un mismo giro comercial, industrial, agropecuario, de explotación de recursos naturales, de empresas de servicios, así como de otras actividades profesionales o técnicas para la mejor determinación de los tributos.

9. Efectuar tasaciones de bienes o derechos en los casos en que el contribuyente, previo requerimiento, no aporte los documentos o elementos que permitan establecer el verdadero valor de los mismos. La Administración Tributaria al fijar esos valores tomara en consideración el valor normal de adquisición a la fecha de la operación.

10. Verificar los inventarios de bienes o mercancías y valores. Así como verificar bienes o mercancías objeto de transporte. Para tal efecto, las personas individuales o jurídicas que presten el servicio de transporte, incluyendo al conductor del respectivo vehículo, están obligadas a exigir del remitente los comprobantes de propiedad y otros documentos aprobados conforme el régimen aduanero, que amparan los bienes o mercancías transportadas; igualmente están obligados a portar dichos documentos mientras dure el traslado y al igual que el propietario de los bienes o mercancías

a presentar los mismos a los funcionarios designados por la Administración Tributaria, cuando estos aso lo requieran, para el cumplimiento de esta atribución, las fuerzas de seguridad publica deberán proporcionar de inmediato el apoyo que la Administración Tributaria les solicite.

11. Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas, y cualquiera otra entidad del sector privado para realizar estudios económicos, financieros y tributarios, tendientes a establecer la realidad mercadotecnia y de rendimiento normales de determinadas actividades económicas, para poder establecer y aplicar con equidad las normas tributarias.

12. Velar porque las actuaciones se resuelvan en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal.

13. Revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyentes y agentes de retención o de percepción, que se relacionen con la determinación y el pago de las obligaciones tributarias, incluyendo el sistema informático que utilice el contribuyente para registrar sus operaciones contables y tributarias. Para tales efectos podrá requerir, en cada caso, información o documentos relacionados con el equipamiento informático, incluyendo la de programas fuente, diseño y programas utilizados, así como la relacionada con los instrumentos materiales que permitan acceder la información vinculada con los registros contables. Asimismo podrá requerir la producción de listados e integraciones y la realización de pruebas.

Si los contribuyentes o agentes de retención o de percepción opusieren resistencia y esta se produjere con violencia, deberá pedirse la intervención de juez penal competente.

Todo funcionario o empleado de la Administración Tributaria debe dar trato respetuoso y pronta atención a los contribuyentes y a sus representantes. El incumplimiento de esta disposición constituye falta grave que se sancionan conformes lo dispuesto en el artículo 96 de este código.

14. Podrá establecer una dirección electrónica en Internet, o buzón electrónico, para cada uno de los contribuyentes y responsables. Por tal virtud la Administración tributaria emitirá las resoluciones que establezcan los grupos de contribuyentes a los cuales se les asignara la dirección electrónica. La administración Tributaria podrá utilizar el buzón electrónico para remitir a los

contribuyentes los acuses de recibo de las declaraciones y pagos efectuados, boletines informativos, citaciones, notificaciones y otras comunicaciones de su interés, cuando correspondan.

15. Establecer procedimientos para la elaboración, transmisión y conservación de facturas, libros registros y documentos por medios electrónicos o distintos al papel.

16. Proporcionar a autoridades competentes tributarias de otros países y recibir de estos, información de carácter tributario o financiero, que legalmente sea requerida, para fines eminentemente vinculados con la fiscalización y control tributario.

17. Ejercer la cobranza, tanto administrativa, como judicial de tributos cuya administración este a cargo de otras entidades estatales, nacionales, o extranjeras, pudiendo iniciar adicionalmente todo tipo de medidas precautorias necesarias para garantizar el pago de tributos.

18. Participar directa o indirectamente en la negociación y elaboración de tratados o convenios internacionales que afecten la recaudación impositiva en Guatemala.

19. Facultar a los auditores que laboran para la Superintendencia de Administración Tributaria, para constituirse en cualquier lugar fuera de la Republica de Guatemala a realizar actividades de fiscalización tributaria y suscribir las actas en las que documenten actos o hechos que les consten en el ejercicio de su función fiscalizadora, todo lo cual tendrá validez legal en el territorio nacional, sin necesidad de proceder a su legalización por el Ministerio de Relaciones Exteriores.

20. Cuando la Administración Tributaria ejerza las facultades de fiscalización, verificación, inspección, investigación y control establecidas en el presente Código y efectuó requerimientos de información que coadyuven al cumplimiento de sus funciones, no obstante el contribuyente o responsable podrá solicitar se anoten sus aclaraciones u observaciones.

III.1.5. ELEMENTOS DE FISCALIZACION.

Dentro de los elementos más comunes de fiscalización que la Superintendencia De Administración emplea para efectuar las investigaciones del cumplimiento de la obligación tributaria tenemos:

III.1.5.1. Libros, documentos y archivos, o sistemas de contabilidad del contribuyente que se relacionen con sus actividades económicas y financieras para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria, podrá revisar la documentación y archivos almacenados en papel o medios magnéticos, ópticos u dispositivos de almacenamiento digital del contribuyente, y requerir y obtener de este toda la información necesaria incluso por los mismos medios, para establecer su verdadera situación tributaria.

III.1.5.2. Informaciones referentes a volúmenes o cantidades y valores de los bienes que se importen o exporten.

III.1.5.3. Tiene la facultad de requerir del contribuyente y este está obligado a presentar las copias, fotocopias, copias electrónicas o por cualquier otro medio, de la documentación y archivos almacenados en papel o medios magnéticos, ópticos u otros dispositivos de almacenamiento digital.

CAPITULO IV.

IV.1. EL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM.

IV.1.1. DEFINICION Y FUNDAMENTO DEL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM.

Guillermo Cabanellas, define non bis in idem como un aforismo latino que significa no dos veces sobre lo mismo⁶⁴. En términos jurídicos y económicos, se comprende que no puede ser condenado dos veces un mismo hecho, o en derecho tributario el pago de dos multas por el la misma sanción.

Para Rafael Márquez Piñero, con la citada expresión se quiere indicar que una persona no puede ser juzgada dos veces por los mismos hechos que se consideran delictuosos, a fin de evitar que quede pendiente una amenaza permanente sobre el que ha sido sometido a un proceso penal anterior⁶⁵. Claramente se toma en cuenta que la norma jurídica sancionatoria administrativa, se indica que no eximen la acción penal, lo que surge la gran discusión sobre este principio. En primer lugar la sanción administrativa se basa en el pago pecuniario por la infracción, es decir solo se basa en el pago, como principal forma sancionatoria, aun mas especifico se da en el derecho tributario, tomando en cuenta que, todo lo relacionado a esto es esencialmente de la actividad económica y los intereses estatales de obtener los recursos para el cumplimiento de sus fines; y segundo, la sanción penal además de la económica, proporciona inestabilidad económica y jurídica, atenta contra el estado de derecho, es por ello que la normativa legal se debe de basar en una solo tipo de sanción, que por razonamiento o lógica seria la sanción económica.

IV.1.2. ELEMENTOS.

Identidad de sujeto Mediante éste requisito se exige que el sujeto al cual se sancionó o se sigue en su contra un proceso o procedimiento por la comisión de un hecho ilícito, sea el mismo al cual se le pretende sancionar o iniciar un proceso o procedimiento en su contra por el mismo hecho. En tal

⁶⁴ CABANELLAS, Guillermo. Repertorio jurídico de principios generales del derecho, locuciones, máximas y aforismos latinos y castellanos. 4ª. Edición ampliada por Ana María Cabanellas. Heliasta S.R.L. Buenos Aires, Argentina, 1992, pág. 175.

⁶⁵ BARRENA ALCARAZ, Adriana E. y otros. y otros. Diccionario Jurídico Mexicano. Suprema Corte de Justicia de la Nación. México, 1994, pág. 2988.

sentido, la identidad subjetiva se enfoca en la persona a quien se le imputa la comisión del hecho ilícito más no en los agraviados.

En el caso de la comisión de un ilícito que tiene relevancia penal y administrativa se discute si se puede iniciar un proceso penal contra una persona individual cuando previamente se ha sancionado administrativamente a la persona jurídica en la cual es parte de algún órgano de decisión³. Al respecto, existen dos posiciones, la primera que niega la posibilidad de instaurar el proceso penal, toda vez que se considera que la persona jurídica y la persona individual miembro de su organización son el mismo sujeto y, la segunda, por la cual se afirma que sí es posible iniciar el proceso penal dado que, no nos encontramos ante una identidad de sujetos porque la persona jurídica es un ente distinto de los miembros que la conforman.

Nosotros compartimos la segunda de las posiciones planteadas puesto que, de conformidad con nuestra legislación nacional civil⁴ se debe diferenciar a la persona jurídica de sus miembros pues tiene una existencia distinta a la de éstos últimos.

IV.1.2.1. IDENTIDAD DE HECHOS.

El hecho que motivó una sanción anterior debe ser el mismo por el cual se pretende sancionar a la misma persona. En igual sentido, el hecho que sustenta un proceso o procedimiento debe ser el mismo por el cual se pretende iniciar otro contra la misma persona.

Pero qué hecho es el que configura el presente requisito para la aplicación del non bis in idem. Para dar respuesta a ello tenemos dos opciones, primero, entender que con ello se hace referencia al hecho fáctico y, segundo, considerar que el hecho relevante para la configuración de la identidad de hecho es el que corresponde a la calificación jurídica del mismo.

El hecho se debe comprender al acontecimiento ocurrido en la realidad, es decir, al suceso fenomenológico suscitado más no a la calificación jurídica del mismo realizada a través de la subsunción de un comportamiento en un tipo penal o administrativo, toda vez que si seguimos este último enfoque se podría caer en la arbitrariedad y falta de seguridad jurídica derivada de las distintas valoraciones que estas situaciones se pueden configurar, por ejemplo, ante la comisión de ilícitos económicos cometidos en el ámbito de organización de estructuras societarias.

IV.1.2.2. IDENTIDAD DE FUNDAMENTO.

Encontrarnos ante la comisión de un ilícito que podría tener relevancia administrativa y penal acudir al criterio de protección de un mismo bien jurídico no sería adecuado, proponiendo que la identidad de fundamento debe entenderse como identidad de efectos. El non bis in idem material que en caso de infracciones administrativas no se puede hablar de bienes jurídicos que se lesionan o ponen en peligro, proponiendo que el fundamento sea analizado en torno al injusto entendido desde un enfoque normativo.

IV.1.3. CLASES DE NON BIS IN IDEM.

IV.1.3.1. NON BIS IN IDEM MATERIAL.

Mediante la presente vertiente del non bis in ídem se prohíbe la sobre reacción sancionatoria del Estado, es decir, se prohíbe imponer múltiples sanciones a una persona por los mismos hechos y bajo el mismo fundamento.

El non bis in idem material tiene dos manifestaciones. En primer lugar, se prohíbe al Estado sancionar dos veces en el mismo ordenamiento jurídico, sea penal o administrativo, En segundo lugar, no se permite al Estado sancionar a una persona por los mismos hechos en ordenamientos jurídicos distintos, cuando nos encontremos ante la identidad de fundamento.

IV.1.3.2. NON BIS IN IDEM PROCESAL.

“En el derecho procesal tal principio significa que nadie puede ser juzgado dos veces por los mismos hechos, como lo establece el artículo 17 del código penal guatemalteco, en donde se establece la única persecución, es decir, que un mismo hecho no pueda ser objeto de dos procesos distintos o, si se quiere, que se inicien dos procesos con el mismo objeto. Con ello se impide por un lado, la dualidad de procedimientos (por ejemplo, uno de orden administrativo y otro de orden penal) y, por otro, el inicio de un nuevo proceso en cada uno de esos ordenes jurídicos.

En primer lugar, la prohibición del concurso entre dos procesos penales o procedimientos administrativos sancionadores. En segundo lugar, la prohibición del concurso entre un proceso penal y un procedimiento administrativo sancionador.

Acerca de ello, en el caso de la persecución paralela entre el procedimiento administrativo sancionador y el proceso penal, se ha discutido cuál de los ordenamientos jurídicos debe prevalecer. Por un lado, algunos consideran que no se puede hablar de prevalencia de un ordenamiento jurídico sobre otro pues ambos penal y administrativo sancionador son iguales al tener ambos la finalidad sancionadora, debiendo elegirse una de ellas en base a criterios cuantitativos. Por otro lado, se encuentran aquellos que consideran que debe prevalecer el Derecho Penal sobre el Derecho Administrativo Sancionador, sosteniéndose que la Administración Pública se encuentra subordinada al Poder Judicial y, por tanto, en caso la primera presuma que los hechos materia de procedimiento configuran un delito deberá interponer la denuncia correspondiente ante el Ministerio Público y, asimismo, deberá suspender el procedimiento administrativo sancionador hasta que se emita un pronunciamiento judicial que resuelva el asunto. Además, si el órgano jurisdiccional absuelve al procesado de las imputaciones formuladas en su contra, la Administración Pública quedará vinculada a los hechos probados en la resolución judicial continuando con el procedimiento administrativo sancionador a fin de determinar si se ha cometido una infracción administrativa. Ello no será así cuando el órgano judicial emita resolución declarando que el hecho materia del proceso no existe o que no haya participado el procesado en el mismo, siendo que ello impedirá que continúe o inicie el procedimiento administrativo sancionador.

Por último, en caso de que el procesado sea condenado por la comisión de delito, la Administración Pública no podrá continuar con el procedimiento administrativo sancionador en caso nos encontremos ante una igualdad de fundamento.

En la actualidad el estado con el decreto 4-2012, ha agregado nuevas sanciones penales, sin embargo al fisco le favorece elevar la recaudación y por lo tanto la sanción administrativa es la más conveniente.

IV.1.4. LAS CONSECUENCIAS ACCESORIAS COMO PENAS.

Las consecuencias accesorias tienen la naturaleza jurídica de las penas, ya que dentro de la ejecución de las penas, poseen daños colaterales de carácter social y económico partiendo de que las consecuencias accesorias no pueden merecer la calificación de sanciones administrativas porque aunque su aplicación por los órganos de justicia penal no es un dato determinante de su naturaleza, no dejarían de ser unas extrañas sanciones administrativas dado que están previstas en

el Código penal, son impuestas por el Juez Penal, como consecuencia de una infracción penal, en el curso de un proceso penal y están orientadas a los fines de la pena.

Las consecuencias accesorias no son consecuencias jurídicas preventivas no sancionatorias porque de ser así no tendrían que estar sometidas a las garantías constitucionales exigidas para el Derecho sancionador.

En relación a tales argumentos debemos señalar, en primer lugar, que sin negar o afirmar por el momento que las consecuencias accesorias tengan naturaleza jurídica de sanción administrativa el hecho de que una medida se encuentre prevista en el Código penal, sea impuesta por un Juez Penal, en un proceso penal debido a la comisión de una infracción penal no son datos relevantes para determinar la naturaleza jurídica de la medida, toda vez que la misma debe sustentarse en el fundamento de su imposición y la finalidad que se busca con ello.

IV.1.5. LAS CONSECUENCIAS ACCESORIAS COMO SANCIONES PENALES.

Mediante el defecto de organización se trata de considerar a la persona individuales sabemos que la responsabilidad es indelegable unipersonal y le asiste directamente al culpable y las personas jurídicas como por los delitos cometidos por sus órganos y/o representantes en caso ésta no haya tomado las medidas necesarias para prevenir la comisión de los ilícitos penales, es decir, por no haber realizado acciones encaminadas a que se mantenga el normal desarrollo de la actividad económica de la empresa, aunque esto es muy discutido en la actualidad, la responsabilidad más se inclina a las sanciones administrativas, ya que el acto ilícito va encaminada a la autoría, coautoría, en un caso extremo a los cómplices, difícilmente determinada por un representante de instituciones o sociedades, ya que dentro de un procedimiento penal la responsabilidad se basa en la función administrativa, de coordinar y ejecutar políticas de sostenibilidad o desarrollo económico de las entidades, sin embargo cuando analizamos la responsabilidad del Representante legal, queda enmarcada en el código tributario en su artículo 81 en donde establece lo siguiente: "Responsabilidad en casos de representación. Los sujetos pasivos de la obligación tributaria, serán responsables ante la Administración Tributaria, por los actos u omisiones de sus representantes, sin

perjuicio de la responsabilidad solidaria que corresponda”.⁶⁶ Claramente en el ámbito administrativo, y no penal.

“Es así que, se estaría fundamentando la aplicación de las consecuencias accesorias a las personas jurídicas a través del defecto de organización de las personas físicas que la conforman, toda vez que quienes deberían de tomar dichas medidas son, precisamente, determinadas personas físicas que tienen dentro de su ámbito de competencia cumplir con dicha función”⁶⁷. Por lo que, para fundamentar la aplicación de las consecuencias accesorias a la persona jurídica se estaría trasladando a ésta los defectos de organización de los miembros de sus órganos que no han realizado las acciones necesarias para prevenir la comisión de delitos, y solo en determinadas instituciones o sociedades, según su forma de constitución y la responsabilidad de los socios y sus representantes, tal el caso de las sociedades anónimas, que solamente se limitan los socios a la aportación o valor de las acciones.

IV.1.6. LAS CONSECUENCIAS ACCESORIAS COMO SANCIONES ADMINISTRATIVAS.

“Quienes sostienen la presente posición afirman que las sanciones jurídico negativas sanciones aplicadas a quien comete un hecho ilícito son la pena, la medida de seguridad, la sanción civil⁶⁸ y la sanción administrativa. Siendo que, luego de realizar un análisis de cada una de las medidas señaladas concluyen que las consecuencias accesorias aplicables a las personas jurídicas son sanciones administrativas de finalidad preventiva impuestas en el proceso penal con todas las garantías que corresponden al presente proceso y debido a la peligrosidad de la persona jurídica. Mediante el análisis de cada una de las medidas descartadas a través de la presente posición tenemos, en primer lugar, que quienes sostienen que las medidas aplicables a las personas jurídicas son sanciones administrativas consideran que las consecuencias accesorias no tienen naturaleza jurídica de penas, toda vez que carecen de culpabilidad.

En segundo lugar, no se considera que sean medidas de seguridad en sentido clásico pues las personas jurídicas no tienen capacidad de acción capacidad de cometer un delito y, no se les puede atribuir la naturaleza jurídica de medidas de seguridad por la peligrosidad de la cosa, puesto que

⁶⁶ Código Tributario Ibíd. Artículo 81.

⁶⁷ Jesús María Silva Sánchez, Legislación Penal Socio-Económico y retroactividad de disposiciones favorables en el caso de las leyes en blanco, Editorial. Civitas, Madrid, 1995, pp. 167.

⁶⁸ Enciclopedia Jurídica Omeba Tomo XXV. Buenos Aires: Editorial Bibliográfica Omeba, Editores Libreros. 1968. pág. 161.

sería desnaturalizar la noción de las medidas de seguridad que se caracterizan, precisamente, por la peligrosidad criminal del agente a quien se le imputa la comisión en su efecto la mayoría de los casos por la omisión impropia del delito, dado que con ello se pretendería afirmar la peligrosidad de la persona jurídica en base a su instrumentalización por parte de quienes la integran.

Por último, no se considera que las consecuencias accesorias sean sanciones civiles, toda vez que estas requieren la configuración de un daño o perjuicio que no es exigido en la norma del Código penal ni las leyes penales especiales que regulan las medidas aplicables a las personas jurídicas.

En tal sentido, se sostiene que debido a que las consecuencias accesorias limitan o restringen derechos nos encontramos ante sanciones administrativas de finalidad preventiva impuestas en el proceso penal con todas las garantías que corresponden al presente proceso y debido a la peligrosidad objetiva de la persona jurídica.

En tal sentido, en el ámbito administrativo sancionador las sanciones aplicadas tienen una finalidad preventiva que también es dirigida a las personas jurídicas al considerarse que pueden realizar conductas ilícitas y, por tanto, ser responsables de la comisión de infracciones. Sin embargo, dicha posición no puede ser trasladada al ámbito de las consecuencias accesorias, toda vez que el fundamento de la aplicación de las presentes medidas no es que la persona jurídica sea responsable de la comisión de una infracción sino más bien que ha sido utilizada por los miembros de su organización para cometer delitos, no se toma en cuenta los ilícitos de la persona jurídica, sino se individualiza la responsabilidad unilateralmente, es decir la persona física que dio origen al ilícito, lo que conlleva a la imputabilidad del delito.

El departamento de fiscalización de las distintas coordinaciones regionales de la Administración Tributaria y Contribuyentes le corresponde ejecutar los programas de Fiscalización.

Lo más interesante es la intendencia de fiscalización evalúa y controla la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias programados y los resultados obtenidos; retroalimenta al departamento de programación de la fiscalización y a los departamentos encargados de la ejecución, a efectos de mejorar el contenido de los distintos programas.

CAPITULO V.

V.1. EL PROCESO PENAL, POR LA COMISIÓN DE DELITOS TRIBUTARIOS.

V.1.1. GARANTIAS CONSTITUCIONALES Y PRINCIPIOS DEL SISTEMA PROCESAL PENAL.

“A lo largo de la historia, la humanidad ha conocido tres sistemas procesales; El Acusatorio, el inquisitivo y el Mixto. La configuración de los principios, normas filosofía que cada uno de ellos comprende, se reflejan en dos etapas esenciales comunes a cualquiera de estos tres modelos, la etapa preparatoria (investigación o sumarial) y la del juicio (plenario o debate)”.⁶⁹

El sistema de justicia penal tributario guatemalteco se desenvuelve dentro de un limite determinado de garantías o principios fundamentales, establecidos por la Constitución Política de la República de Guatemala, elemental en el derecho tributario y sistema financiero del país, la que consagra varios derechos inherentes a la persona, cuya observancia es de carácter coercitivo, para asegurar así, una justicia libre, humana, imparcial y con estricto apego a la dignidad humana, valores que dentro del procedimiento penal son esenciales en cumplimiento del debido proceso.

En ese sentido, el marco constitucional en que se desenvuelve el proceso penal tributario guatemalteco, responde a los derechos y garantías siguientes:

Ninguna persona puede ser detenida o privada de su libertad, sino por causa de delito o falta y en virtud de orden librada con apego a la ley por autoridad judicial competente, con la excepción de flagrante delito o falta.

La estructura constitucional del proceso penal tributario guatemalteco se inicia con esta garantía, la cual persigue asegurar que toda detención debe darse bajo la forma legal establecida.

Es obligatorio notificar a toda persona detenida, en forma inmediata, verbal y escrita, sobre la causa que motiva su detención.

⁶⁹ El proceso Penal Guatemalteco, Tomo I, Editorial Magna Terra Editores, Tercera Edición, año 2011 Guatemala. Pág. 29.

Esta acción de notificación de la causa de la detención, es otra protección constitucional dirigida en defensa de los derechos individuales de la persona humana, con el propósito de que esté enterada de los ilícitos penales que se le atribuyen.

La persona detenida debe ser informada inmediatamente de sus derechos; especialmente, que puede proveerse de abogado defensor y que no podrá ser obligado a declarar sino es ante autoridad judicial competente; obviamente, estos derechos son para garantizar la objetividad del proceso penal tributario. En ese sentido, la persona detenida únicamente podrá ser interrogada por autoridad judicial competente y dentro de un plazo que no exceda de veinticuatro horas;

“Por faltas o infracciones a los reglamentos, no deben permanecer detenidas las personas cuya identidad puede establecerse mediante documentación, por testimonio de persona de arraigo o por la propia autoridad...”⁷⁰

“La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Asimismo, está prohibido que una persona sea juzgada por tribunales especiales o secretos y por procedimientos que no estén legalmente preestablecidos...”⁷¹

Esta garantía establece el principio del Debido Proceso, asegurando que la defensa de la persona y sus derechos son inviolables.

“No debe dictarse auto de prisión, sin que proceda información de haberse cometido un delito y sin que concurren motivos racionales suficientes para creer que la persona detenida lo ha cometido o participado en él. También existe la prohibición que autoridades policiales presenten de oficio ante los medios de comunicación social, a ninguna persona que previamente no haya sido indagada por tribunal competente.”⁷²

Esta disposición está dirigida al resguardo de la dignidad humana, lo cual implica que el juez tiene la obligación de establecer la existencia previa del hecho punible (acto penado) que es sometido a su consideración y una vez demostrado ese extremo, entonces debe analizar y determinar la existencia de motivos racionales suficientes que indiquen que el sindicado ha cometido el hecho punible que se

⁷⁰ Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 11.

⁷¹ Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 12.

⁷² Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 13.

le atribuye. Y como esa norma es de carácter imperativo, el juzgador debe ser riguroso para proceder contra el sindicado, debiendo asegurarse previamente de la existencia del ilícito penal y después proceder a restringir la libertad del sindicado, siempre que se den las razones suficientes para creer que él lo ha cometido o participado en dicho hecho. En ese sentido, por razón de la protección a los derechos individuales, el texto constitucional y el propio Código Procesal Penal establecen este procedimiento, para limitar o coartar criterios arbitrarios, totalitarios y absolutistas que puedan vincular a personas con hechos punibles inexistentes.

Por otra parte, la prohibición de presentar ante los medios de comunicación social al detenido que no haya sido previamente indagado en un tribunal, persigue evitar abusos que cometen las autoridades policiales en el combate a la delincuencia, pues con ello perjudican la investigación del caso y se desprestigia públicamente al detenido; afectando la credibilidad de la justicia debido a que la opinión pública ya condenó al sindicado y después resulta que los jueces lo dejan en libertad por no haberse demostrado, en juicio, su participación en un hecho delictivo.

Existe la garantía procesal de presunción de inocencia, la cual establece que “toda persona es inocente, mientras no se demuestre lo contrario en sentencia debidamente ejecutoriada; el detenido y su abogado, tienen derecho de conocer, personalmente, todas las actuaciones, documentos y diligencias penales, sin reserva alguna y en forma inmediata.”⁷³

Es decir, que durante todo el curso del proceso penal tributario, el sindicado de algún delito en materia tributaria no puede considerarse como culpable, ya que la ley presume que es inocente, hasta que la actividad probatoria demuestre lo contrario; es por esa circunstancia que la carga de la prueba, le corresponde al acusador (Ministerio Público). En consecuencia, no es constitucional el criterio que pretende que el sindicado o acusado demuestre su inocencia.

“Se tiene la garantía Constitucional de la irretroactividad de la ley, la cual indica que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”⁷⁴

Resulta indudable que esta garantía constitucional está dirigida hacia el futuro, no así al pasado, es por eso que los hechos acaecidos antes de la entrada en vigencia de la ley penal tributaria, no

⁷³ Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 14.

⁷⁴ Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 15.

pueden ser tutelados (amparados o protegidos) por una nueva ley, ya que lesionaría los derechos adquiridos de los contribuyentes.

Este principio de irretroactividad está íntimamente concatenado al principio de legalidad, pues si una ley posterior crea nuevos delitos no puede aplicarse a hechos anteriores que antes no lo eran. Es decir, que si un hecho no se ha previsto por la ley penal tributaria como delito, entonces no puede procederse en contra de su autor desde el punto de vista penal, tampoco puede ser detenido y condenado, debido a que los hechos que se le atribuyen no están tipificados como delito, asimismo, no puede ser condenado a penas diferentes de las establecidas por la ley y la ejecución de las penas únicamente puede realizarse en la forma prescrita por la misma ley.

“Existe el principio de legalidad (*Nullum crimen nulla poena sine lege*), el cual establece que no son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penados por ley anterior a su perpetración...”⁷⁵

Este principio es sobre el cual gira toda la estructura del derecho penal tributario, toda vez que si un hecho no está determinado como delito tributario por una ley anterior, no puede considerarse como tal, con lo cual se protege a la persona contra la arbitrariedad de los jueces, ya que éstos tienen limitado su campo de acción al circunscribirse a los hechos que la propia ley señala como delitos.

“También, existe la garantía de inviolabilidad de la vivienda, ya que para penetrar en morada ajena se necesita el permiso de quien la habita, excepto por orden escrita de juez competente, diligencia que se debe realizar en presencia del interesado o su mandatario, en un horario establecido de las seis a las dieciocho horas”.⁷⁶

Es decir que el domicilio es inviolable y únicamente bajo determinadas condiciones la privacidad de las personas puede verse forzada; similar situación sucede con la inviolabilidad de la correspondencia, documentos y libros.

Todas estas garantías y derechos constituyen una estructura jurídica protectora de la persona humana, frente a la injusticia, el atropello y la vejación, en consecuencia, el proceso penal tributario guatemalteco, no puede salirse de ese marco constitucional.

⁷⁵ Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 17.

⁷⁶ Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 23.

V.1.2. PRINCIPIOS DEL SISTEMA PROCESAL PENAL.

V.1.2.1. DEBIDO PROCESO.

“Nadie puede ser juzgado sino conforme a las leyes preexistentes y por la imputación de un acto calificado por ley anterior al hecho como delito o falta, ante tribunal competente y con observancia de las formas establecidas en la ley procesal penal.”⁷⁷ Este principio está establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, lo cual establece que nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Asimismo, se regula que ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente. (Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala).

En tal virtud, para que pueda juzgarse a las personas, es necesaria la existencia de un procedimiento establecido con anterioridad por la ley, de tal forma que la estructura de dicho procedimiento no debe variar, para que nadie pueda ser condenado o sometido a medida de seguridad y corrección sino mediante sentencia firme. Por lo tanto, los tribunales, ni los sujetos procesales pueden variar las formas del proceso, ni la de sus diligencias o incidencias.

En consecuencia, nadie puede ser condenado ni privado de sus derechos sin haber tenido antes un juicio previo, en el cual se observen estrictamente las formalidades y garantías esenciales del mismo, por lo tanto nadie podrá ser afectado temporalmente en sus derechos, sino en virtud de procedimiento que reúna los requisitos establecidos en ley, es decir, observándose el debido proceso.

V.1.2.2. PRINCIPIO DE OFICIALIDAD.

El principio de oficialidad se refiere a que el Estado de oficio, tiene la obligación de promover y ejercitar la acción penal, al conocer por cualquier medio, de un hecho delictivo de acción pública. Esto significa que la Policía Nacional Civil y el Ministerio Público deben de actuar de oficio ante la denuncia de la comisión de un delito de naturaleza pública o cuando presencien la comisión del mismo.

⁷⁷ El proceso Penal Guatemalteco, Tomo I, Ibíd. Pág. 37.

Como la acción pública corresponde ejercerla a un órgano público, es obligación del Estado proteger los bienes de interés social. En ese sentido, ejercer la acción penal por parte del Estado es obligatoria, por lo tanto es necesario requerir la intervención de un juez para la solución o redefinición de un conflicto penal tributario, mediante sentencia o medida de desjudicialización (medida que extinga la persecución penal).

V.1.2.3. PRINCIPIO DE LA VERDAD REAL.

El principio de la verdad real se refiere a que en el proceso de la investigación, la entidad investigadora (Ministerio Público) tiene la obligación de realizar actos dirigidos a la determinación de la verdad objetiva, real o histórica, con el objeto de obtener los elementos de prueba y de juicio que le permitan sustentar o fundamentar el propósito de una condena, o bien, la clausura de la persecución penal por los medios legales correspondientes.

V.1.2.4. PRINCIPIO DE LA INDEPENDENCIA JUDICIAL.

El principio de independencia judicial se refiere a la condición objetiva que deben tener los jueces y magistrados al ejercer la función de juzgar, sin dejarse llevar por presiones, amenazas, sugerencias e interferencias. En ese sentido, cada juez o magistrado, al conocer y decidir sobre algún caso, reúne y tiene la totalidad del poder judicial otorgado por la Constitución, por lo que la jurisdicción es una facultad que les es propia.

V.1.2.5. PRINCIPIO DE IMPARCIALIDAD JUDICIAL.

El principio de imparcialidad judicial consiste en el atributo subjetivo del juzgador que le debe permitir conocer un caso específico con objetividad o ecuanimidad, precisamente por la falta de vinculación que debe existir con las partes y los intereses en juego. No obstante, el juzgador no es en realidad un sujeto procesal indefinido, toda vez que debe estar del lado de la justicia, la cual debe obtener al tomar sus decisiones dentro del proceso penal.

Este principio establece que debe observarse la garantía de juez natural, principio en virtud del cual ninguna persona puede ser juzgada por comisión, tribunal o juez especialmente nombrado para un caso específico, sino únicamente por órganos jurisdiccionales preestablecidos que tienen la atribución de integrar, interpretar y aplicar las leyes en los casos concretos; es decir, que bajo este principio resulta categórica la prohibición de juzgar fuera del poder judicial.

V.1.2.6. PRINCIPIO DE INOCENCIA.

Este principio se refiere a que en el transcurso del proceso penal tributario, el sindicado de delito no puede ser considerado ni tratado como culpable, toda vez que constitucionalmente es inocente hasta que una sentencia firme demuestre su culpabilidad y le imponga una pena o una medida de seguridad y corrección.

Es decir, que una persona es inocente hasta que en sentencia judicial definitiva debidamente ejecutoriada, se demuestre su responsabilidad penal.

V.1.2.7. PRINCIPIO DE LA INVOLABILIDAD DE LA DEFENSA.

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

En ese sentido, en observancia de la garantía de la inviolabilidad de la defensa, el juzgador debe aplicar todas las normas relativas a la tramitación del juicio y observar los derechos de las partes; por lo tanto, implica que toda persona debe tener la posibilidad de recurrir ante el órgano jurisdiccional competente para obtener justicia y realizar todos los actos legales encaminados a la defensa de sus derechos en juicio, en consecuencia, debe ser oída y dársele la oportunidad de hacer valer sus medios de defensa, de conformidad con las especificaciones establecidas en las leyes respectivas.

V.1.3. SISTEMAS PROCESALES PENALES Y SUS PRINCIPIOS.

El proceso penal tributario se ha estructurado en una serie de sistemas o fases procesales, que han sido aplicados en función de los regímenes de gobierno existentes en distintas épocas y países, de esa cuenta se tienen los siguientes:

V.1.3.1. SISTEMA ACUSATORIO.

El sistema acusatorio es aquel que consta de varias fases a saber; una de preparación o instrucción en donde el sindicado es sujeto de sospecha probable de la comisión de un hecho delictivo; otra intermedia donde el imputado es declarado sujeto a la verificación de la sospecha probable del

hecho delictivo (auto de procesamiento); una tercera que es la fase de juicio oral y público donde el acusado es sometido a juicio penal oral y público por la sospecha del hecho delictivo; y una cuarta fase que es la de ejecución penal que se da en los casos de sentencia firme condenatoria para controlar el cumplimiento de las penas impuestas.

El sistema acusatorio obliga al juez a decidir un litigio penal, basado a los resultados de la investigación y acusación pública o privada hecha por el

Ministerio Público, así como, en la polémica o debate mantenido con el defensor del sindicado de delito. Este sistema se caracteriza por la marcada protección de los derechos individuales y la libertad de la persona, el cual tiene aplicación en Guatemala.

Los principios que regulan al sistema acusatorio son la oralidad, porque a través de juicio oral, el sistema acusatorio se sustancia en sus partes principales de viva voz y ante juez o tribunal que conoce el litigio, la publicidad porque se ventila en forma pública y el contradictorio debido a que existe controversia entre las partes.

V.1.3.2. SISTEMA INQUISITIVO.

Este sistema consiste en que la investigación de un hecho delictivo es secreta, el juzgador dispone de amplias facultades para juzgar y recabar todas las pruebas, asimismo, la acusación no es necesaria; es decir, que al juez pertenece la iniciativa probatoria y la libertad de imponer las sanciones que a su juicio sean procedentes.

El sistema inquisitivo se caracteriza por ser escrito, secreto y no contradictorio, con lo cual no proporciona garantías para el reo, siendo típico de regímenes totalitarios y absolutistas. (13:201)

V.1.3.3. SISTEMA MIXTO.

Este sistema consiste en aplicar conjuntamente los sistemas acusatorio e inquisitivo, persiguiendo armonizar las ventajas y desventajas de esos dos sistemas. Para el efecto divide el procedimiento penal en dos etapas, la primera fase consiste en una investigación basada en el sistema inquisitivo (secreta y realizada por el juzgador) y la segunda en el juicio público, de conformidad con los principios del sistema acusatorio (juicio oral, público y contradictorio).

V.1.4. PRINCIPIOS DE LOS SISTEMAS O FASES PROCESALES.

A su vez, los sistemas o fases procesales cuentan con principios que regulan su aplicación, la doctrina jurídica establece los siguientes:

V.1.4.1. OFICIALIDAD.

Este principio se refiere a que las autoridades obligadas por la ley (Policía Nacional Civil y Ministerio Público), deben de actuar de oficio ante una denuncia sobre la comisión de un delito de naturaleza pública o cuando presencien la perpetración del mismo.

En ese sentido, el ente investigador y acusador (Ministerio Público) actúa sin necesidad de que el afectado de la comisión de un delito promueva la acción penal y por ningún motivo podrá adecuar sus actuaciones a los intereses particulares. En consecuencia, si el hecho atribuible al sindicado no es constitutivo de delito y no se demuestra su participación, entonces no es responsable penalmente, por lo tanto se debe retirar la acusación porque no se puede proceder con acusaciones infundadas, procesalmente débiles o tergiversadas.

V.1.4.2. CONTRADICCIÓN.

Este principio consiste en la contradicción que existe entre la parte acusadora y la defensora, toda vez que el proceso penal constituye una disputa entre las partes que cuentan con derechos y obligaciones; de los resultados de las controversias surgen los criterios que permiten al juzgador formarse su propio convencimiento judicial.

No obstante, la verdadera acción contradictoria se produce en el final de la fase intermedia, cuando el ente acusador (Ministerio Público) plantea su acusación y tanto el procesado como su defensa, pueden señalar los posibles vicios formales en que incurre la acusación, interponiendo excepciones y formulando objeciones, pudiendo hasta pedir, el sobreseimiento, la clausura o el archivo del proceso.

V.1.4.3. ORALIDAD.

El principio de oralidad consiste en la facultad de exponer ante el juzgador o tribunal de forma verbal los puntos de vista, ideas, conocimientos, vivencias, explicaciones y razonamientos con relación al caso sometido a su conocimiento; por lo tanto la forma hablada constituye un medio de expresión

simple y al alcance de todos los ciudadanos porque traduce con mayor fidelidad los hechos que originaron el proceso penal.

Es en la fase del debate, donde cobra su mayor auge la oralidad, pues las partes procesales y el tribunal se manifiestan de manera verbal, trasladando en forma escrita los acontecimientos y hechos narrados, así como las resoluciones del Tribunal, por consiguiente, la forma escrita es únicamente la documentación de lo practicado en el proceso.

V.1.4.4. CONCENTRACION.

Este principio procesal consiste en que la prueba debe ingresar y centralizarse durante el proceso, de la forma más concentrada y en el menor tiempo posible, para evitar la contaminación y deformación de dicha prueba y por consiguiente se alteren o tergiversen los hechos que sirven para establecer la verdad real.

V.1.4.5. INMEDIACION.

*“El debate se realizara con la presencia ininterrumpida de los jueces llamados a dictar la sentencia, del ministerio publico, del acusado de su defensor y de las demás partes o sus mandatarios”.*⁷⁸

Este principio del Derecho Procesal consiste en la relación directa de las partes litigantes con el Juez, prescindiendo de la intervención de otras personas, constituyendo el medio idóneo por el cual el magistrado conoce personalmente a las partes y puede apreciar mejor el valor de las pruebas, sobre todo la testifical (de testigos), ya que todas ellas han de realizarse en su presencia. Es decir, que este principio permite al juez recoger directamente y sin intermediarios los hechos, las circunstancias y las evidencias que le servirán para fundamentar su criterio y llegar a conclusiones valederas.

V.1.4.6. PUBLICIDAD.

Este principio consiste en que todas las actuaciones procesales deben ser públicas, excepto cuando se afecte el pudor, la vida o la integridad física de una persona o cuando afecte gravemente el orden público y la seguridad del Estado.

⁷⁸ Oscar Alfredo Poroj Subuyuj. Ibid. Pag. 67.

En ese sentido, la justicia debe ser conocida por los ciudadanos para ser respetada y constituya un medio para que el culpable de la comisión de un delito sienta vergüenza al ser expuesto a la censura pública; asimismo, la publicidad minimiza el riesgo de la arbitrariedad, toda vez que los jueces están sujetos a la crítica pública.

V.1.4.7. SANA CRITICA RAZONADA.

La sana crítica razonada consiste en el sistema de valoración de las pruebas que obliga al juzgador a realizar un razonamiento amplio y preciso al momento de valorar dichas pruebas, basado en razonamientos, la práctica que da la experiencia, la doctrina, la jurisprudencia y la realidad social; por lo tanto este sistema obliga al juzgador a prestar mucha atención al debate y a todas las cosas que tienen relación con el asunto en litigio.

Es decir, que la sana crítica razonada deja en absoluta libertad al juzgador para apreciar y valorar las pruebas y le permite formar libremente su convicción jurídica, obligándole a establecer los fundamentos de la misma. En ese sentido, en la libre convicción jurídica entra en juego la conciencia en la apreciación de los hechos y en la sana crítica, el juicio razonado; por lo tanto el sentido de valor en la sana crítica debe apoyarse en premisas lógicas, correctas y desde luego, fundarse en observaciones de experiencia confirmada por la realidad.

V.1.4.8. DOBLE INSTANCIA.

La doble instancia es una etapa del proceso penal, donde un tribunal superior o de alzada, revisa lo resuelto por el juzgado de primer grado o de primera instancia, con la finalidad de proteger a las partes de una decisión o sentencia injusta derivada de vicios en el proceso.

Generalmente, durante la gestión de un juicio pueden darse dos instancias o etapas a saber: una primera, que va desde su iniciación hasta la primera sentencia que resuelve dicho juicio; y una segunda, que abarca desde la interpretación del Recurso de Apelación hasta la sentencia que en segunda instancia se emita. Durante estas dos instancias se discuten, tanto problemas de hecho, como de derecho; y aunque la sentencia dictada en la apelación sea susceptible de otros recursos (ordinarios o extraordinarios, de inaplicabilidad de la ley o de casación), esta última etapa ya no es susceptible de otra instancia, porque generalmente, en ese trámite no se pueden discutir nada más que aspectos puramente de derecho.

En la doble instancia puede darse dos tipos de apelación, una genérica que implica una revisión amplia que el tribunal de segundo grado puede confirmar, revocar, reformar o adicionar a lo resuelto por el tribunal de primer grado; y otra especial, donde el tribunal de segundo grado tiene limitados sus poderes, toda vez que los principios de concentración y de inmediación (anteriormente vistos) que se aplicaron durante el debate, solo pueden revisar la aplicación de la ley sustantiva y del correcto procedimiento, pues no puede repetir el debate, o sea, que las cuestiones de hecho escapen a su control.

V.1.4.9. COSA JUZGADA.

La figura jurídica de cosa juzgada consiste en el poderío y eficacia que adquiere la sentencia judicial que pone fin a un litigio o proceso, que no es susceptible de impugnación, por no proceder contra dicha sentencia ningún recurso, o por no haber sido impugnada a tiempo, convirtiéndola en firme o definitiva. En ese sentido, es peculiaridad de la cosa juzgada, que la misma sea inmutable e irreversible en otro procedimiento judicial posterior.

La cosa juzgada puede ser: formal cuando produce sus consecuencias con relación al proceso en que ha sido emitida y substancial cuando sus efectos se producen tanto en el proceso en que ha sido emitida como en cualquiera otro posterior.

La cosa juzgada se fundamenta en la necesidad de dar eficacia a la actividad jurisdiccional y seguridad jurídica a las partes, garantizándoles que una vez concluido el litigio lo resuelto no será modificado por otro fallo, generando estabilidad y certeza en lo decidido, por consiguiente provoca confianza en el ciudadano. Sin embargo, en el proceso penal tal certeza puede verse afectada, si se dan los presupuestos que admiten el recurso de revisión.

V.1.5. ETAPAS O FASES PROCESALES PENALES DEL PROCEDIMIENTO COMUN.

V.1.5.1. PROCEDIMIENTO PREPARATORIO.

El procesalista Niceto Alcalá-Zamora y Castillo define al procedimiento preparatorio como sumario, el cual tiene por objeto reunir los elementos de convicción indispensables para dilucidar si se puede o no acusar, durante el plenario, a una o más personas determinadas, como culpables de uno o más delitos. Es decir que, constituye las actuaciones encaminadas a preparar el juicio, y practicadas para averiguar y hacer constar la perpetración de los delitos con todas las circunstancias que pueden

influir en su calificación y la culpabilidad de los delincuentes, asegurando sus personas y las responsabilidades pecuniarias de los mismos.

En Guatemala, el procedimiento preparatorio es la fase de investigación del proceso penal, actividad que por ley corresponde con exclusividad al Ministerio Público y la cual de conformidad con la legislación procesal penal, 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, en ambos casos el plazo empieza a contarse a partir del auto de procesamiento (ver glosario de términos).

Como la apertura a juicio no se puede realizar sin la existencia de una acusación debidamente fundada, ésta debe ser elaborada con base en una investigación preliminar del o los hechos constitutivos de delito, con el objeto de obtener información y elementos de prueba que permitan plantear una acusación científicamente soportada. Para el efecto, la investigación y preparación de la acción penal debe realizarse independientemente de la actividad que ejecuta el Juez contralor de la investigación, por lo tanto el planteamiento de hipótesis y conjeturas de culpabilidad no le corresponde al juzgador porque se estaría violando el principio básico de imparcialidad de la jurisdicción. La fase procesal del procedimiento preparatorio finaliza cuando el Ministerio Público, después de la investigación respectiva, formula su acusación, o bien, solicita el sobreseimiento, la clausura provisional o el archivo del proceso.

V.1.5.2. PROCEDIMIENTO INTERMEDIO.

El procedimiento intermedio es la fase en la cual el juzgador evalúa y decide judicialmente sobre la existencia o no, de fundamentos que permitan someter a una persona a juicio oral y público, por la posible participación en un hecho delictivo en contra del orden jurídico tributario, o bien, para evaluar y decidir sobre los fundamentos en que se basan las solicitudes de sobreseimiento, clausura provisional o archivo del proceso, presentadas por el Ministerio Público; es decir, esta etapa es de naturaleza crítica sin que ello implique en esa instancia, determinar la culpabilidad o inocencia del sindicado.

Esta fase se inicia cuando el Ministerio Público presenta la solicitud de apertura a juicio y formula la acusación ante el Juez contralor de la investigación, quien seguidamente convoca a las partes a una audiencia oral con el objeto de decidir sobre: la procedencia o improcedencia de la apertura del juicio, el sobreseimiento, la clausura o el archivo de las actuaciones; debiéndose notificar a las

partes y entregar copia de la acusación, quedando las actuaciones en el juzgado para las consultas que consideren pertinentes las partes procesales.

En consecuencia, practicadas las anteriores diligencias, el Juez contralor de la investigación, traslada las actuaciones a la sede del tribunal competente para el juicio (Tribunal de Sentencia), debiendo poner a su disposición, al acusado o acusados.

V.1.5.3. FASE DEL JUICIO ORAL Y PÚBLICO.

Esta fase consiste en valorar los hechos y resolver el conflicto penal por parte del Tribunal de Sentencia, por lo tanto constituye la parte principal del proceso penal tributario, toda vez que las partes procesales en presencia del referido tribunal de sentencia, exponen en forma oral sus reflexiones y puntos de vista con relación al hecho constitutivo de delito que se debate, así mismo, se produce y valora la prueba; y no existiendo ninguna razón legal para el sobreseimiento o archivo del proceso, el tribunal dicta sentencia, resolviéndose de esa forma el litigio penal. Sin embargo, dentro de esta fase, de concurrir causas extintivas de la persecución penal, alguna causa de justificación o resultare que el proceso es inimputable, aún puede producirse el sobreseimiento o el archivo del proceso.

Durante la fase del juicio pueden darse dos tipos de defensa, las cuales son: la material y la técnica. La material consiste en la facultad que tiene el sindicado de intervenir y participar en el proceso penal que se instruye en su contra realizando todas las actividades necesarias para oponerse a la imputación, tales como: ser citado y oído, argumentar, rebatir, controlar, producir y valorar la prueba a su cargo, plantear razones encaminadas a su absolución e impugnar resoluciones judiciales, debiendo ser necesaria la presencia del imputado para que pueda realizarse el proceso penal. La defensa técnica consiste en el derecho que tiene el sindicado de ser asistido técnicamente por un profesional del derecho.

La legislación procesal penal guatemalteca, divide el desarrollo de la fase de juicio oral y público en tres partes que son: Preparación del debate, el debate mismo y la sentencia.

La preparación del debate consiste en la depuración del procedimiento, (donde se puede hacer valer recusaciones o excepciones fundadas en nuevos hechos que pudieran anular o hacer inútil el debate), la integración del tribunal de sentencia y el ofrecimiento de prueba por parte de los sujetos

procesales, pudiéndose ordenar de oficio o a petición de parte el anticipo de la prueba para obtener de esa forma, aquellos medios probatorios que no se puedan producir durante el debate.

El debate da inicio el día y hora señalados bajo la dirección del presidente del tribunal quien constata la presencia de las partes, el fiscal, los testigos, los peritos y los intérpretes, en consecuencia, una vez constatados estos extremos, se declara abierto el debate. Seguidamente, se da lectura a la acusación y al auto de apertura a juicio, debiendo el presidente del tribunal preguntar a las partes si tienen cuestiones incidentales que hacer valer para ser tratadas en un solo acto, instancia en la cual se pueden interponer cuestiones incidentales, verbigracia: a) Falta de preexistencia del delito; b) Nulidad total o parcial de las actuaciones por violación de los principios del debido proceso; c) Falta de tipicidad del hecho justificable; d) Falta de relación de causalidad entre el hecho y su resultado; o e) Falta de autoría y participación del procesado en el delito.

La sentencia se dicta cuando el debate ya ha sido clausurado, en consecuencia, los integrantes del tribunal de sentencia proceden inmediatamente a deliberar en privado sobre lo que han escuchado y presenciado y proceden a valorar la prueba conforme a la sana crítica razonada, emitiendo la sentencia que puede ser condenatoria o absolutoria.

Como ya se indicó, la tercera parte del juicio oral es la sentencia a cargo del tribunal, con la cual se culmina el procedimiento común. En esta etapa, inmediatamente de clausurado el debate, los integrantes del tribunal de sentencia proceden a deliberar en privado (en secreto) sobre los aspectos que han escuchado y presenciado, procediendo a valorar la prueba de conformidad con la regla de la sana crítica razonada considerando inclusive, indicios que permitan obtener la convicción judicial para la sentencia. Sin embargo, una vez clausurado el debate, puede suceder que este sea reabierto si el tribunal considera indispensable e imperioso recibir nuevas pruebas o ampliar las ya incorporadas durante el debate.

La legislación guatemalteca establece un orden lógico a seguir en la deliberación de las cuestiones pertinentes al proceso penal tributario, el cual es de la forma siguiente: cuestiones previas, existencia del delito, responsabilidad penal del acusado, calificación legal del delito, pena a imponer, responsabilidad civil, costas judiciales y por último la absolución o condena. En este orden resulta necesario hacer énfasis en lo imprescindible que resulta establecer primero la existencia o inexistencia del delito y posteriormente la responsabilidad del sindicado.

Una vez emitida la sentencia, el tribunal no puede dar por acreditados otros hechos u otras circunstancias más que los descritos en la acusación y en el auto de apertura del juicio o en la ampliación de la acusación si fuera el caso, excepto cuando se favorezca al acusado.

V.1.6. CARACTERISTICAS DE LOS PROCESOS JURISDICCIONALES RELACIONADOS CON LOS DELITOS TRIBUTARIOS.

V.1.6.1. CARACTERISTICAS.

El proceso penal tributario guatemalteco se caracteriza por llevarse bajo el sistema acusatorio, en el cual se observan los principios generales explicados anteriormente, eso sí, con especiales características por la materia especializada que trata.

El Estado, por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria, ejercita la función fiscalizadora que le corresponde, por lo tanto, determina la existencia de errores e irregularidades en el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, basado en documentación. En ese sentido, surge otra característica particular de estos procesos jurisdiccionales tributarios, relacionada con la escasa o nula preponderancia de otros medios de prueba que no sean los documentales, pues debido al tipo de violación que se persigue, todo debe estar debidamente acreditado en documentos, con el soporte contable correspondiente.

La finalidad del proceso penal tributario es lograr el equilibrio entre la actividad administrativa de la Administración Tributaria en el cobro y fiscalización de los tributos y la debida protección de los particulares, en contra de la arbitrariedad de la administración pública, por lo tanto, dicho equilibrio no puede estar a cargo de tribunales comunes o civiles ni de jueces comunes o de cultura jurídica general. Ello obliga a la formación de procesos especiales, de lo cual el proceso penal tributario no escapa.

Otra característica de estos procesos, es la determinación de la preexistencia del hecho constitutivo de delito y el perjuicio ocasionado a la recaudación impositiva, ya que en la mayoría de casos, debe realizarse un peritaje o expertaje, toda vez que el ámbito donde se desenvuelve el delito tributario, es un espacio especializado, es decir, el de la contabilidad, lo financiero y leyes tributarias específicas, cuyas fases y dificultades, solamente pueden ser detectadas por algunos profesionales de las ciencias económicas (especialmente el Contador Público y Auditor), quienes con precisión y

certeza pueden dictaminar aspectos fundamentales de los hechos constitutivos de delito tributario. En ese sentido, se considera de singular importancia que el juzgador, a parte de ser un profesional del derecho experimentado en materia penal y procesal penal, también, de preferencia, pueda ser Contador Público y Auditor o como mínimo acredite especialidad en materia tributaria (tal y como sucede con los magistrados que integran las salas del tribunal de lo contencioso administrativo), ello para que la justicia sea aplicada con profesionalismo y objetividad, minimizando así, el riesgo de cometer injusticias al dictar las sentencias correspondientes.

V.1.6.2. AUTORIA Y PARTICIPACION EN ESTOS PROCESOS.

En la autoría y participación de los delitos contra el régimen tributario, no solamente el sujeto pasivo (contribuyente) resulta ser el responsable a quien se le imputen los hechos constitutivos de delito; también lo son las personas que participan en la ejecución o materialización de dicho hechos, como sucede en algunas ocasiones con los profesionales o técnicos que elaboran declaraciones de impuestos, firman estados financieros, emiten opiniones o dictámenes, extienden certificaciones o documentos que dan fe de situaciones relacionadas con la materia tributaria, o bien cuando al prestar sus servicios al sujeto pasivo, incumplen sus obligaciones mediante una actitud dolosa.

La legislación penal guatemalteca, establece que en lo relacionado con las personas jurídicas, se debe tener como responsable de los delitos respectivos a directores, gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de ellas que hubieren intervenido en el hecho y sin cuya participación no se hubiere realizado (Artículo 38, Código Penal). En ese sentido, al sucederse la comisión de un delito contra el régimen tributario, estas personas responsables pasan a ocupar la categoría de autores, circunstancia que, en algunos casos, dificulta la determinación de la autoría de los hechos, debido a que los representantes legales o altos ejecutivos de las grandes y medianas empresas, en la mayoría de casos, desconocen aspectos técnicos especializados relativos a las materias: contable, fiscal y financiera.

No obstante los problemas que se dan en la determinación de la autoría, el código penal y el código tributario guatemalteco, reconocen que la participación en un delito, no es únicamente del que toma parte directa en la ejecución del hecho delictivo, sino también del que induce a otro a ejecutarlo y de quien coopera en la realización del hecho, en consecuencia, no sólo los sujetos pasivos de la obligación tributaria, tienen la calidad de autores, sino en un momento determinado y de acuerdo a

las investigaciones realizadas, puede deducirse responsabilidades criminales a profesionales, técnicos y dependientes de un sujeto pasivo, ya sea como autores o como cómplices. (Artículos 35, 36 y 37 del Código Penal; y 79, 80, 81, 82 y 83 del Código Tributario).

La categoría jurídica de autoría del delito, ha sido considerada por las nuevas corrientes doctrinarias que sostienen el criterio de que no solamente quien con mano propia ejecuta el hecho delictivo es autor, sino también lo es la persona que participa en su realización como promotor o colaborador o se vale de otra persona para realizarlo, con lo cual prácticamente se auto atribuye la calidad de ejecutor directo; circunstancia que constituye la concepción extensiva del concepto de autor.

V.1.6.3. COMPETENCIA.

La competencia se refiere a la atribución legítima que tiene un juez para el conocimiento o resolución de un litigio; en ese sentido, la Ley del Organismo Judicial guatemalteca, establece que los tribunales sólo podrán ejercer su potestad en los negocios y dentro de la materia y el territorio que se les hubiese asignado, lo cual no impide que en los asuntos que conozcan puedan dictar providencias que hayan de llevarse a efecto en otro territorio (Art. 62, Decreto número 2-89). Asimismo, la referida ley establece que la Corte Suprema de Justicia determinará la sede y distrito que corresponde a cada juez de primera instancia y en donde hubiere más de uno, les fijará su competencia por razón de la materia, de la cuantía y del territorio.

En tal virtud, en un principio, la Corte Suprema de Justicia mediante Acuerdo número 15-95 estableció que para el control jurisdiccional en el departamento de Guatemala, en todos los delitos contra el régimen tributario, se designaba al Juzgado Séptimo de Primera Instancia del Ramo Penal, sin embargo, posteriormente modificó ese acuerdo habiendo permitido que otros juzgados de primera instancia conocieran procesos penales en materia tributaria. Asimismo, en los demás departamentos de la República, esa función corresponde a los juzgados de primera instancia departamental.

V.1.7. INICIACION, INSTRUCCIÓN Y TERMINACION DE LA ACCION PENAL EN MATERIA TRIBUTARIA.

V.1.7.1. DENUNCIA.

De conformidad con el Código Tributario, cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales del ramo penal. En consecuencia, cuando se presuma la existencia de un delito, la Administración

Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente. Es decir, que si de la investigación que se realice mediante la función fiscalizadora, aparecieren indicios razonables sobre la comisión de un delito, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna (de iniciar el procedimiento administrativo) y debe proceder a poner el hecho en conocimiento del tribunal competente. (Artículos 70 y 90 del Decreto 6-91 y sus reformas).

En ese sentido, generalmente el proceso penal tributario guatemalteco da inicio con la presentación de una denuncia, por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- (Entidad denunciante y posteriormente Querellante Adhesivo dentro del proceso), y excepcionalmente, por otra persona natural o jurídica que tenga conocimiento sobre un hecho que reviste características de delito en materia tributaria.

En la mayoría de casos, el criterio que ha prevalecido en la Administración Tributaria, ha sido el de presentar la denuncia ante los Juzgados competentes de Primera Instancia del Ramo Penal del Departamento de Guatemala, para los casos del Departamento de Guatemala; y para los casos de los demás departamentos se han presentado denuncias ante las Fiscalías Distritales del Ministerio Público, según corresponda.

La actitud de presentar las denuncias ante Juez competente, se considera que descansa bajo el criterio de constituir, desde un inicio, al Juez Contralor de la Investigación, circunstancia que no es muy dinámica cuando la denuncia es presentada ante el Ministerio Público. De esa cuenta, el Juzgado una vez se ha declarado competente para conocer el asunto (asignando número de causa), cursa la denuncia al Ministerio Público (ente investigador y acusador) y oficia al Procurador General de la Nación para que intervenga en su calidad de representante legal del Estado (Actor Civil).

Adicionalmente, el Código Procesal Penal establece que cualquier persona deberá comunicar, por escrito u oralmente, a la policía (Policía Nacional Civil), al Ministerio Público o a un tribunal el conocimiento que tuviere acerca de la comisión de un delito de acción pública. Dicha denuncia es obligatoria para los funcionarios y empleados públicos que conozcan de un hecho punible en el ejercicio de sus funciones; para quienes ejercen el arte de curar; y para quienes por disposición de la ley, de la autoridad o por un acto jurídico tengan a su cargo el manejo, administración, cuidado o control de bienes o intereses de una institución, entidad o persona, respecto de delitos cometidos en su perjuicio, siempre que conozcan del hecho con motivo del ejercicio de sus funciones, a excepción cuando arriesguen su propia persecución, la de su cónyuge, ascendientes, descendientes o hermanos o del conviviente de hecho (Artículos 297 y 298 del Decreto 51-92).

V.1.7.2. INVESTIGACION DEL MINISTERIO PÚBLICO.

En virtud de que el sistema procesal penal tributario guatemalteco, es acusatorio, es obligación del Ministerio Público promover la investigación de delitos para los fines del proceso penal, para lo cual debe actuar sometido al principio de legalidad y con estricto apego al principio de objetividad al investigar y obtener los medios de prueba que demuestren la existencia del hecho delictivo y la participación del autor de dicho hecho, para poder de esa forma, sustentar la acusación que deberá presentar ante el Juez Contralor de la Investigación.

En consecuencia, en la investigación de hechos constitutivos de delito en materia tributaria, el Ministerio Público debe actuar con plena independencia, esto implica que ninguna autoridad ajena a dicha entidad podrá girar instrucciones al jefe o a sus subordinados en la realización de sus funciones dentro del proceso penal.

V.1.7.3. IMPEDIMENTOS DE LA ACCION PENAL.

Derivado de las garantías procesales que caracterizan al Sistema Acusatorio, el ejercicio de la acción penal tributaria puede verse afectada o entorpecida por obstáculos que tratan de dilatarla o destruirla en atención a deficiencias procesales anteriores o paralelas al ejercicio de dicha acción; es decir, que no atacan necesariamente la existencia del hecho o la culpabilidad del sindicado del delito. Estos obstáculos están regulados en el Código Procesal Penal guatemalteco los cuales son: las cuestiones prejudiciales, el antejuicio y las excepciones (verbigracia: excepción por falta de mérito), de tal forma que si cualquiera de estos impedimentos es declarado con lugar por el Juez

contralor de la investigación, el proceso penal puede ser paralizado, postergado o extinguido. En consecuencia, se puede aseverar que para la finalización del proceso penal tributario, no siempre tiene que arribarse a una sentencia condenatoria o absolutoria.

V.1.7.4. MEDIDAS DE DESJUDIALIZACION.

La desjudicialización es una institución jurídica procesal regulada en la legislación procesal penal guatemalteca, la cual generalmente consiste en la simplificación de los procesos penales tendiente a la suspensión condicional de la persecución penal, de tal forma que al darse ciertos requisitos establecidos en ley, la acción penal pueda quedar extinguida.

La desjudicialización constituye una institución procesal un tanto compleja, toda vez que obliga al Ministerio Público a conocer lo elemental del hecho constitutivo de delito para determinar la procedencia de una figura de desjudicialización.

Para el efecto, se debe examinar cuidadosamente cada caso, establecer el nivel de tipicidad de la conducta, el grado de amenaza o lesión del bien jurídico, la acción y la pena atribuida, el resultado y el grado de culpabilidad del imputado.

Dentro de las medidas de desjudicialización se encuentran las siguientes:

a) El Criterio de Oportunidad. Es una institución procesal fundamental para resolver conflictos penales de forma distinta a la sanción que establece la ley penal, para lo cual el Ministerio Público esta facultado para abstenerse de la acción penal, siempre y cuando existan ciertas circunstancias y condiciones reguladas por la ley que así lo permitan. En ese sentido, el Ministerio Público puede inhibirse de ejecutar la acción penal si considera que el interés público o la seguridad ciudadana no están gravemente afectada o amenazada, o cuando ha cesado la amenaza al bien jurídico tutelado, eso sí, previo consentimiento del agraviado y la autorización judicial correspondiente; en tal sentido, una vez declarado a lugar el criterio de oportunidad por parte del Juez, se procederá al archivo del proceso por el plazo de un año, al vencimiento del cual se tendrá por extinguida la acción penal, salvo que se pruebe que durante ese lapso hubo fraude, error, dolo, simulación o violencia para su otorgamiento o si surgieren elementos que demuestren que la figura delictiva era más grave y que de haberse conocido no hubieren permitido la aplicación del criterio de oportunidad.

b) La Mediación. Constituye una acción conciliatoria en los delitos en donde procede el criterio de oportunidad (excepto el numeral 6 del artículo 25 del

Código Procesal Penal), en los delitos de instancia particular y en los de acción privada, ante lo cual el sindicado de delito y el o los agraviados por un hecho delictivo no grave, pueden obtener la aprobación del Ministerio

Público para someter sus conflictos penales al conocimiento de centros de mediación o conciliación para obtener acuerdos; mediación que pueden practicar los jueces, las autoridades reconocidas por la comunidad o centros especializados. (Artículo 25 QUÁTER, del Código Procesal Penal).

c) La Conversión. Esta figura procesal consiste en modificar la acción penal pública en acción privada, cuya finalidad es evitar el monopolio de la acción penal que por ley le corresponde al Ministerio Público como entidad acusadora del Estado; para el efecto el sindicado de delito solicita al órgano acusador que transfiera la acción penal en privada y hace del querellante el titular de la misma.

d) Suspensión Condicional de la Persecución Penal. Consiste en detener el proceso penal en contra del sindicado, con la condición de que éste garantice el respeto del orden jurídico y la resolución del litigio penal.

La suspensión condicional de la persecución penal, aplica como método de sustitución de la suspensión condicional de la pena, otorgándose por razones de economía procesal; no obstante, fundamentalmente procede cuando se considera que no es necesaria la rehabilitación del sindicado de delito y por ende la ejecución de la pena.

En Guatemala, el Ministerio Público, a solicitud del interesado de gozar del beneficio de la suspensión condicional de la persecución penal, la propondrá ante el Juez de Primera Instancia contralor de la investigación, siempre y cuando se demuestre el pago del valor de los impuestos retenidos o defraudados, mas los intereses resarcitorios, multas y recargos, circunstancia que debe estar acreditada por la administración tributaria.

Esta figura procede para los delitos cuya pena máxima no exceda de cinco años de prisión y en los delitos contra el orden jurídico tributario. La suspensión condicional de la persecución penal no será inferior de dos años ni mayor de cinco, tampoco impedirá el progreso de la acción civil derivada del

incumplimiento de los acuerdos celebrados entre las partes; y una vez transcurrido el periodo fijado sin que el sindicado cometiere delito doloso, se tendrá por extinguida o finalizada la acción penal. (Artículo 27 del Código Procesal Penal, Decreto 51-92 y sus reformas).

e) El Procedimiento Abreviado. Este procedimiento es aplicable cuando el imputado reconoce y acepta los hechos constitutivos de delito que le son atribuibles, por lo tanto el debate resulta innecesario. En ese sentido, los fiscales del Ministerio Público pueden graduar la solicitud de pena, considerando la aceptación de los hechos por parte del imputado y las peculiaridades del hecho delictivo. Se considera como medida de desjudicialización porque responde al propósito de simplificación de casos penales.

Es decir, que si el Ministerio Público estima suficiente la imposición de una pena no mayor de cinco años de privación de libertad o de una pena no privativa de libertad o ambas conjuntamente, podrá solicitar la aplicación del procedimiento abreviado ante el Juez de primera instancia dentro del procedimiento intermedio (Artículo 464 del Código Procesal Penal).

V.1.8. MEDIOS DE IMPUGNACION PROCEDENTES DENTRO DEL PROCESO PENAL.

V.1.8.1. RECURSO DE REPOSICION.

De conformidad con el artículo 402, del Decreto número 51-92, Código Procesal Penal, el recurso de reposición procede en contra de las resoluciones dictadas sin audiencia previa, y contra las cuales no proceda el recurso de apelación, con la finalidad de que el propio tribunal que las dictó examine nuevamente la cuestión y dicte la resolución que en derecho corresponda. El recurso se interpone por escrito fundado, dentro del plazo de tres días después de notificada la resolución correspondiente y será resuelto dentro del mismo plazo.

Las resoluciones emitidas durante el trámite del juicio pueden ser recurridas por las partes procesales tan sólo mediante su reposición. En el debate, el recurso se interpone oralmente y se tramita y resuelve inmediatamente, sin suspenderlo, en lo posible. Asimismo, la reposición durante el juicio equivale a la protesta de nulidad a que se refiere la apelación especial para el caso de que el tribunal no decida la cuestión de conformidad con el recurso interpuesto.

V.1.8.2. RECURSO DE APELACION.

El artículo 404, del Código Procesal Penal, establece que el recurso de apelación procede en contra de los autos dictados por los jueces de primera instancia que resuelvan los aspectos siguientes:

- 1) Los conflictos de competencia.
- 2) Los impedimentos, excusas y recusaciones.
- 3) Los que no admitan, denieguen o declaren abandonada la intervención del querellante adhesivo o del actor civil.
- 4) Los que no admitan o denieguen la intervención del tercero demandado.
- 5) Los que autoricen la abstención del ejercicio de la acción penal por parte del Ministerio Público.
- 6) Los que denieguen la práctica de la prueba anticipada.
- 7) Los que declaren la suspensión condicional de la persecución penal.
- 8) Los que declaren el sobreseimiento o clausura del proceso.
- 9) Los que declaren la prisión o imposición de medidas sustitutivas y sus modificaciones.
- 10) Los que denieguen o restrinjan la libertad.
- 11) Los que fijen término al procedimiento preparatorio.
- 12) Los que resuelvan excepciones u obstáculos a la persecución penal y civil.
- 13) Los autos en los cuales se declare la falta de mérito.

También procede el recurso de apelación con efecto suspensivo, en contra de los autos definitivos emitidos por el juez de ejecución y los dictados por los jueces de paz relativos al criterio de oportunidad. Igualmente son apelables las sentencias que emitan los jueces de primera instancia

que resuelvan el procedimiento abreviado, mencionado como medida de desjudicialización en este capítulo.

El recurso de apelación se interpone por escrito dentro del término de tres días después de notificada la resolución correspondiente, ante el juez de primera instancia, quien lo remite a la sala de la corte de apelaciones correspondiente. En caso se deniegue este recurso, el que se considere agraviado puede recurrir en queja ante el tribunal de apelación dentro de tres días de notificada la denegatoria, solicitando que se le otorgue el recurso.

V.1.8.3. RECURSO DE APELACION ESPECIAL.

El recurso de apelación especial procede en contra del fallo o sentencia emitida por el tribunal de sentencia, el cual puede ser interpuesto por el Ministerio Público (ente investigador y acusador), el Querellante Adhesivo (Superintendencia de Administración Tributaria), el acusado o su defensor; asimismo, de afectar a sus derechos, también podrá interponerlo la Procuraduría General de la Nación, como actor civil.

De conformidad con la legislación guatemalteca (artículos 415 al 421 del Código Procesal Penal), el Recurso de Apelación Especial se interpone por escrito dentro del plazo de diez días de notificada la resolución correspondiente, ante el tribunal que dictó la sentencia, con expresa separación de los motivos de fondo y de forma por los cuales se recurre. El tribunal que conoce el recurso de apelación especial se le denomina Tribunal de Apelación Especial el cual solamente conoce sobre los puntos expresamente impugnados en el recurso y de admitirlo por motivos de fondo, prácticamente anulará la sentencia recurrida y dictará la que corresponda. Sin embargo, al admitir el recurso por motivos de forma, también anulará la sentencia y el acto procesal impugnado, ante lo cual envía el expediente al tribunal de sentencia para que éste corrija el o los errores señalados y proceda a dictar nueva sentencia.

El tribunal de apelación se limita a confrontar la aplicación correcta del derecho, pero no puede revisar los hechos del proceso, porque habría que repetir todo el juicio oral en la segunda instancia, para cumplir con los principios procesales de concentración e inmediación, por eso solamente se revisa el derecho sustantivo contenido en la sentencia y el quebrantamiento sustancial del procedimiento.

V.1.8.4. RECURSO DE CASACION.

Contra las sentencias o autos definitivos dictados por las salas de apelaciones, los sujetos procesales pueden interponer el Recurso de Casación, cuando dichas salas resuelvan los siguientes casos: los recursos de apelación especial de los fallos emitidos por los tribunales de sentencia, o cuando el debate se halla dividido, contra las resoluciones que integran la sentencia; los recursos de apelación especial contra los autos de sobreseimiento dictados por el tribunal de sentencia; los recursos de apelación contra las sentencias emitidas por los jueces de primera instancia, en los casos de procedimiento abreviado; los recursos de apelación contra las resoluciones de los jueces de primera instancia que declaren el sobreseimiento o clausura del proceso; y los que resuelvan excepciones u obstáculos a la persecución penal.

El recurso de casación debe ser interpuesto ante la Corte Suprema de Justicia dentro del plazo de quince días de notificada la resolución que lo motiva, con expresión de los fundamentos legales que lo autorizan. El recurso podrá ser presentado ante el tribunal que ha emitido la resolución, quien deberá elevarlo de inmediato a la Corte Suprema de Justicia.

V.1.8.5. RECURSO DE REVISION.

Si posterior a la interposición del recurso de casación, 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, procede el recurso de Revisión con el cual se persigue la anulación de la sentencia penal ejecutoriada, cualquiera que sea el tribunal que la haya dictado, aún en casación. Es decir, que la revisión procede únicamente a favor del condenado a cualquiera de las penas previstas para los delitos o de aquel a quien se le hubiere impuesto una medida de seguridad o corrección.

En ese sentido, la revisión podrá ser promovida por el propio condenado o a quien se la hubiere aplicado una medida de seguridad y corrección, por el Ministerio Público y por el Juez de ejecución en el caso de aplicación retroactiva de una ley penal más benigna. La revisión se promueve por escrito ante la Corte Suprema de Justicia, con la referencia concreta de los motivos en que se funda y de las disposiciones legales aplicables y una vez admitida, el tribunal procede a dar instrucciones al Ministerio Público o al condenado, en el sentido de disponer de los medios de prueba que ofreció el recurrente o que crea útiles para la averiguación de la verdad. Es importante considerar que la

improcedencia de la revisión no perjudica la facultad de petitionar nuevamente si se cuenta con elementos distintos, pero las costas de una revisión estarán a cargo de quien la interponga, salvo si el Ministerio Público es quien promueve la revisión.

CAPITULO VI

PRESENTACIÓN DE RESULTADOS.

VI.1 Técnicas de investigación utilizadas

La investigación efectuada, se ha tomado en cuenta la utilización de la entrevista como técnica de investigación, esencialmente por la importancia de recabar datos, de los contactos directos de las personas que se han desenvuelto directamente en el tema. En virtud de que han sido contactos de fuentes primarias de la información y poseen los conocimientos prácticos y teóricos sobre el problema de investigación, en tal sentido se interpretan y analizan cada una de las respuestas proporcionada por parte de los informantes clave, en relación a la calidad con que se están presentando las respuestas.

VI.2 Informantes Clave

VI.2.1 Juez de Sentencia Penal de Quetzaltenango.

VI.2.2 Asesores y especialistas en Derecho Tributario, del Municipio de Quetzaltenango, departamento de Quetzaltenango.

VI.2.3 Abogados Litigantes del Municipio de Quetzaltenango del departamento de Quetzaltenango.

VI.2.4 Trabajadores del departamento de fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria de Quetzaltenango.

VI.3 Resumen De La Entrevistas Realizadas.

Entrevistada: JOSE FELIPE BAQUIAX BAQUIAX

Cargo: JUEZ DE SENTENCIA PENAL

Fecha de la Entrevista: VEINTISIETE DE DICIEMBRE DEL AÑO DOS MIL TRECE.

1. ¿Cuáles son los factores más comunes por la que se le sanciona al sujeto pasivo o contribuyente?

En este caso las acciones que se le atribuye a una persona de una infracción de tipo penal contra el régimen tributario, los presupuestos los regula en el artículo 358 A, en los delitos contra el orden tributaria, en lo que indica mediante simulación, ardid o cualquier otro tipo de engaño que se induzca a la administración tributaria, y la sanción administrativa por la falta de cumplimiento de la presentación de declaraciones en su momento oportuno, la Superintendencia de Administración Tributaria requerirá por la vía administrativa el pago de los impuestos omitidos.

2. ¿Cree conveniente que después de que el contribuyente se le sancione administrativamente se le sancione penalmente?

Muchas veces las obligaciones tributarias, en los registros contables, se les confía al contador pero tomemos en cuenta que el incumplimiento de la obligación tributaria recae en el sujeto pasivo, y por ende es la persona a que recae cualquier tipo de sanción administrativa y penal. Atendiendo al principio de legalidad si la norma jurídica establece que la sanción administrativa del contribuyente paralelamente se le debe encausar un procedimiento penal, en cumplimiento a la norma jurídica y si, se debe aplicar las sanciones penales.

3. ¿Cuándo al contribuyente se le lleva a cabo un procedimiento administrativo, también se procede a llevar un procedimiento penal simultáneamente?

Si procede conforme al principio de legalidad, y cuando la norma jurídica así lo establezca.

4. ¿Cuándo el Contribuyente cumple con la sanción administrativa, se continúa con el procedimiento penal?

A mi criterio, cuando se cumple la sanción administrativa, no exime al responsable del cumplimiento de la sanción penal, en base al principio de legalidad.

5. ¿Qué tipo de sanciones penales más comunes, se encausan a los contribuyentes?

Los casos más comunes que en mi caso he podido observar en este juzgado, son la expedición de facturas falsas, es decir facturas que en periodos anteriores ya no son válidas, o se han reportado extraviadas o ya no tienen autorización para ser emitidas, y cuando si tienen autorización no han sido declaradas para el pago de su impuesto correspondiente.

6. ¿Cree que las sanciones administrativas y penales son a causa del desconocimiento de las leyes especiales tributarias?

7. ¿Cree conveniente la utilización de un procedimiento administrativo y un penal para sancionar al contribuyente?

Si, ya que cuando las normas en blanco fallan en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, entonces como correctivo es necesaria la intervención del derecho penal, ya que debemos tomar en cuenta que la privación de libertad permite al imputado o sancionado, no incurrir en acciones u omisiones que lesionen bienes jurídicos tutelados.

8. ¿Conoce los límites entre el uso de un procedimiento administrativo y uno penal?

Si, están reguladas en el código penal, y son los delitos contra el orden tributario, estos presupuestos determinan con claridad en que momento es necesario el uso del procedimiento penal.

9. ¿Cree conveniente establecer con claridad el límite de un procedimiento administrativo a uno penal en las sanciones del contribuyente?

En la norma y en la práctica se ha establecido el límite del procedimiento administrativo y penal.

10. ¿Cómo cree que se podría establecer el límite entre la sanción administrativa y penal del contribuyente?

Se establece en la norma jurídica.

Entrevistado: EDGAR ROBERTO RODAS CIFUENTES.

Cargo: ABOGADO Y NOTARIO LITIGANTE.

Fecha de la Entrevista: CUATRO DE ENERO DEL AÑO DOS MIL CATORCE.

1. ¿Cuáles son los factores más comunes por la que se le sanciona al sujeto pasivo o contribuyente?

Un límite sería el de legalidad y otro el de la competencia del órgano para poder sancionar ya sea administrativa o de tipo penal y no aplicaría el non bis in ídem porque de un mismo hecho podrían existir varios tipos de responsabilidades una de ellas la de tipo administrativo y la otra de tipo penal pero al ser sancionadas no necesariamente aplicaría el non bis in ídem porque cada tipo de responsabilidad es distinta.

2. ¿Cree conveniente que después de que el contribuyente se le sancione administrativamente se le sancione penalmente?

Conforme a los tipos penales, regulados en el código penal, y el encuadramiento del tipo, a la acción u omisión.

3. ¿Cuándo al contribuyente se le lleva a cabo un procedimiento administrativo, también se procede a llevar un procedimiento penal simultáneamente?

A través de lo que establece la legislación guatemalteca de índole penal para ciertos actos tipificados como delitos de índole tributaria, a unido a esto de que todo procedimiento de tipo penal la forma de iniciarlo es a través de la denuncia, prevención policial o querrela. Ahora los para identificar los delitos que con más frecuencia son efectos de denuncia y de proceso penal para el contribuyente sería a través de una estadística que lleva la SAT para determinar factores de ausencia de regulación legal para que se pueda mejorar la regulación legal y evitar la defraudación tributaria.

4. ¿Cuándo el Contribuyente cumple con la sanción administrativa, se continúa con el procedimiento penal?

Al momento de que se realice un procedimiento administrativo de orden tributario y la SAT presuma la existencia de un delito la SAT deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, para que esté establezca la existencia o no de un delito, sin perjuicio que la SAT pueda cobra los tributos adeudados al fisco.

5. ¿Qué tipo de sanciones penales más comunes, se encausan a los contribuyentes?

La SAT no debería de tener ningún tipo de criterio más que debe basarse únicamente en lo que establece la ley.

6. ¿Cree que las sanciones administrativas y penales son a causa del desconocimiento de las leyes especiales tributarias?

En caso de que presuma la existencia de un delito o que considere que existe crimen organizado y que el mismo está involucrado en los hechos por lo que la SAT debe de denunciar, pero debe de estar fundamentada en ley.

7. ¿Cree conveniente la utilización de un procedimiento administrativo y un penal para sancionar al contribuyente?

No solamente es necesario un procedimiento administrativo.

8. ¿Conoce los límites entre el uso de un procedimiento administrativo y uno penal?

LOS LIMITES SE CONOCEN EN BASE A LA COMPETENCIA DEL ÓRGANO ADMINISTRATIVO Y DEL ÓRGANO JUDICIAL, QUE LA LEY LES OTORGA PARA EL CUMPLIMIENTO DE SUS FUNCIONES.

9. ¿Cree conveniente establecer con claridad el límite de un procedimiento administrativo a uno penal en las sanciones del contribuyente?

EL LÍMITE ES EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD Y JURÍDICA, y podría también establecerse a través de la capacidad de pago.

10. ¿Cómo cree que se podría establecer el límite entre la sanción administrativa y penal del contribuyente?

Se establece en el momento que la SAT decide efectuar la denuncia correspondiente ante el Ministerio Público, y por el incumplimiento de la sanción administrativa.

Entrevistado: Licda. Brenda Noemi Ajtún Joj.

Cargo: Abogada y Notaria.

Fecha de la Entrevista: SEIS DE ENERO DEL AÑO DOS MIL CATORCE.

1. ¿Cuáles son los factores más comunes por la que se le sanciona al sujeto pasivo o contribuyente?

Los límites son el no ser juzgado dos veces por el mismo hecho, y su repercusión en el principio non bis in ídem, es hacer uso de este principio en virtud que favorece a la persona.

2. ¿Cree conveniente que después de que el contribuyente se le sancione administrativamente se le sancione penalmente?

En base a la ley.

3. ¿Cuándo al contribuyente se le lleva a cabo un procedimiento administrativo, también se procede a llevar un procedimiento penal simultáneamente?

Se identifica por medio de informes que la Superintendencia de Administración tributaria da.

4. ¿Cómo se establecer los tipos penales de orden tributario que se determinan, en el proceso administrativo y que a la vez son objetos de un procedimiento penal paralelamente?

Ya se encuentran establecidos dentro de la ley.

5. ¿Cuándo el Contribuyente cumple con la sanción administrativa, se continúa con el procedimiento penal?

Sanción pecuniaria.

6. ¿Cree que las sanciones administrativas y penales son a causa del desconocimiento de las leyes especiales tributarias?.

Cuando ya existe una lesión al bien jurídico tutelado por el estado

7. ¿Cree conveniente la utilización de un procedimiento administrativo y un penal para sancionar al contribuyente?

Evasión fiscal

8. ¿Conoce los límites entre el uso de un procedimiento administrativo y uno penal?

Según el órgano que conoce, si es un juez es penal, si es un superior jerárquico es administrativo.

9. ¿Cree conveniente establecer con claridad el límite de un procedimiento administrativo a uno penal en las sanciones del contribuyente?

Según la infracción cometida, lesiona o no un bien jurídico del estado.

10. ¿Cómo cree que se podría establecer el límite entre la sanción administrativa y penal del contribuyente?

Se establece según el hecho cometido por parte del contribuyente.

Entrevistado: Lic. LUIS ROLANDO RODAS CIFUENTES.

Cargo: ESPECIALISTA EN DERECHO TRIBUTARIO.

Fecha de la Entrevista: SEIS DE ENERO DEL AÑO DOS MIL CATORCE

1. ¿Cuáles son los factores más comunes por la que se le sanciona al sujeto pasivo o contribuyente?

Por el incumplimiento de las obligaciones tributarias contempladas en el artículo 94 del código tributario, y por el error de cálculo que incide en la determinación de la obligación tributaria, esto también genera multas, el cobro de intereses y la mora.

2. ¿Cree conveniente que después de que el contribuyente se le sancione administrativamente se le sancione penalmente?

No lo creo, porque a mi criterio las sanciones son de carácter económico, y por ende la sanción administrativa va por ese camino, y la sanción penal tiene que ver con cárcel, y esto daña no solo al contribuyente sino al fisco ya que no podría generar riqueza y por ende no tributaria.

3. ¿Cuándo al contribuyente se le lleva a cabo un procedimiento administrativo, también se procede a llevar un procedimiento penal simultáneamente?

Dependiendo la sanción que se le establezca, ya que dentro del procedimiento administrativo, existen medios de poder conciliar o llegar a acuerdos, y en otros no exime la acción penal, y si el fisco lo desea puede utilizar los dos medios.

4. ¿Cuándo el Contribuyente cumple con la sanción administrativa, se continúa con el procedimiento penal?

En muchos de los casos cuando se llevan a cabo los dos procedimientos, el contribuyente opta por el pago, cuando se resiste al pago de las sanciones, la SAT continúa con el procedimiento penal.

5. ¿Qué tipo de sanciones penales más comunes, se encausan a los contribuyentes?

En los últimos meses he observado que más se han encausado, los delitos de lavado dinero, evasión fiscal, y resistencia a la acción fiscalizadora, en unos pocos casos la duplicidad de facturas, que constituye defraudación fiscal.

6. ¿Cree que las sanciones administrativas y penales son a causa del desconocimiento de las leyes especiales tributarias?

No, es al revés, por el conocimiento de ambos se efectúa las sanciones, ahora si lo enfocamos del lado del contribuyente, lo deja o confía a sus contadores y el desconocimiento o desactualización podría venir de los contadores.

7. ¿Cree conveniente la utilización de un procedimiento administrativo y un penal para sancionar al contribuyente?

Pienso que la forma correcta es siempre ajustar al contribuyente por el procedimiento administrativo, el procedimiento penal se me hace innecesario, ya que solo le causa al estado más gastos en procedimientos que no buscan resarcir un daño económico, sino solo al castigo por un medio más rígido que el penal.

8. ¿Conoce los límites entre el uso de un procedimiento administrativo y uno penal?

Los límites están establecidos en la norma, ya que el ajuste de sanciones al contribuyente no exime la acción penal.

9. ¿Cree conveniente establecer con claridad el límite de un procedimiento administrativo a uno penal en las sanciones del contribuyente?

A mi criterio ya existe la claridad de un procedimiento administrativo y al penal.

10. ¿Cómo cree que se podría establecer el límite entre la sanción administrativa y penal del contribuyente?

Conforme a la ley.

Entrevistada: MANUEL DE JESUS LEIVA VELASQUEZ.

Cargo: DEPARTAMENTO DE FISCALIZACION SAT.

Fecha de la Entrevista: NUEVE DE ENERO DEL AÑO DOS MIL CATORCE.

1. ¿Cuáles son los factores más comunes por la que se le sanciona al sujeto pasivo o contribuyente?

Por el incumplimiento de pago de impuestos como ISR, IVA E ISO, que son los que están sujetos a pago, y la no presentación de formularios en el tiempo establecido.

2. ¿Cree conveniente que después de que el contribuyente se le sancione administrativamente se le sancione penalmente?

Realmente lo que al fisco le interesa es obtener los recursos que el estado necesita para el cumplimiento de sus fines, entonces hemos visto que la mayoría de casos se quedan en el sistema de conciliación tributaria, en donde el contribuyente acepta las sanciones y ajustes interpuestas por esta entidad posterior a la auditoria, ya que se ofrecen beneficios como la reducción del 85% de las multas; entonces la mayoría opta por negociar y pagar las sanciones impuestas.

3. ¿Cuándo al contribuyente se le lleva a cabo un procedimiento administrativo, también se procede a llevar un procedimiento penal simultáneamente?

Como decía anteriormente, cuando el contribuyente acepta el pago de sanciones impuestas por la vía administrativa, no continuamos con ningún tipo de procedimiento, no siendo así cuando realmente ha sido perjudicado el fisco de manera considerable, entonces iniciamos acciones administrativas y penales a la vez siempre y cuando la norma jurídica así lo establezca.

4. ¿Cuándo el Contribuyente cumple con la sanción administrativa, se continúa con el procedimiento penal?

Cuando el contribuyente paga las sanciones impuestas, no es necesario iniciar o continuar con ningún otro procedimiento, pero hay que tomar en cuenta que no todos los casos son iguales, cada uno de ellos tienen su particularidad, pero en el caso de contrabando si se continua, ya que todos

estos productos no son legalmente ingresados a nuestro territorio, entonces no pueden ser de lícito comercio.

5. ¿Qué tipo de sanciones penales más comunes, se encausan a los contribuyentes?

El contrabando es muy común, evasión fiscal, defraudación.

6. ¿Cree que las sanciones administrativas y penales son a causa del desconocimiento de las leyes especiales tributarias?

Recordemos que nadie puede alegar ignorancia a la ley, regulado en el artículo 2 de la ley del organismo judicial. Pero esto no se basa en el conocimiento a profundidad de la norma, sino es cuestión de cultura tributaria, ya que el contribuyente debe ser consciente de que los ingresos son afectos a pagos de impuestos, y enterarlos al fisco de manera voluntaria y sin movilizar los medios que posee la Superintendencia de Administración Tributaria para hacer cumplir al contribuyente.

7. ¿Cree conveniente la utilización de un procedimiento administrativo y uno penal para sancionar al contribuyente?

Si es necesario en ciertos casos, pero en la mayoría es innecesario, pero está abierta la posibilidad de los dos procedimientos

8. ¿Conoce los límites entre el uso de un procedimiento administrativo y uno penal?

Los límites los determina la ley, ya que en varios casos la sanción administrativa no exime de la sanción penal.

9. ¿Cree conveniente establecer con claridad el límite de un procedimiento administrativo a uno penal en las sanciones del contribuyente?

El límite del uso del procedimiento administrativo a la penal, se basa en la razonabilidad del caso concreto, porque en la ley los límites de los dos procedimientos.

10. ¿Cómo cree que se podría establecer el límite entre la sanción administrativa y penal del contribuyente?

Lo establece la norma jurídica, porque no podríamos iniciar un procedimiento penal si la norma no lo permitiere.

DISCUSION DE RESULTADOS.

En el presente tema de investigación tiene por objeto identificar los límites entre la sanción penal y la sanción administrativa y su repercusión en el principio Non Bis In Ídem. Dentro de la investigación se puede deducir los diferentes criterios de los entrevistados, concluyen diciendo que los las sanciones administrativas y penales se basan directamente en el principio de legalidad, ya que atendiendo que la norma jurídica vigente establece con claridad el uso de los medios sancionatorios al sujeto pasivo, en virtud de que el procedimiento administrativo en la primer vía de obtener los medios de prueba suficientes que determinen los posibles ilícitos penales, en que podrían incurrirse, de esto se deriva que en la norma jurídica contempla con claridad las dos vías.

Dentro del tema de integración, encontramos que el juzgador tiene el criterio que “En este caso las acciones que se le atribuye a una persona de una infracción de tipo penal contra el régimen tributario, los presupuestos los regula en el artículo 358 A, en lo que indica mediante simulación, ardid o cualquier otro tipo de engaño que se induzca a la administración tributaria, y la sanción administrativa por la falta de cumplimiento de la presentación de declaraciones en su momento oportuno, la Superintendencia de Administración Tributaria requerirá por la vía administrativa el pago de los impuestos omitidos.”, estableciendo que cumpliendo con los presupuestos que determinan el ardid o engaño al fisco, debe aplicarse en base al principio de legalidad el procedimiento penal correspondiente no eximiendo la responsabilidad administrativa que conlleva el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

El licenciado Luis Rolando Cifuentes, establece que “No lo creo, porque a mi criterio las sanciones son de carácter económico, y por ende la sanción administrativa va por ese camino, y la sanción penal tiene que ver con cárcel, y esto daña no solo al contribuyente sino al fisco ya que no podría generar riqueza y por ende no tributaria”. Desde un punto de vista más económico vemos que este especialista sostiene que solo debe de existir una sanción, que es la administrativa ya que se relaciona directamente a la obtención de recursos que el estado requiere para el cumplimiento de sus fines, y que una sanción penal no solo perjudica directamente al funcionamiento económico de la empresa, sino que al fisco se le limita de poder percibir más recursos que se originen de la renta del sujeto pasivo.

El criterio de los entrevistados es que el objetivo esencial de la recaudación es obtener el recurso pecuniario, y si el procedimiento administrativo sancionatorio logra ese fin, entonces se considera innecesaria el uso del procedimiento penal, tomando en cuenta que representa para el estado el uso de recursos innecesarios, y el principio NON BIS IN IDEM, parte de que la sanción corresponde únicamente a una acción u omisión, en el cual se opone totalmente a dos sanciones por un hecho. La norma jurídica en varios de los casos contempla que la sanción administrativa no exige el uso de una acción penal, sin embargo no es procedente en todos los casos, dependiendo la gravedad, y

esto da como resultado la concatenación los fines de la fiscalización que corresponde a la celeridad procesal y de ecuanimidad.

La mayoría sostiene el criterio de que la mayoría de los casos no pasan más allá que la conciliación tributaria en donde el contribuyente opta por pagar las sanciones administrativas en la notificación de ajustes y sanciones, por los beneficios otorga la aceptación de la sanción; tal el caso de la rebaja del 85% de las multas, y además un procedimiento administrativo es desgastante para el contribuyente y el estado.

CONCLUSIONES,

- a) El incumplimiento de la obligación tributaria por parte de los contribuyentes, se da esencialmente por la escasa cultura tributaria en Guatemala, esto se debe a que en la mayor parte de los casos, se da la omisión de enterar al fisco el tributo o impuesto correspondiente a las leyes especiales tributarias, esto conlleva a que el fisco de forma sistemática, actué el requerimiento de información necesaria para determinar la base cierta o presunta y por ende a efectuar la exigibilidad de los mismos, por medio de los procedimientos legales que están contemplados en el decreto 6-91 del congreso de la república, código tributario.
- b) Los procedimientos penales encausados al contribuyente, se encuentran regulados en los artículos 358"A" defraudación tributaria, 358 "B" causas especiales de defraudación tributaria, 358"C" apropiación indebida del tributo, 359"D" resistencia de la acción fiscalizadora de la administración tributaria. Del decreto 17-73 del congreso de la republica código penal,
- c) En el artículo 90 del decreto 6-91, código tributario regula expresamente la prohibición de la aplicación de la doble pena, en el aspecto procedimental se establecen indicios de la comisión de un delito, la Superintendencia de Administración Tributaria se abstendrá de realizar un procedimiento administrativo sancionatorio y procederá a efectuar la denuncia correspondiente al ente competente que en nuestra legislación está contemplado el Ministerio Publico. La acción penal no limita a recibir el adeudo tributario y no lo libera al contribuyente de la responsabilidad penal, y la Administración tributaria en ningún caso sancionara dos veces la misma infracción, es decir que el ente fiscalizador no lleva a cabo el procedimiento administrativo y el penal paralelamente, ya que lo anterior descrito se lleva a cabo únicamente por la vía del procedimiento penal.
- d) La Superintendencia de Administración Tributaria posee amplias facultades y atribuciones para el requerimiento de información contable, para establecer los elementos de fiscalización, para hacer efectiva la evaluación del cumplimiento de la obligación tributaria del contribuyente, contempladas en el decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria,

concatenados con los artículos 98, 98°A° y 100 del código tributario, de ello al determinar que no existe indicios de la comisión de un delito, entonces se lleva a cabo la sanción correspondiente, por la vía administrativa, tomando en cuenta que posee una fase de conciliación tributaria, y es donde la mayor parte de los casos concluye.

- e) El procedimiento penal, lo lleva acabo la Superintendencia de Administración tributaria por medio de la denuncia cuando concurren los tipos penales contra el orden tributario, después de determinar la gravedad del caso, en tal virtud el procedimiento administrativo deja de ser un medio coactivo sancionatorio.

RECOMENDACIONES

- a. A los contribuyentes o sujeto pasivo de la obligación tributaria, debe de comprender a profundidad las responsabilidades, que generan la omisión del pago de impuestos, ya que de esto se deriva el procedimiento administrativo sancionatorio y de un procedimiento penal, lo que constituye problemas.

- b. A la Superintendencia de Administración Tributaria, debe integrar en el programa de cultura tributaria, la información a todos los contribuyentes de las implicaciones legales administrativas y penales por el incumplimiento de las obligaciones tributarias, y fortalecer el sistema de información por los medios que actualmente posee la institución.

- c. Establecer un mecanismo administrativo de la pronta solución de conflictos tributarios antes de cualquier procedimiento administrativo y penal, en virtud de no perjudicar al contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria ni al fisco, con los costos que generan dichos procedimientos.

- d. En el procedimiento penal o administrativo siempre se debe invocar el principio NON BIS IN IDEM, para que no exista confusión y dificultad de los procedimientos y esencialmente evitar ser castigado dos veces por la misma infracción.

BIBLIOGRAFÍA

1. Álvaro Polanco Romeo, introducción al Derecho I. Quinta reimpresión, Guatemala, Guatemala, noviembre de 1989.
2. Alvarado Velloso, Adolfo Alvarado, INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO PROCESAL, RUBINZAL - CULZONI EDITORES
3. Calderón Morales, Hugo Haroldo, Derecho Procesal Administrativo, Guatemala C.A. Cuarta edición, Editorial Estudiantil Fénix 2003.
4. Poquet, Alejandro, Temas de derecho penal y criminología - 1ª ed. - Buenos Aires: Ediar, 2005.
5. Hugo A. Bruera, Matilde M. Bruera, Derecho penal, y garantías individuales, editorial Juris.
6. JORDI FERRER BELTRÁN, MARINA GASCÓN ABELLÁ, DANIEL GONZÁLEZ LAGIER, MICHELE TARUFFO ESTUDIOS SOBRE LA PRUEBA, UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO, M ÉXICO, 2006.
7. PROBLEMAS ACTUALES DE DERECHO PROCESAL LA DEFENSA, LA UNIFICACIÓN, LA COMPLEJIDAD, UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO 1992.
8. Julio B. J. Maier - Claus Roxin Maximiliano A Rusconi Fabricio O. Guariglia Marco L. Cerletti Hernán L. Folgueiro Gustavo A. Bruzzone. El ministerio público en el proceso penal.
9. Maria Victoria Garcia Rosas. Editorial Porrúa Av. Republicana Argentina 15 Mexico. Los Límites de la Participación Delictiva.
10. Nufio Vicente, Erick Dario, HA LLEGADO EL MOMENTO DE ELABRAR LA TESIS, , REPRODUCCIONES RODAS, Quetzaltenango, Guatemala 2010.

LEGISLACION NACIONAL.

11. Constitución política de la República de Guatemala.

12. Ley del Organismo Judicial. Decreto número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala.
13. Código Tributario. Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.
14. Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.
15. Ley del Impuesto Sobre la Renta. Decreto número 26-92 del Congreso de la Republica.
16. Ley del Impuesto de Solidaridad. Decreto número 73-2008 del Congreso de la Republica.
17. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala.
18. Código Procesal Penal, Decreto número 51-92 del Congreso de la Republica.
19. Código Penal Decreto número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala.
20. Ley de Probidad y Responsabilidad de Funcionario y empleado públicos decreto número 89-2002 del Congreso de la República de Guatemala.

ANEXOS

(Modelo de la guía de entrevista)

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE
DIVISION DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES
CARRERA DE ABOGADO Y NOTARIO
GUIA DE ENTREVISTA

OBJETO DE ESTUDIO: "IDENTIFICACION DE LOS LÍMITES ENTRE LA SANCION PENAL Y LA SANCION ADMINISTRATIVA Y SU REPERCUSION EN EL PRINCIPIO DE NON BIS IN IDEM."

Entrevistado: _____

Cargo: _____

Fecha de la Entrevista: _____

1. ¿Cuáles son los factores más comunes por la que se le sanciona al sujeto pasivo o contribuyente?
2. ¿Cree conveniente que después de que el contribuyente se le sancione administrativamente se le sancione penalmente?
3. ¿Cuándo al contribuyente se le lleva a cabo un procedimiento administrativo, también se procede a llevar un procedimiento penal simultáneamente?
4. ¿Cuándo el Contribuyente cumple con la sanción administrativa, se continúa con el procedimiento penal?
5. ¿Qué tipo de sanciones penales más comunes, se encausan a los contribuyentes?
6. ¿Cree que las sanciones administrativas y penales son a causa del desconocimiento de las leyes especiales tributarias?
7. ¿Cree conveniente la utilización de un procedimiento administrativo y un penal para sancionar al contribuyente?
8. ¿Conoce los límites entre el uso de un procedimiento administrativo y uno penal?

9. ¿Cree conveniente establecer con claridad el límite de un procedimiento administrativo a uno penal en las sanciones del contribuyente?
10. ¿Cómo cree que se podría establecer el límite entre la sanción administrativa y penal del contribuyente?