

**UNIVERSIDAD MESOAMERICANA**  
**SEDE QUETZALTENANGO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



**TESIS:**

**“PROCESOS SOBRE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA Y EL PRINCIPIO NON BIS  
IN IDEM” (ESTUDIO REALIZADO EN LA CIUDAD DE QUETZALTENANGO).**

**POR:**

**MARÍA MEJÍA IMUL**

**QUETZALTENANGO, 10 DE AGOSTO 2023**

## CONSEJO DIRECTIVO

- **Rector:** Presbítero Magister Rómulo Gallegos Alvarado SDB
- **Vicerrector General:** Doctor Luis Fernando Cabrera Juarez
- **Secretaria General:** Magister María Teresa García Kennedy- Bickford
- **Tesorera:** Magister Ileana Carolina Aguilar Morales
- **Vocal I:** Magister José Raúl Vielman Deyet
- **Vocal II:** Magister Herbert Richard Mazariegos Cuyuch
- **Vocal III:** Presbítero Magister Ricardo Rodríguez SDB

## **CONSEJO SUPERVISOR SEDE QUETZALTENANGO**

- Presbítero Magister Rómulo Gallegos Alvarado SDB
- Mgtr. José Raúl Vielman Deyet
- Mgtr. Miriam Maldonado
- Mgtr. Ileana Carolina Aguilar Morales
- Dra. Alejandra de Ovalle
- Mgtr. Nycthé del Rosario Rodas Soberanis
- Mgtr. Juan Carlos Moir Rodas
- Mgtr. Herberth Richard Mazariegos Cuyuch

**RESPONSABILIDAD:** Solamente el autor es responsable de los conceptos expresados en el presente trabajo de tesis. Su aprobación de ninguna manera implica responsabilidad para la Universidad Mesoamericana.

Quetzaltenango, 9 de agosto de 2023

Lic. Angel Estuardo Barrios Izaguirre  
Director  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad Mesoamericana  
Quetzaltenango

Respetable señor Director:

Deferentemente me permito dar cuenta a usted de los resultados de asesoramiento que di, por nombramiento a la estudiante **MARIA MEJÍA IMUL**, de la tesis titulada **“PROCESOS SOBRE DEFRAUDACION TRIBUTARIA Y EL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM” (ESTUDIO REALIZADO EN LA IUDAD DE QUETZALTENANGO)**, relativo a la creación de su trabajo de Tesis.

El trabajo ha investigado uno de los aspectos de los problemas que surgen en los Criterios por parte de las autoridades Fiscales de nuestro país, que ha veces en ciertos procesos de Fiscalización Tributaria no respetan los principios garantizados en nuestra Constitución.

Por tal razón el interés de la Estudiante **MARIA MEJÍA IMUL** en su trabajo denominado **“PROCESOS SOBRE DEFRAUDACION TRIBUTARIA Y EL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM” ( ESTUDIO REALIZADO EN LA IUDAD DE QUETZALTENANGO)** . Me consta su arduo trabajo en despertar el interés y establecer de mader a investigativa y analítica la aplicación de los principios constitucionales especialmente **LA PROHIBICIÓN DE DOBLE PENA POR EL MISMO HECHO**, Non Bia In Idem. Con esta tesis y otras que se escriban sobre el tema se mejorara el respeto y aplicación de la Constitución en materia Tributaria.

Lic. Carlos Vinicio Gudiel Monroy  
Abogado y Notario

Lic. Carlos Vinicio Gudiel Monroy  
ABOGADO Y NOTARIO

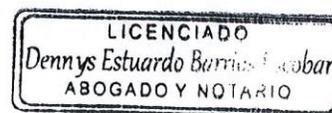


Quetzaltenango, 13 de noviembre del año 2023

Magister Ángel Estuardo Barrios Izaguirre.  
Director de la carrera de Ciencias Jurídicas y Sociales.  
Facultad de Derecho  
Universidad Mesoamericana  
Quetzaltenango.

De manera atenta me dirijo a usted con la finalidad de informarle en relación a la tesis presentada por la Alumna **MARIA MEJIA IMUL**, número de carné **201704019** titulada **PROCESOS SOBRE DEFRAUDACION TRIBUTARIA Y EL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM, ESTUDIO REALIZADO EN LA CIUDAD DE QUETZALTENANGO** que la revisión final Metodológica del trabajo de tesis realizada, fue efectuada satisfactoriamente, por lo que se extiende el **DICTAMEN FAVORABLE** para que se pueda proceder a la defensa de examen privado de tesis.

sin otro particular me suscribo de usted respetuosamente.



LICENCIADO DENNYS ESTUARDO BARRIOS ESCOBAR

ABOGADO Y NOTARIO

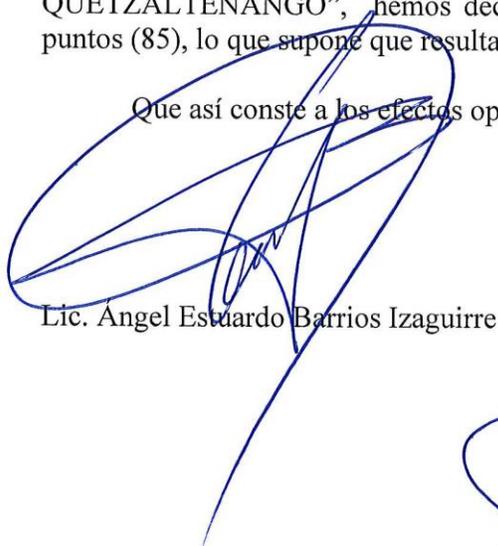
METODÓLOGO

Quetzaltenango, 27 de noviembre de 2023.

A quien corresponda:

Los abajo firmantes, miembros del Tribunal Examinador seleccionados por el Director del Departamento de Ciencias Jurídicas y Sociales, conocedores de los requisitos exigidos por el reglamento para la elaboración de tesis de dicha Facultad habiendo juzgado la tesis de María Mejía Imul, titulada “PROCESOS SOBRE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA Y EL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM (ESTUDIO REALIZADO EN LA CIUDAD DE QUETZALTENANGO)”, hemos decidido concederle la calificación de ochenta y cinco puntos (85), lo que supone que resulta ordenar su publicación.

Que así conste a los efectos oportunos.



Lic. Angel Estuardo Barrios Izaguirre



Lic. Dennys Estuardo Barrios Escobar



Lic. Carlos Enrique López Recinos

**UNIVERSIDAD MESOAMERICANA**  
**SEDE QUETZALTENANGO**  
**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**

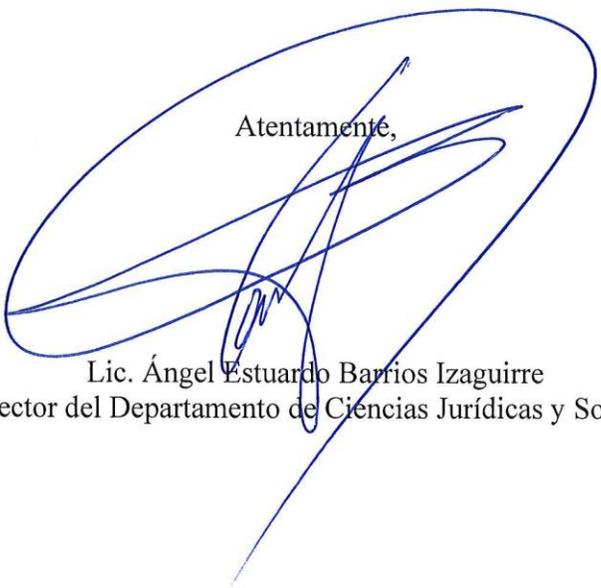
Quetzaltenango, 27 de noviembre de 2023.

Señorita  
María Mejía Imul  
Presente.

Señorita Mejía:

Tengo el gusto de comunicarle que como Director del Departamento de Ciencias Jurídicas y Sociales, he visto el dictamen del Tribunal Examinador y revisado el texto definitivo de su tesis titulada “PROCESOS SOBRE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA Y EL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM (ESTUDIO REALIZADO EN LA CIUDAD DE QUETZALTENANGO)”, autorizo la publicación de la misma.

Atentamente,



Lic. Ángel Estuardo Barrios Izaguirre  
Director del Departamento de Ciencias Jurídicas y Sociales

## **DEDICATORIA**

**A DIOS:** Por permitirme estar con vida y salud, y por concederme esta oportunidad de cumplir uno de mis sueños anhelado siempre, y por ser mi guiador, protector en el camino de la vida y durante este proceso de formación; así mismo por la sabiduría e inteligencia que me obsequiado en la vida. Por las bendiciones, lecciones y por enseñarme ser una mujer valiente a pesar de los obstáculos travesados durante esta etapa de aprendizaje. Sobre todo, por la alegría, amor incondicional, paz y por su bondad que me acompaña siempre.

### **A MIS PADRES: JUAN MEJIA CASTRO Y JOSEFA IMUL US.**

Por su apoyo incondicional, sin ellos no estaría como ni donde estoy, por no dejarme sola en los momentos difíciles de mi vida y durante el proceso de mi formación académica, por ser siempre mi inspiración en la lucha constante; por inculcarme de los valores y principios morales, como el respeto, responsabilidad, educación, y sobre todo la humildad. Por enseñarme a trabajar por sueños no importa los obstáculos de la vida; a creer que puedo lograr cumplir mis sueños y por confiar en mí; y a si mismo por darme el espacio de explorar mis sueños lejos de ellos. Por cuidarme desde mi concepción. Por el amor incondicional que me han demostrado, puedo decir que tengo los padres ejemplares en la vida, padres trabajadores, luchadores para sobrevivir cada día. Gracias por estar conmigo en las buenas, en las malas, en la alegría y en la tristeza. En esta nueva etapa de mi vida, doy a gracias a ellos por la motivación constante que soy una mujer soñadora y luchadora de la vida. Mil gracias por el amor infinito y que Dios les de una larga vida y protege siempre.

### **A MI HERMANO: FELIPE MEJIA IMUL**

Por su motivación constante de no desistirme durante mi proceso de formación, por su apoyo incondicional, por su amor y admiración hacia mi persona, y por inculcarme la importancia

de estudiar.

**A MI ASESOR:** por el acompañamiento, paciencia durante el desarrollo de este tema, y por el apoyo que me brindo para poder terminar este proyecto.

**A MIS CATEDRÁTICOS:** porque cada uno de ellos me dejaron huellas en la vida, por enseñarme y prepararme para la vida profesional. Y gracias por la preparación, dedicación y amor a su profesión como su ejemplo me enseñaron amar y disfrutar lo que transmitimos hacia los demás.

## Índice

Introducción .....	14
Capítulo I .....	21
Diseño de Investigación .....	21
1.1 Título de la Investigación .....	21
1.2 Planteamiento del Problema.....	21
1.3 Justificación de la Investigación .....	23
1.4 Objetivos de la Investigación .....	24
1.4.1. Objetivo General.....	24
1.4.2. Objetivos Específicos .....	25
1.5 Hipótesis.....	25
1.6 Indicadores .....	26
1.7 Alcances .....	27
1.8 Límites.....	29
1.9 Metodología .....	29
1.10 Instrumentos .....	30
1.11 Procedimiento de la metodología empleada en esta investigación .....	31
2.1.1 El Proceso .....	41
2.2 El Proceso Tributario .....	42
2.2.1 Características del Procedimiento Tributario .....	43
2.2.2 Asuntos que reclama la Superintendencia de la Administración Tributaria. ....	44
2.2.3 La forma de llevar el Reclamo Administrativo .....	45
2.2.4 Procedencia del Proceso Tributario .....	46

	12
2.2.5 Legitimación y los casos de Procedencia .....	48
2.3 Proceso Penal.....	49
2.3.1 Juez competente para conocer casos de Delitos Tributarios .....	52
2.3.1 Elementos del ilícito Tributario.....	53
2.3.2 Aplicación de la Defraudación Fiscal.....	56
2.3.3 Formas de Extinción del Ilícito Tributario .....	57
2.3.4 Prohibición de Doble Tributación .....	57
2.4. El Código Tributario y el Sujeto Activo de la Relación Tributaria .....	59
2.4.1 Infracciones, Delitos y Sanciones Tributarias .....	60
2.5 El Delito Tributario .....	61
2.5.1 Clasificación de los Delitos Tributarios .....	63
2.5.2 Elementos De Delito Tributario .....	64
2.6 Teoría del Delito Tributario y sus Elementos .....	67
2.7 Que es la pena .....	70
2.7.1 Clasificación de las Penas en los Delitos Tributarios.....	70
2.8 Definición de las Infracciones Tributarias .....	72
2.8.1 Diferencias entre el Código Tributario y Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros.....	73
2.8.2 Infracciones y Delitos Tributarios .....	73
2.8.3 Clasificación de las infracciones .....	75
2.8.4 Defraudación y Delitos Aduaneros.....	76
2.9 El Principio Non Bis In Idem. ....	79
2.9.1 ¿Qué significado tiene el principio non bis in idem?.....	80

2.10 El otro caso de llevar al Organismo Judicial los casos de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	83
Capítulo III.....	85
Análisis e Interpretación de la Encuesta .....	85
3.1 Análisis e Interpretación de resultados de la Encuesta practicada por medio de Boleta de Encuesta dirigida a los Señores Abogados y Notarios en la Ciudad de Quetzaltenango.....	85
3.1.2 Análisis e Interpretación de resultados de Boletas de Entrevistas, que fueron dirigidas a funcionarios Fiscales de la Superintendencia de Administrsación Tributaria; las cuales se llevaron a cabo en la ciudad de Quetzaltenango.....	106
3.2 Análisis en conjunto de las entrevistas y las encuestas llevadas a cabo en la ciudad de Quetzaltenango, a los Señores Abogados y Notarios en ejercicio de la profesión y algunos Fiscales de la Superintendencia de Administración Tibutaria .....	135
3.3. Aporte de la Investigación y Estudio que se presenta .....	137
Conclusiones.....	139
Recomendaciones .....	142
Bibliografía .....	145
Anexos .....	147

## **Introducción**

La presente investigación se deja constancia que va destinado a todos aquellos contribuyentes dentro del sistema tributario del Estado de Guatemala, quienes con su esfuerzo y trabajo ya sea físico o intelectual, provee de los impuestos que conforme a las leyes vigentes de Guatemala, son procedentes y con los cuales se cumple con los mandatos constitucionales y demás leyes ordinarias para tener un sistema tributario justo y equitativo, tomando en todo caso la capacidad de pago del contribuyente. Declarando, además, la prohibición de los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Teniendo en este último caso, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Con lo cual se despeja la garantía de la ley tributaria para los ciudadanos guatemaltecos que ejercen el comercio, empresa o industria, generando de buena fe y verdad sabida como principios fundamentales del derecho mercantil, las actividades que día con día genera el comercio y como consecuencia de ello, la obligación de generar el pago de impuesto.

Es por ello, que se ha puesto toda la atención, estudio y esfuerzo a la presente investigación en cada una de las etapas por las cuales se debió de cumplir, para llegar a un satisfactorio final.

La Investigación también es realizada con el propósito de poder ilustrar un poco más a los contribuyentes que aún desconocen las garantías constitucionales que aquí se dejan plasmadas, y con las cuales se garantizan los derechos de los contribuyentes, pero también es necesario enterarlos de sus respectivas obligaciones, las cuales es necesario ilustrar, para dar fiel cumplimiento a las mismas, sin dejar de mencionar el cumplimiento de conformidad con los plazos., formas y procedimientos, para no incurrir en sanciones de carácter administrativo, no ser sancionados con multas, pago de intereses de los impuestos obligados a pagar, los gastos

administrativos, y otros pagos que el comerciante, industrial o empresario no ha contemplado, por ignorancia, descuido o mal asesoría de parte de los profesionales en las ciencias contables.

En ese sentido se orienta la investigación para hacer conciencia a los contribuyentes de tener siempre asesoría profesional con el objeto de estar siempre al día, en la información tributaria, del manejo de la empresa, de los estados contables, y lo más importante del pago de los impuestos en los plazos que indica la ley.

Es por ello que se han realizado las investigaciones técnicas y científicas logrando tener algunos antecedentes a la presente investigación y se pudo localizar algunos estudios que han sido mencionados y utilizados como antecedentes del presente estudio y se presentan de la siguiente forma:

1.-) Tesis realizada por: Carlos Ronaldo Lemus Pena, en la Universidad: de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas, con el título: Nuevas Tendencias Internacionales de Recaudación Tributaria y su Potencial Aplicabilidad en Guatemala, en el año 2013, al conferírsele el grado académico de: “Maestría en Consultoría Tributaria”, en la que se llegó a las conclusiones siguientes: a) Las tendencias internacionales actuales se sustentan cuatro grupos: uno es la legislación tributaria y las tarifas impositivas; el otro corresponde a los mecanismos de control y la base tributaria. Ambos son afectados indistintamente por obstáculos comunes, representados por la poca integración del sector económico informal al sistema tributario, regulado y la proliferación de la corrupción, que a su vez genera contrabando. b) Guatemala ha iniciado un acercamiento hacia la transparencia presupuestaria mediante la creación de leyes de acceso público a la información, ejecución y claridad de funciones presupuestarias. c) La integración y modernización interna de administración tributaria en una tendencia mundial en la que Guatemala ha desarrollado adecuadamente, lo que ha permitido contra posición. Ha tenido poco desarrollo la

tendencia hacia la integración, con los otros sectores de económicos de la sociedad, siendo este una limitante para poder establecer mejores métodos de recaudación. d) Dentro de las nuevas tendencias para incrementar la recaudación está el uso de tecnología avanzada y personal capacitado, este segmento es Guatemala está desarrollándose en forma sistemática y eficiente. e) El control al comercio es una tendencia que está ocupando un espacio importante en la economía mundial, los productos virtuales y f) Guatemala es un país con muchas oportunidades comerciales dentro de la región centroamericana, México y Estados Unidos. Por tanto, la tendencia tributaria debe ser a fortalecer las relaciones administrativo y fiscales entre estos países.

2.-) Tesis realizada por: Lic. Julio Abel García Alvarado: en la Universidad: de San Carlos de Guatemala, en el Centro Universitario de Occidente, en el Departamento de Estudios de Post Grados en la Maestría de Consultoría Tributaria. En el año 2021, con el título de Las exenciones subjetivas y su incidencia en la recaudación del Impuesto al Valor Agregado en Guatemala. al conferírsele el grado académico de: Maestría en Consultoría Tributaria. En la que se llegó a las conclusiones siguientes: a) Las exenciones de conformidad con la Constitución Política de la República de Guatemala, por ser bases de recaudación, deben ser parte de una ley tributaria y su función principal es impedir el nacimiento de la obligación tributaria. b) El Artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado no especifica con exclusividad que las exenciones contenidas en el mismo van dirigidas a un sujeto, se pueden considerar como exenciones subjetivas ya que el fondo de cada exención tiene como propósito el beneficio de una persona individual o jurídica. c) Dentro de los factores incidentes considerados más habituales en la recaudación tributaria de Guatemala, se encuentran los otorgamientos de exenciones a sujetos pasivos como parte del gasto tributario, lo que trajo como consecuencia para el Estado de Guatemala, dejar de percibir por parte de las Universidades privadas del país durante el año 2020, la cantidad de quinientos treinta puntos

noventa millones de quetzales. d) El Estado de Guatemala no tiene capacidad de cumplir por sí solo, el fin supremo de su creación, es decir proporcionar el bienestar común a sus habitantes, por lo que necesita el apoyo de ciertos sujetos a quienes beneficia con exenciones para alcanzar a quienes deben ser los verdaderos beneficiarios, en virtud de ello permite en concepto de educación, administrar el monto de cuarenta y cuatro millones de quetzales en los propietarios de centros educativos. e) Es innegable que la concesión de las exenciones a ciertos sujetos tiene una incidencia directa en la recaudación tributaria del país, pues el propósito de una exención, lleva inmersa la infracción de tributación y por ende la recaudación se ve mermada en la misma magnitud cuantitativa de una exención, lo que conlleva para el Estado que el año 2020, dejase de percibir la cantidad de Diez mil novecientos cuarenta y ocho millones de quetzales. f) Si las exenciones fueran quitadas a los sujetos beneficiados y el Estado tuviera acceso por la vía del Impuesto al Valor Agregado. A estos montos actualmente deja de percibir y fuera este el ente exclusivo de satisfacer las necesidades colectivas, no alcanzaría a cumplir el fin máximo de su creación, el bienestar común de sus habitantes, por lo que las repercusiones de quitar las exenciones subjetivas del Impuesto al valor Agregado son negativas.

3.-) Tesis realizada por: Flor de María Sagastume Leytan, en la Universidad: Rafael Landívar, en el año 2015, con el título: Problemas que genera la Doble Imposición en el Ámbito Internacional. Medidas previstas por el Ordenamiento Jurídico Guatemalteco. al conferírsele el grado académico de: Maestría Universitaria de investigación en Derecho, en la que se llegó a las conclusiones siguientes: a) El problema de la doble imposición ha sido enfocado principalmente en el ámbito interno, dejando de un lado la regulación de ésta, pero a nivel internacional, pese a que con la globalización el flujo comercial se ha acrecentado. b) Los criterios de vinculación tienen como objetivo establecer el Estado que tendrá la jurisdicción para poder gravar las rentas que se

originen y como consecuencia de ello beneficiarse de los tributos que se generen. c) Para poder contrarrestar la doble tributación internacional existen medidas unilaterales que son fijadas por los Estados a sus ordenamientos jurídicos y las medidas bilaterales que son el resultado de la adopción de Tratados Internacionales sobre esta materia. d) Existen dos convenciones modelos que son utilizadas por los Estados para la adopción de Tratados Internacionales que tienen por objeto la eliminación de la doble imposición internacional, ellos son el de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico y el de la Organización de las Naciones Unidas. e) El ordenamiento jurídico guatemalteco contempla la figura de la doble imposición interna, pero omite la de la doble imposición internacional, por lo que su regulación es inexistente. f) La Doble Imposición Internacional en el caso guatemalteco puede ser evitadas a través de la suscripción de tratados internacionales, que deberían ser suscritos con principales socios comerciales. G) Para que Guatemala pueda ser parte de algún tratado que tenga como finalidad la eliminación de la doble imposición debe ser modificada su legislación interna, ya que existen varios elementos legales, que resultan incompatibles con aquellos, como la naturaleza territorial del impuesto sobre la renta. De igual forma, la inclusión de la cláusula de transparencia contenida en aquellos tratados, se ve limitada por la regulación constitucional en materia de información respecto a tributos, y en todo caso debe tener la opinión consultiva de la Corte de Constitucionalidad, en lo relativo al intercambio de información contable tributaria a efecto de consultar su constitucionalidad.

4.-) Tesis realizada por: Henry Manuel Oliveros Pinto, en la Universidad del Istmo de Guatemala, en el año 2015, con el título: La Doble Imposición Tributaria en la Distribución de los Dividendos de las Sociedades Lucrativas. Al conferírsele el grado académico de: Licenciado en Derecho y los Títulos de Abogado y Notario. En la que se llegó a las conclusiones siguientes: a) Limitar el poder tributario fue, una de las causas históricas más importantes para iniciar el

movimiento de constitucionalidad en virtud de que su ejercicio absoluto y arbitrario por parte de los legisladores, llevó a los pueblos a sublevarse buscando limitar el mismo. concluyendo que el poder tributario debía ser limitado por los principios de legalidad, igualdad y generalidad, el de capacidad de pago, el de justicia y equidad y la prohibición a la doble o múltiple imposición tributaria los cuales han sido recogidos por la mayoría de las constituciones modernas. b) El poder tributario en Guatemala es ejercido exclusivamente por el Congreso de la República conforme lo exponen los artículos 171, inciso c) Y 239 de la Constitución Política de la República y no las municipalidades como la Corte de Constitucionalidad erróneamente señaló en la sentencia de fecha 20 de marzo de 20123. Dictada dentro del expediente de Inconstitucionalidad General Total número 145-2011. c) El concepto de renta como objeto del impuesto previsto en la ley del impuesto sobre la renta, no se ajusta a su correcto significado rendimiento neto, sino que la palabra se emplea como sinónimo de ingreso en general. y d) Uno de los hechos generadores del impuesto sobre la renta, lo constituye la obtención de rentas por parte del contribuyente, por lo que los artículos 10, 68,83, y 97 de la Ley de impuesto sobre la renta, técnicamente señalan como hechos generadores a los que realmente son situaciones de hecho que categorizan la renta según su origen, lo cual determina su forma de pago. e) Conforme la doctrina, el doble pago de impuesto sobre la renta en la distribución económica en virtud de que más allá que no se trate del mismo sujeto pasivo, derivado de la ficción jurídica que supone una sociedad como persona distinta de sus socios o accionistas, últimamente se ha gravado la misma riqueza. Sin embargo, la doctrina de la doble tributación económica no está recogida en nuestra legislación.

Luego de la presentación de los antecedentes sobre esta investigación, se deja plasmado que la misma se conforma en el Capítulo 1, versa sobre el diseño de investigación, el cual ha sido supervisado y revisado por el metodólogo asignado para este caso. El Capítulo 2 contiene el Marco

Teórico en donde se hallan los indicadores establecidos en el diseño de investigación, y los conceptos, doctrinas, y teorías, divisiones, procedimientos y formalidades que el tema ha requerido dejar plasmado a través de este estudio. El Capítulo 3, contiene el estudio estadístico llevado a cabo en la ciudad de Quetzaltenango, tomando en cuenta a las unidades de análisis fijadas en el diseño respectivo, y que se desarrolló en la ciudad de Quetzaltenango, en donde se obtuvieron los magníficos resultados que le dan un sustento fundamental a la presente investigación.

Por último, se desea dejar constancia del agradecimiento a las Autoridades de la Universidad Mesoamericana, de la ciudad de Quetzaltenango, por su apoyo incondicionalmente, en especial al director de Facultad, al Asesor de la Investigación y Metodólogo nombrado, bajo cuya dirección se ha desarrollado en su forma y técnica el estudio que se presenta.

Atte. María Mejía Imul

Autora.

## **Capítulo I**

### **Diseño de Investigación**

#### **1.1 Título de la Investigación**

“Procesos sobre Defraudación Tributaria y el principio NON BIS IN IDEM” (estudio realizado en la Ciudad de Quetzaltenango).

#### **1.2 Planteamiento del Problema**

Esta investigación tiene como finalidad determinar y analizar las consecuencias que podrían ocasionarse al Contribuyente como sujeto del Derecho Tributario, y como sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, es decir el contribuyente se constituye en obligación para el cumplimiento de todas y cada una de las obligaciones tributarias determinadas y reguladas especialmente en la Ley del Código Tributario ante el Estado de Guatemala.

En otro punto , el contribuyente está susceptible en cualquier momento de violentar el sistema jurídico tributario, en virtud de que en ocasiones por error, descuido involuntario o en algunas ocasiones y circunstancias de la vida le impiden humanamente cumplir con sus obligaciones tributarias, en los plazos señalados por la Superintendencia de Administración Tributaria, conducta que lo hace incurrir en ciertas y determinadas conductas que se consideran acciones ilícitas tributarias, cuyas sanciones que no son simples ajuste de impuestos, ni pagos de un porcentaje calculado y determinado de acuerdo a las leyes fiscales por la Superintendencia Administración Tributaria. Al sancionar con imposición de multas, gastos administrativos, gastos y costas procesales, se tiene entonces que se le puede iniciar a la vez, un proceso judicial por ilícitos tributarios, denunciados, tramitados, y resueltos en la vía judicial. Pero también el proceso administrativo y que persigue, denunciando, y aplicando la ley materia, y deducir responsabilidad penal, para determinar su posible participación y responsabilidad, la posible ejecución de un acto,

o la simple omisión de pago de los impuestos, en todo caso es llevar por la vía del Derecho Penal, legislación de esta materia en donde se denota la estricta coercibilidad. Como consecuencia de lo anterior, se puede dar el caso, que se sigan dos procesos de distinta materia o diferente naturaleza, por el mismo hecho que constituye delito tributario o en su caso una falta tributaria en los tribunales penales. O bien que se trate de una acción para requerir de pago al contribuyente, en la vía administrativa ante los mismos fiscales de la Superintendencia de Administración Tributaria, sin salir de sus instalaciones, y el otro en vía penal, por lo que se dan ocasiones que dos procesos por el mismo hecho investigados por las autoridades fiscales de la Superintendencia Administración Tributaria, por lo que es necesario someter a investigación utilizando todos los mecanismos , técnicas y procedimientos para determinar en qué consiste la acción de doble procedimiento para establecer y esclarecer, cuál de los dos procesos será el válido y que protección podemos encontrar de acuerdo al criterio que sostengan los autores consultados con el objeto de ofrecer algunas alternativas cuando se presenta un caso de estos, pues se considera que dos procesos por un mismo hecho generador de utilidades y tener serios problemas y responsabilidad ante las autoridades tributarias y judiciales.

También se alude y apunta que el presente estudio es procedente por la posible duplicidad de acciones de parte de las instituciones encargadas de velar por las obligaciones tributarias como lo es, la Superintendencia de Administración Tributaria como ente fiscalizador del Estado de Guatemala, y que indistintamente se le puede denominar Superintendencia Administración Tributaria.

Por lo que se presenta la pregunta de la investigación de la forma que a continuación se expone:

¿Los contribuyentes debidamente registrados e inscritos en la Superintendencia de

Administración Tributaria en sus operaciones fiscales o tributarias y el respectivo pago de sus impuestos, en algunos casos puede la Superintendencia de Administración Tributaria iniciar doble proceso administrativo y proceso judicial por el requerimiento del impuesto?

### **1.3 Justificación de la Investigación**

La investigación que se pretende desarrollar está fundamentada en algunos artículos del Código Tributario, relacionado al Decreto 6-91 del Congreso de la República, y para el efecto se citan los siguientes: relacionados a las Infracciones Tributarias, especialmente a la Defraudación Tributaria, y que regulan lo siguiente: “Artículo 69. Concepto. Toda Acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal.” Artículo 70. Competencia. Cuando se cometa delito tipificado como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal. Cuando se presuma la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco. El pago del Impuesto defraudado por el imputado no lo libera de su responsabilidad penal. El Juez Contralor de la investigación en los procesos en que se discutan obligaciones tributarias deberá permitir que, los abogados designados por la Administración Tributaria se impongan de las actuaciones judiciales y coadyuven con el Ministerio Público en la persecución penal. Artículo 90. (Non bis in ídem). Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o 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 misma infracción.” (Guatemala, 1991)

Si bien es cierto, la Administración Tributaria posee por disposición expresa de la propia ley, amplias facultades para llevar y presentar las denuncias respectivas a las autoridades administrativas y judiciales pero, el principio que regula el artículo 90 ya transcrito, con relación al principio *Non bis in ídem*, expresiones en latín, que significa, que no se puede sancionar dos veces por la misma infracción, que también abarca no pueden haber dos procedimientos por un mismo Delito, y como consecuencia no pueden existir dos condenas por una misma acción del contribuyente, además se puede deducir que no pueden haber o existir por un mismo hecho dos tipos de procesos, un proceso penal judicial y un procedimiento administrativo, aun cuando las materias aludidas como lo son penal y administrativo, las normas de uno y de otros tienen diferente naturaleza, características y fines y objetivos, la legislación guatemalteca muy atinadamente, los regula en los artículo 70 y artículo 90 ya transcritos. Pero se debe aclarar que apenas, la Superintendencia de Administración Tributaria, tenga conocimiento de la comisión de una conducta que transgreda la ley penal, la misma institución administrativa debe de abstenerse de proseguir la aplicación de alguna sanción administrativa, y deberá remitir el caso concreto a los órganos judiciales competentes.

## **1.4 Objetivos de la Investigación**

### ***1.4.1. Objetivo General***

Analizar sobre el doble procedimiento instaurado en contra del contribuyente, uno Administrativo a efecto poder sancionarlo por la propia Superintendencia de Administración Tributaria, y otro procedimiento judicial, para encontrar y localizar que denuncias, se presentan, se tramita y se llega a sancionar, por medio de los Órganos Judiciales Competentes.

### ***1.4.2. Objetivos Específicos***

1.4.2.1 Investigar las acciones que llevan a las autoridades de la Superintendencia de Administración Tributaria, al iniciar el proceso administrativo y proceso judicial por una misma acción de parte del contribuyente, en sus operaciones contables y tributarias, para que llegar a tener conocimiento de la acción actuada.

1.4.2.2 Establecer las causas por las cuales la declaración realizada por el contribuyente que dan lugar a que se le inicie procesos administrativos y procesos penales en la Determinación Tributaria, para que en su consecuente responsabilidad que pudieran tener en concreto contra de los contribuyentes afectados

1.4.2.3 Determinar las sanciones que se aplican en los casos del doble requerimiento en el proceso administrativo y proceso penal, en contra de los contribuyentes por omisión o comisión de violación a las normas tributarias, para que los contribuyentes tengan conocimiento de dichas sanciones.

1.4.2.4 Investigar las acciones u omisiones contables que implican comisión de acciones ilícitas a las normas tributarias de parte del contribuyente y de índole sustancial o formal que constituyan infracción con la Superintendencia de Administración Tributaria. (S.A.T.), para que al establecer el contribuyente debe tener claro y conciso con las normas tributarias y las responsabilidades.

## **1.5 Hipótesis**

Para la presente investigación se determinó la hipótesis siguiente:

El principio “Non bis in ídem”, establece en las leyes tributarias de Guatemala, que 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 incurriendo en Defraudación Tributaria, no libera al contribuyente de la responsabilidad penal. Pero por precepto constitucional y las normas del Código Tributario se protege al contribuyente y se le garantiza que no se le puede procesar administrativa y penalmente a la vez, por el ilícito penal en que haya incurrido, pese a la prohibición expresa de la ley.

## **1.6 Indicadores**

1.6.1 Derecho Tributario o Fiscal. “Rama del Derecho Financiero que regula las relaciones entre el poder Público y los contribuyentes, a través de los impuestos de toda índole, las personas y bienes gravados, las exenciones especiales, formas y plazos del pago, las multas u otras penas, o los simples recargos que corresponde aplicar por infringir preceptos relativos a declaraciones, trámites y vencimiento” (Cabanellas, 1979)

1.6.2 Tributos o Impuestos. “Son todas las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.” (Guatemala, Código Tributario Decreto 6-91, 1991)

1.6.3 Delito. “Acto u omisión sancionado por las leyes penales por afectar las personas, los bienes o derechos de los demás” (Chacón de Machado & Gutiérrez de Colmenares, 1995)

1.6.4 Delito Tributario. “Cualquiera que de los que incumplen obligaciones contributivas de declaraciones o inscripciones preliminares para el ejercicio de actividades que imponen el pago de patentes, licencias y desembolsos similares. Cabe decir que quizá no haya nadie a salvo de alguna infracción de esta índole, y así lo han probada antes investigaciones parlamentarias, nadie menos que el vicepresidente y el presidente de los Estados Unidos, y es que nadie se siente deshonrado por defenderse de la veracidad.” (Cabanellas, 1979)

1.6.5 Defraudación Tributaria. “Sustracción o abstención dolosa del pago de los impuestos. Cualquier fraude o engaño con otros, cualquier daño cometido contra el Fisco, contrabando y defraudación.” (Cabanellas, 1979)

1.6.6 Derecho Penal. “Es la rama del Derecho Público que tipifica los delitos e impone las penas. Su finalidad es regular la función del Estado como sancionador de aquellas conductas antijurídicas catalogadas como delictivas” (Chacón de Machado & Gutiérrez de Colmenares, 1995)

1.6.7 Penas. “Sanción impuesta por la ley penal por la comisión de un delito o falta establecida en las leyes” (Chacón de Machado & Gutiérrez de Colmenares, 1995)

1.6.8 Superintendencia de Administración Tributaria. “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 sus objetivos y funciones que le asigne la presenta ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.” (Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria Decreto 1-98, 1998)

1.6.9 Contribuyente. “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.” (Guatemala, Código Tributario Decreto 6-91, 1991)

## **1.7 Alcances**

El punto de tesis presentado comprenderá los siguientes ámbitos o alcances de estudio y la respectiva investigación.

1.7.1 Ámbito Geográfico. La investigación fue ejecutada en todas sus fases en la Ciudad

de Quetzaltenango.

1.7.2 **Ámbito Institucional.** al resolver la investigación se tomaron en cuenta a las siguientes instituciones

1.7.2.1 Juzgado de Primera Instancia Penal

1.7.2.2 Juzgado de Paz de Faltas Tributarias

1.7.2.3 Abogados y Notarios en el pleno ejercicio de su profesión de la Ciudad de Quetzaltenango

1.7.2.4 Auditores Y contadores públicos de la Superintendencia de Administración Tributaria

1.7.3 **Ámbito Personal**

17.3.1 Juez de Primera Instancia Penal

1.7.3.2 Juez de Paz de Faltas Tributarias

1.7.3.3 Abogados y Notarios en el pleno ejercicio de su profesión de la Ciudad de Quetzaltenango

1.7.3.4 Auditores Y contadores públicos de la Superintendencia de Administración Tributaria.

1.7.3.5 **Ámbito Temporal**

La investigación se deberá desarrollar en el tiempo de nueve meses aproximadamente.

1.7.3.6 **Ámbito Temático**

Los temas que contiene la estructura principal de la presente investigación se contraen a los siguientes:

1.7.3.6.1 Derecho Tributario

1.7.3.6.2 Super Intendencia de Administración Tributaria

1.7.3.6.3 Delitos y Faltas Tributarios

1.7.3.6.4 Determinación Tributaria

1.7.3.6.5 Omisos e incumplimiento de las Obligaciones Tributarias

1.7.3.6.6 Derecho Penal

1.7.3.6.7 Delitos Tributarios

1.7.3.6.8 Defraudación Tributaria

1.7.3.6.9 Sanción Administrativa y Sanción Judicial al Contribuyente conjuntamente.

## **1.8 Límites**

En cuanto a los límites que se pudieran encontrar en la ejecución y desarrollo de la investigación propuesta, hasta el momento no se han encontrado límites.

## **1.9 Metodología**

### 1.9.1 Método

En cuanto al método que se aplicó a la presente investigación, se hizo por medio del Método Descriptivo, con el que se demuestra teórica, técnica y legalmente, el fenómeno jurídico social, que se desea estudiar e investigar, en forma detallada y amplia en cuanto al estudio bibliográfico.

Y el Método Estadístico, pues se llevó a cabo un estudio de encuestas a los Abogados y Notarios de Quetzaltenango, y finalmente se hizo entrevistas a las unidades de análisis personales debidamente identificados.

### 1.9.2 Unidades de análisis

1.9.2.1 Juez de Primera Instancia Penal

1.9.2.2 Juez de Paz de Faltas Tributarias

1.9.2.3 Abogados y Notarios en el pleno ejercicio de su profesión de la Ciudad de

Quetzaltenango

1.9.2.4 Auditores Y contadores públicos de la Superintendencia de Administración Tributaria

## **1.10 Instrumentos**

### 1.10.1 Consulta Bibliográfica

Relacionada a la investigación de los temas propuestas en lo que para el tema desarrollan diversos autores, algunos diccionarios con temas jurídicos y financieros, diversas leyes atinentes al tema.

### 1.10.2 Boleta de Encuestas

fue resuelto por lo menos 75 Abogados y Notarios en pleno ejercicio profesional, de la Ciudad de Quetzaltenango, con el tema que se desarrolló mediante boleta de encuesta

### 1.10.3 Boleta de Entrevistas

Que se realizan a funcionarios de la superintendencia de Administración Tributaria de la ciudad de Quetzaltenango.

Algunos auditores y contadores en ejercicio de la profesional en la ciudad de Quetzaltenango.

1.10.4 Luis Achaerandio Suazo, será el autor y se utilizarán los lineamientos que recomienda y ofrece en el texto de Metodología de la Investigación, con la Dirección Metodológica del Lic. Denys Estuardo Barrios Escobar, asignado por la Universidad Mesoamericana en la presente investigación. Y con la Dirección de Asesoría del Lic. Carlos Vinicio Gudiel Monroy, quién con su valiosa y experimentada ayuda, se asegura llegar a feliz término con este proyecto de estudio e investigación.

**La investigación llenará los requisitos conforme a las normas A.P.A. 7.**

### 1.11 Procedimiento de la metodología empleada en esta investigación

Se presentó el bosquejo de la propuesta del punto de tesis y tema como corresponde al respectivo Comité de Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, de la Universidad Mesoamericana, con sede en la ciudad de Quetzaltenango.
Fue debidamente aprobado el bosquejo por el Comité de Tesis
Se confecciona el Diseño de Investigación para su aprobación, previo pago indicado en las instrucciones dadas por las autoridades de la Universidad Mesoamericana.
Se presentará el Diseño aprobado al Lic. Carlos Vinicio Gudiel Monroy, para las primeras recomendaciones a realizar en el transcurso de la presente investigación.
Se desarrollo el contenido de la consulta bibliográfica que contendrá el Capítulo II, relacionado al Marco Teórico y Conceptual.
Se realiza el estudio estadístico de campo.
Se genera la discusión de los resultados de la encuesta y entrevista en forma global y atendiendo a las recomendaciones por el Método logo asignado, empleando la metodología recomendada
se arriba a las conclusiones y recomendaciones del trabajo efectuado.
Se remite el trabajo completo al Lic. Denys Barrios para su aprobación y se señala audiencia para llevar el examen final ante el Comité de Tesis

### 1.12.El Marco Teórico.

Se desarrolla conforme se agoten todos y cada uno de los temas propuestos. Y de acuerdo con las materias que se estudian.

Derecho Tributario. Superintendencia de Administración Tributaria. Delitos y Faltas Tributarios. Determinación Tributaria. Omisos e incumplimiento de las Obligaciones Tributarias Derecho Penal. Delitos Tributarios. Defraudación Tributaria. Sanción Administrativa y Sanción

Judicial al Contribuyente conjunta.

### **1.13 Presentación de resultados**

En su oportunidad

### **1.14 Interpretación de la Encuesta**

En su oportunidad

### **1.15 Interpretación de la Entrevistas**

En su oportunidad

### **1.16 Análisis Conjuntas**

En su oportunidad

### **1.17 Aporte**

En su oportunidad

### **1.18. Conclusiones**

En su oportunidad

### **1.19 Recomendaciones**

En su oportunidad

### **1.20 Referencias de Bibliografía**

Por el momento se tienen las siguientes:

Cabanellas, G. (1979). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Tomo II*. Argentina: Heliasta.

Chacón de Machado, J., & Gutiérrez de Colmenares, C. M. (1995). *Introducción al Derecho*. Guatemala: PROFASR.

Guatemala, C. d. (1991). *Código Tributario Decreto 6-91*. Guatemala: Cultural Guatemalteca.

Guatemala, C. d. (1998). *Ler Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria Decreto 1-98*. Guatemala: Impresos Librería Jurídica.

### **Anexos**

1.20.1 Boleta de encuesta

1.20.2 Boleta de Entrevista

### **1.21 Presupuesto**

<b>1</b>	Tinta, papel, impresiones, pago de fotocopias	Q. 600.00
<b>2</b>	Pago de Teléfono y de internet	Q. 600.00
<b>3</b>	Compra de Textos, Leyes, Reglamentos	Q. 500.00
<b>4</b>	Transporte	Q. 500.00

<b>5</b>	Gastos de impresiones tesis para examen final	Q. 300.00
<b>6</b>	Pago del Examen de Tesis, copias para examinadores	Q. 700.00
<b>7</b>	Pago de Impresiones y empastado de Tesis	Q. 300.00
<b>8</b>	<b>Total</b>	<b>Q. 35,000,00</b>

### 1.22 Cronograma

<b>1</b>	<b>Presentar bosquejo al Comité de Tesis y se lleva a cabo el nombramiento de Asesor y Metodólogo</b>	<b>1 meses</b>
<b>2</b>	<b>Presentar Diseño de Investigación y su aprobación, por el Metodólogo nombrado para la investigación de tesis.</b>	<b>2 meses</b>
<b>3</b>	<b>Elaborar Marco Teórico, con las teorías, clasificaciones, procedimientos y consulta a varios autores</b>	<b>2 meses</b>
<b>4</b>	<b>Investigación Estadística encuestas y entrevistas</b>	<b>2 meses</b>
<b>5</b>	<b>Aprobación general de tesis por asesor, se lleva a cabo al finalizar toda la investigación</b>	<b>1 semana</b>
<b>6</b>	<b>Aprobación por Metodólogo, quien en su momento extiende la constancia final.</b>	<b>2 semanas</b>
<b>7</b>	<b>Aprobación por Director de Facultad, al revisar la forma y fondo del contenido del trabajo de investigación.</b>	<b>2 semanas</b>
<b>8</b>	<b>Se programa por el Director de Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, la fecha de Examen</b>	<b>2 semanas</b>

## Capítulo II Marco Teórico

### 2.1 Procedimiento ante la Administración Tributaria

La Superintendencia Administración Tributaria, es el ente establecido por el Estado de Guatemala para fiscalizar todos los tributos a que están obligados los contribuyentes, acción de delegada por la ley constitucional de la República de Guatemala, donde se regulan los principios fundamentales de los derechos y obligaciones de los contribuyentes, pero, también el ente recaudador se le otorga amplias facultades para ejercer sus funciones relacionadas a los tributos, recaudación y también determinar si los contribuyentes han faltado al pago de sus impuestos, multas, intereses, recargos y costas judiciales cuando fuere procedentes.

Los contribuyentes en sus actividades industriales, comerciales y empresariales, por algún error en sus respectivas declaraciones de sus respectivos impuestos, no siempre es por mala intención, algunas de las veces puede que se lleve a cabo por mero descuido o error, al hacer los pagos respectivamente, aspectos que deben ser demostrados, y verificados por las autoridades de la Superintendencia de Administración Tributaria, pues caso contrario, deben ser sometidas al procedimiento indicado en las leyes tributarias preestablecidas en donde se origina la obligación de reparar el error, descuido en que se haya incurrido, de donde proceden las multas, sanciones, reparos, pago de intereses cuando procedan, y todo gasto administrativo que sea necesario.

El ente fiscalizador para proceder en contra de los contribuyentes cuando sea cometido alguna falta tributaria o en su caso delito en contra la legislación tributaria, en donde podemos citar el impuesto sobre la renta, la ley del impuesto al valor agregado, el impuesto de solidaridad, el impuesto de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos, entre otros, por lo que hay ocasiones la superintendencia de la Administración Tributaria debe de

requerir en vía administrativa y según el caso también en la vía judicial. Es decir, por faltas o delitos regulados por las leyes de Guatemala.

En las leyes tributarias se regula que por ningún caso la Superintendencia de Administración Tributaria debe de iniciar en contra del contribuyente las dos vías a su disposición, es decir, la vía administrativa o la vía judicial pero no ejercer las dos acciones en contra de un mismo contribuyente. Se menciona lo que se tiene en el Código Tributario vigente en Guatemala las atribuciones de la administración tributaria. Según el contenido del Decreto 6-91 del congreso de la república en los artículos que a continuación se incluyen:

**“Artículo 98. Atribuciones de la Administración Tributaria.** La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos de este Código se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos.

Para tales efectos podrá:

1. Requerir informe de cualquier persona individual o jurídica, esté 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, recargos 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 autorizará 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 convenientes, 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 y 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. 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 tomará en consideración el valor normal de adquisición a la fecha de la operación.

9. 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.

10. 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.

11. 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. Si los contribuyentes o agentes de retención o de percepción opusieren resistencia y ésta 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.

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

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

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

15. Facultar a los auditores que laboran para la Superintendencia de Administración Tributaria, para constituirse en cualquier lugar fuera de la República 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.

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

**Artículo 100. Elementos de la Fiscalización.** La Administración Tributaria

tendrá facultades de fiscalización e investigación. Para el efecto tomare como base entre otros:

1. Libros, documentos y archivos, o sistemas de contabilidad del contribuyente que se relacionan 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 otros dispositivos de almacenamiento digital del contribuyente, y requerir y obtener de éste toda la información necesaria incluso por los mismos medios, para establecer su verdadera situación tributaria.

2. Tiene la facultad de requerir del contribuyente y éste 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.

**Artículo 101. Confidencialidad.** Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas. Los documentos o informaciones obtenidas con violación de este artículo, no producen fe, ni hacen prueba en juicio. Los funcionarios y empleados públicos que intervengan en la aplicación, recaudación, fiscalización y control de tributos, sólo pueden revelar dichas informaciones a sus superiores jerárquicos o a requerimiento de los tribunales de justicia, siempre que en ambos casos se trate de problemas vinculados con la administración, fiscalización y percepción de los tributos.

La Administración Tributaria podrá hacer público, el nombre completo y el

Número de Identificación Tributaria de los contribuyentes o responsables Inscritos en el Registro Tributario Unificado, cuyos adeudos tributarios se estén reclamando por la vía judicial, así como las denuncias presentadas al Ministerio Público u órganos jurisdiccionales en contra de los presuntos responsables de la comisión de delitos y faltas contra el régimen jurídico tributario y aduanero, guatemalteco dado que las denuncias y los procesos que se tramitan en el ámbito jurisdiccional, y ante el Ministerio Público, son de carácter público.

**Artículo 103. Determinación.** La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.

Determinada la obligación tributaria, el contribuyente o responsable, deberá cumplirla sin necesidad de requerimiento por parte de la Administración. El contribuyente o responsable podrá, bajo su absoluta responsabilidad, presentar formularios electrónicos o por cualquier otro medio establecido en este Código, para lo cual podrá contratar los servicios de un Contador Público y Auditor o un Perito Contador. La Administración Tributaria establecerá los procedimientos y condiciones para que el contribuyente o responsable autorice al Contador Público y Auditor o al Perito Contador.

**Artículo 107. Determinación de Oficio:** En los casos en que el contribuyente o el responsable omita la presentación de la declaración o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria, la Administración Tributaria determinará de oficio los tributos que por ley le corresponde administrar.

Previamente a la determinación de oficio, la Administración Tributaria deberá requerir la presentación de las declaraciones omitidas, fijando para ello un plazo de diez (10) días hábiles. Si transcurrido este plazo el contribuyente o el responsable no presentare las declaraciones o informaciones requeridas, la Administración Tributaria formulará la determinación de oficio del impuesto sobre base cierta o presunta conforme este Código, así como la de las sanciones e intereses que corresponda. Seguidamente procederá conforme a lo que establecen los artículos 145 y 146 de este Código.

**Artículo 127. 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. (Guatemala C. d., 1991)

### ***2.1.1 El Proceso***

El proceso en general se refiere a una serie de etapas, partes, secuencias para conseguir un objetivo, el cual puede ser para la industria, para el comercio, para las empresas en general, es algo que impulsa para ir adelante en cualquiera de los casos, en el presente caso objeto del estudio que se presenta, se debe referir al proceso judicial, o proceso jurisdiccional, relacionado a aquellos que administración justicia de conformidad con las leyes constitucionales, leyes ordinarias y de más legislación aplicable en todos los casos sometidos a su conocimiento, para que puedan juzgar, aplicar, interpretar las leyes y dictar las resoluciones que sean procedentes, dependiendo de los casos que tengan a bien conocer.

Los casos que a diario se presentan, son diversos y sus características varían de contribuyente a contribuyente, pues también varían de actividad económica, de empresas, comercio, industrias, servicios personales o colectivos, diferentes empresas, lo que hace que cada

análisis debe ser puesto en estudio profundo porque los casos así se presentan y es por ello que cada uno de ellos cambia en sus características, elementos, y también las autoridades en la fiscalización deben traer elementos, procedimientos, y análisis contables que les ayuden a establecer las causas que determinan las acciones que pueden terminar en procesos tributarios y ser calificadas en sus diferentes casos en procesos judiciales que determinan los delitos o faltas tributarias.

el Diccionario Enciclopédico Océano Uno Color, nos dice con relación al proceso lo siguiente:

“Conjunto de las fases sucesivas de un fenómeno natural o de una operación artificial. En Derecho agregado de los autos y escritos en cualquier causa civil o criminal.”  
(Océano, 2005)

También tenemos el concepto del autor Mario Aguirre Godoy, quien en su obra de Derecho Procesal Civil de Guatemala y expone de la siguiente manera:

“El proceso es una serie o sucesión de actos que tienden a la actuación de una pretensión fundada mediante la intervención de los órganos del Estado instituidos especialmente para ello” (Aguirre Godoy, 1982).

## **2.2 El Proceso Tributario**

Como es lógico, en la presente investigación, se debe orientar en el aspecto del Derecho Tributario, por las faltas tributarias, los delitos tributarios y es en este punto que debemos centrar la atención, pues el mismo va enfocado a las sanciones que pueden aplicarse a los contribuyentes, por casos especiales de violación a las leyes tributarias, en virtud de que tales acciones constituyen faltas tributarias y delitos tributarios, por lo que es necesario exponer lo relacionado a este interesante tema, en virtud de que en ocasiones se aplica una doble sanción, desde el punto del

derecho administrativo como penal, por lo que contradice a las Constitución Política de la República de Guatemala, en tal virtud, es necesario incluir el criterio de varios autores de materia del Derecho Tributario.

### ***2.2.1 Características del Procedimiento Tributario***

En materia de las instituciones de una determinada rama del Derecho, se desarrollan las características, y son las particularidades, peculiaridades o los rasgos para poder identificarlas de otras ramas del Derecho, y en el caso del procedimiento tributario, tienen sus particularidades o rasgos, para ser estudiado y reconocer como puede ser individualizado dicho procedimiento, el cual debe tener la Jurisdicción plena y previamente preestablecida, y luego la división de la actividad judicial por la materia, por la cuantía, por el territorio, y la razón de grado por las apelaciones que pudieran darse en los casos que se conocen en los órganos judiciales y que son procedentes según las leyes de donde viene la importancia de conocer las diferentes características que a continuación se exponen.

La autora Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez, con relación a las características, del procedimiento tributario, hace una extensa explicación y enumera cada una de ellas, para mayor comprensión del tema y estudio en la presente investigación, se expone lo siguiente:

**“Caracteres.** Sintetizando sus caracteres, doctrinariamente destacan los siguientes:

1. Es un recurso administrativo especial tanto por la materia como por los órganos que lo conocen.
2. Es competente para conocerlo y resolverlo la Superintendencia de Administración Tributaria, encuadra orgánicamente en Órganos Administrativos, con independencia jerárquica funciona, siendo dentro de la Administración un órgano Económico Coactivo.
3. Antes se debe agotar la vía administrativa previa que hay que agotar para acudir la

Administración Tributaria ala Económico Coactivo.

4. No se desarrollará en única instancia si no también en la fase de alzada; además de ciertos recursos extraordinarios previstos para determinados supuestos, se puede apelar ante el Tribunal de Cuentas.

5. Es la vía exclusiva en materia Económico Coactiva excluyéndose cualquier otro órgano, tanto en cuestiones de hecho como de derecho en Materia Tributaria y otros cobros administrativos, sin embargo, nuestra legislación en el artículo 71 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas las siguientes características propias del procedimiento Económico Coactivo: 1. Brevedad, 2) Oficiosidad, 3) Especialidad.” (Monterroso Velásquez, Fundamentos Tributarios, 2015).

### ***2.2.2 Asuntos que reclama la Superintendencia de la Administración Tributaria.***

Al exponer los asuntos que reclama la Superintendencia de Administración Tributaria, es por la variedad de casos que se llegan a presentar, y van surgiendo por medio de la acción de fiscalizar y con ello la acción de estudio, análisis, verificación de los estados contables, las operaciones mercantiles, empresariales, y de comercio que los contribuyentes realizan a diario en sus actividades como comerciantes y operaciones que ejercen a nombre propio y comercial con fines de lucro, y es allí, que al generar su ganancias, deben ser vigiladas por el ente fiscalizador, para que procedan las multas, intereses, recargos, y los intereses que sean procedentes y deben ser ajustadas por la ley respectiva.

En este apartado se consignan los casos de situaciones que se pueden reclamar por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, como ente titular del derecho, y sujeto activo declarado por la ley y en la Constitución Política de Guatemala, por lo que se expone de la siguiente manera:

**“Actuaciones Reclamables.** Dos delimitaciones es preciso realizar para conocer los actos susceptibles de reclamación Económico-Coactiva. En primer lugar, qué se entiende por materia económica administrativa en la Administración Pública, pues solo en ese ámbito son reclamables.

La Materia Económica Coactiva Menciona:

a) Gestión, inspección y recaudación de tributos, exenciones para fiscales y, en general de todos los ingresos de derecho público del Estado y de la administración Local o Institucional.

b) Gestión, inspección y recaudación de los tributos cedidos por el Estado a las Municipalidades o de los recargos establecidos por estas sobre tributos municipales.

c) Reconocimiento o liquidación por autoridades y Organismos del Ministerio de Finanzas Públicas de obligaciones del tesoro Público y las cuestiones relacionadas con las operaciones de pago de dichos órganos con cargo al Tesoro.

d) El reconocimiento y pago de toda clase de pensiones y derechos pasivos que sean competencia de la Dirección General del Tesoro.

e) Cualquiera otras que por precepto legal expreso se declare.” (Monterroso Velásquez, Fundamentos Tributarios, 2015)

### ***2.2.3 La forma de llevar el Reclamo Administrativo***

En las leyes de la jurisdicción y competencia, se establecen las normas y reglas que deben aplicarse con relación a determinar que autoridad judicial es la que debe de conocer, y así con el propósito de dilucidar antes ellas la situación jurídica del contribuyente involucrado por los actos o por los hechos ilícitos de los cuales pueden resultar responsables, por lo que es interesante e importante que se consignen el criterio de algún autor para dejar el estudio

que en estos casos es necesario exponer.

“Según Juan Martín Quertlat y compañeros, la reclamación económica-administrativa constituye una vía específica para impugnar los actos tributarios ante la propia Administración, y que se rige en vía previa que es necesario agotar para acudir al recurso contencioso administrativo.

Con una tradición que se remonta a un siglo, la especialidad de la materia sobre la que versa, así como su dificultad técnica, se hallan en los orígenes de este recurso administrativa, que prontamente se atribuyó a órganos especializados dentro de la propia administración, pero con un funcionamiento y unos criterios de actuación objetivamente administrativos. Manteniendo la independencia jerárquica respecto a los órganos gestores.”

(Monterroso Velásquez, Fundamentos Tributarios, 2015)

#### ***2.2.4 Procedencia del Proceso Tributario***

La procedencia del proceso tributario tiene importante estudio desde el punto de vista jurídico en virtud de que se expone la clasificación de las diferentes conductas seguidas para que se tengan suficientes razones, criterios, los motivos que deben existir para creer que un comerciante y a la vez contribuyente, sea determinado por la Superintendencia de Administración Tributaria, ha cometido acciones que deben conocer las autoridades no solo de naturaleza tributaria sino alcanzar otro nivel de mayor responsabilidad para el contribuyente como lo es el área penal, procesal penal y las consecuencias que sean necesarias aplicar en los casos concretos. Por ello es necesario conocer lo que la autora ya indicada, nos pone al efecto en su criterio y punto de vista y se considera de gran valor para la presente investigación.

En este caso la autora Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez, en la obra ya indicada nos presenta los casos en que procede la acción tributaria, los cuales se presenta la siguiente forma:

Constituye título ejecutivo sobre deudas tributarias firmes, líquidas y exigibles, los documentos siguientes:

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

2.-) Contrato o convenio en que conste la obligación tributaria que debe cobrarse.

3.-) Certificación del reconocimiento de la obligación tributaria.

4.-) Póliza que contenga fianza en la que se garantice el pago, adeudos tributarios o derechos arancelarios a favor de la Administración Tributaria.

5.-) Certificación del saldo deudor de cuenta corriente a favor de obligaciones líquida y exigibles.

6.-) Otros documentos en que consten deudas tributarias que por disposiciones legales tengan fuerza ejecutiva.

Para que los documentos administrativos constituyan títulos ejecutivos de cobranza, deberán reunir los siguientes requisitos:

1.-) Lugar y fecha de emisión.

2.-) Nombres y apellidos completos del obligado, razón social o denominación del deudor tributario y su número de identificación tributaria.

3.-) importe del crédito líquido, exigible y del plazo vencido.

4.-) Domicilio Fiscal.

5.-) Indicación precisa del concepto del crédito con especificaciones, en su caso el tributo, intereses, recargos o multas y del ejercicio de imposición a que corresponde.

6.-) Nombres, apellidos y firma del funcionario que emitió el documento y la indicación del cargo que ejerce aun cuando sea emitido en la forma que establece el artículo 125 de

este código.

7.-) Sello de la oficina administrativa.” (Monterroso Velásquez, Fundamentos Tributarios, 2015)

### ***2.2.5 Legitimación y los casos de Procedencia***

Este apartado, se relaciona con el sujeto activo de la relación tributaria, y en cuanto a los sujetos, determinar quién es el ente estatal que tiene el legítimo derecho de reclamar los tributo adeudados por parte del contribuyente, y no importa si es sujeto o persona individual o persona jurídica, el punto importante es que la leyes tributarias van determinando en los variados casos, como se desarrolla este tema de la legitimación, para tener como su nombre lo indica, el legítimo derecho de cobranza, legalmente expone la forma en que se puede hacer efectivo el derecho de reclamar al contribuyente lo que debe , ya se trate de impuestos, multas, intereses, recargos , mora, todo lo que esté atrasado, incompleto, o dejado de pagar. Y se expone por parte de la misma autora, y en la obra citada, lo siguiente:

“Están legitimados para interponer la reclamación:

- a) Los sujetos pasivos y los responsables del tributo.
- b) Los titulares de intereses legítimos del Estados.
- c) El interventor General de la Administración del Estado y sus delegados.
- d) Los directores generales del Ministerio de Finanzas Públicas para los recursos ordinarios y extraordinarios de alzada.

No están legitimados:

- a) Los funcionarios, salvo que actúen en representación del Estado o de alguna institución del Estado.
- b) Los particulares que obren por delegación o como agentes de la Administración.

c) Los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato.

Procedencia.

Solamente en virtud de título ejecutivo sobre deudas tributarias firmes, líquidas y exigibles procederá la ejecución Económico-Coactiva. Podrá también iniciarse el procedimiento Económico Coactivo para reclamar el pago de fianzas en las que se hubiere garantizado el pago de adeudos tributarios o derechos arancelarios constituidos a favor de la Administración Tributaria. Como único requisito previo al cobro de la fianza por esta vía, debe la Administración Tributaria requerir el pago de la fianza por escrito. En forma fundamentada, y la afianzadora incurrirá en mora, si no paga dentro del plazo de diez días. En ningún caso será necesario recurrir al arbitraje.

### ***2.3 Proceso Penal***

Es indudable que toda sociedad tiene un índice de criminalidad, que puede variar de un lugar a otro, pero es el derecho penal el que reprime a las acciones criminales a nivel nacional e internacional, por lo que dicha legislación penal, es necesaria y urgente poner al día en todas las instancias y en todas las sociedad a efecto de cuidar y proteger a la sociedad de todas las acciones criminales que puedan surgir de acciones relacionadas a los contribuyentes que en determinados casos puedan llegar a constituir delitos o faltas tributarias, y es por medio del proceso penal, que se determinan las averiguaciones, y se dan con los contribuyentes responsables, para aplicarles las leyes tributarias en el campo de los ilícitos llevados a cabo por los comerciantes contribuyentes.

Es lógico pensar que dentro de las diferentes materias del Derecho hay diferentes clases de Proceso Judicial, por lo que los autores ponen énfasis en el proceso de materia civil y otros en el proceso penal, pero se ha determinado que habrá una clase de proceso así sea y que corresponda a la materia que es discutida en los órganos judiciales, por ejemplo al Derecho Sustantivo Civil le

corresponderá una rama del Derecho Procesal Civil, Al Derecho Penal sustantivo le corresponde una rama del Derecho Procesal Penal, al Derecho Tributario, le corresponderá una rama del Derecho Procesal Tributario, pero por razones de estudio y la presente investigación, se tiene a lo que corresponde del Derecho Procesal Penal .

“El proceso penal, La legislación guatemalteca declara que, con el proceso penal, el Estado persigue cuatro objetivos fundamentales: a) la averiguación de un hecho señalado como delito y las circunstancias en que sucedió; b) el establecimiento de la posible participación y grado de responsabilidad del sindicado y, en su caso, c) la sanción del delincuente y, d) la ejecución de la sentencia.

Importa, sin embargo, señalar que el fin del proceso penal no es esencialmente el descubrimiento de la verdad, más bien debe ser la búsqueda de la justicia. Ciertamente, en la mayoría de los casos, hacer justicia significa que se ha demostrado la verdad; pero, en una sociedad democrática, el legislador considera otros valores humanos que son más importantes que la certeza en sí. Es por ello que existen reglas de protección al ciudadano que limitan o condiciona la obtención de la evidencia y reglas de exclusión de la prueba, por impertinentes, falta de utilidad o por haber sido obtenida a través de medios prohibidos. También se han incorporado otras reglas igualmente esenciales como las excepciones a la obligación de prestar testimonio o la protección al sindicado en contra de declaraciones involuntarias. Estas reglas, sería inconcebibles si el único objetivo del proceso fuese la búsqueda de la verdad. En un Estado de Derecho, el legislador escoge normalmente por el menor de las malas ya que, dadas circunstancias, es preferible que el caso se termine y resuelva sin conocer algunos hechos, antes de afectar valores humanos fundamentales o se altere la paz social y familiar.

Debe considerarse que la aplicación de la ley penal a un caso concreto exige la existencia de prueba suficiente y racional para considerar que un hecho constituye delito y que se dan las condiciones necesarias para imponer una pena; pero, no exige certeza total y absoluta.

La Acción Civil. Antes de explicar las principales etapas procesales, recordemos que, en Guatemala, contrariamente a otros sistemas, la acción civil puede ejercerse en el proceso penal. Con dicha acción se persigue obtener la reparación de los daños y perjuicios causados en la comisión del delito, acorde al principio de economía procesal.

En los casos donde se ha ejercido la acción civil, el tribunal de sentencia penal fijará la manera en que el bien será restituido o, en su defecto, la indemnización correspondiente. Aunque, la ejecución de la sentencia no podrá obtenerse por los tribunales penales, siendo de competencia exclusiva de los tribunales civiles y únicamente a instancia de parte. En caso de ejercerse conjuntamente ambas acciones, el abogado litigante deberá tener presente la naturaleza distinta de esas dos ramas del derecho, y reparar su causa en consecuencia. Para ello, deberá considerar que, de manera general, la acción y la responsabilidad civil se rigen por los Códigos Civil y el Procesal Civil y Mercantil. Sin embargo, en lo que respecta las reglas de la prueba y su incorporación al proceso penal, deberán necesariamente adaptarse a las del juicio oral, según la forma señalada en el código Procesal Penal.

Otro punto importante, es que la acción civil es accesoria a la penal, por lo que seguirá la suerte de la principal. Ahora bien, el hecho de que exista la posibilidad de ejercer la acción civil al interior de la penal, no impide que se haga de manera independiente, aunque no acumulativa, ante los tribunales civiles y, una vez planteada en estos últimos, no podrá ejercerse simultáneamente ante los tribunales penales.

Finalmente, debe evitarse el error de confundir al querellante adhesivo con el actor civil ya que, en material procesal, se trata de dos sujetos distintos a pesar de que, en algunos casos, ambos papeles pueden coincidir en la misma persona.” (Rosales Barrientos, El Juicio Oral en Guatemala, 2000)

Artículo 46: Ministerio Público.

“El Ministerio Público, por medio de los agentes que designe, tendrá la facultad de practicar la averiguación por los delitos que el Código Procesal Penal asigna, con intervención de los jueces de primera instancia como contralores jurisdiccionales. Asimismo, ejercerá la acción penal conforme los términos del Código.

Artículo 319. (Facultades del Ministerio Público).

El Ministerio Público puede exigir informaciones de cualquier funcionario o empleado público, emplazándolos conforme a las circunstancias del caso, y practicar por sí o hacer practicar por funcionarios y agentes policiales cualquier clase de diligencias. Los funcionarios y agentes policiales y los auxiliares del Ministerio Público estarán obligados a satisfacer el requerimiento o comisión. Para solicitar informaciones de personas jurídicas o individuales, el Ministerio Público deberá solicitar autorización de juez competente.

El Ministerio Público puede impedir que una persona perturbe el cumplimiento de un acto determinado e, incluso mantenerla bajo custodia hasta su finalización. En el acta respectiva constará la medida y los motivos que la determinaron, con indicación de la fecha y hora de su comienzo y cesación”. (Guatemala C. d., Código Procesal Penal Decreto 51-92 del Congreso de Guatemala, 1994)

### ***2.3.1 Juez competente para conocer casos de Delitos Tributarios***

En el derecho procesal uno de los temas que se estudia es lo relacionado con la jurisdicción

y la competencia, temas importantes en el estudio de esta investigación y podemos agregar que, la jurisdicción es la facultad que tiene el Estado para administrar justicia de conformidad con la Constitución y demás leyes ordinarios y por otro lado la competencia es la medida de la jurisdicción otorgada a los jueces que puede ser por la razón de la materia, razón de grado, por razón de territorio y por la razón de cuantía, y en otros casos también se toma en cuenta el turno de los tribunales, por lo que para determinar el juez competente para conocer de los delitos tributarios, la autora Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez, en su texto Fundamentos Tributarios nos expone en relación a este punto lo siguiente:

La Organización jurisdiccional se encuentra de la siguiente forma: 1. Primera Instancia: Juzgado de lo Económico Coactivo. 2. Segunda Instancia: Sala Segunda de lo Económico Coactivo.” (Monterroso Velásquez, Fundamentos Tributarios, 2015)

### **2.3.1 Elementos del ilícito Tributario**

Determinar una conducta específica en el código penal, es encontrar o hallarle todas y cada de sus formas de poder cometer las acciones por parte de un sujeto y en este caso el contribuyente y así encuadrar su conducta en la ley penal, con lo cual se le podrá hacer responsable ante las autoridades tanto penales como tributarias. Con lo que se persigue el resarcimiento para el Estado de Guatemala por las acciones cometidas.

En el estudio del Derecho se llega a determinar los diferentes elementos que constituye la figura jurídica de que se trata, y en el delito Tributario no es la excepción, por lo que a continuación vamos a exponer lo que nos proporciona la autora Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez, en su obra Fundamentos Tributarios, expone de la siguiente forma:

“Los elementos del Ilícito Tributario, ya se trate esté de infracciones o Delitos son los mismos, por el carácter especial de que se revisten, dentro de la doctrina podemos citar los

siguientes:

**a) Hecho Punible:** Existe una acción típica, que afecta el patrimonio del Estado, que consiste en dejar de pagar en todo o en parte los tributos adeudados al fisco, con lo que se priva al mismo de uno de los principales recursos públicos legalmente debidos por el contribuyente o responsable, este hecho está debidamente tipificado en la Ley como Delito, en el Código Penal Decreto 17-73 del Congreso de la República y todas sus reformas o como infracción o contravención en el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas.

**b) Sujetos Activos.** Los sujetos activos de este tipo de ilícito son los contribuyentes o responsables del pago de tributos, ya sea deudores simples, solidarios o por representación, cuando se trate de infracciones, los que debiendo cumplir con lo estipulado en la Ley no lo hacen, para poder identificar a estos sujetos debemos atenernos a lo establecido en El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas y las Leyes específicas, son también sujetos activos los contribuyentes cuando cometen uno o más de los Delitos tipificados en el Código Penal Decreto 17-73 del Congreso de la República y todas sus reformas, en este caso al ser condenados por un tribunal se convierten en delincuentes tributarios, y sujetos activos del Delito.”

(Monterroso Velásquez G. E., 2015)

### **Concepto Delictual De Defraudación.**

“Dentro de este concepto doctrinariamente se engloban no solamente las formas ilícitas como las licitas de evasión de los impuestos. En Guatemala, no sucede así, solamente podemos incluir dentro del concepto la evasión propiamente dicha debidamente tipificada en la legislación, no la elución tributaria debidamente su naturaleza, pues el contribuyente

se vale de medios legales para evitar el pago de un tributo. El concepto delictual de evasión es parte del código penal decreto 17-73 del Congreso de la Republica de Guatemala y todas sus reformas, en los artículos antes mencionados, conocido como delito de evasión tributaria.” (Monterroso Velásquez, Fundamentos Tributarios, 2015)

A) **Elemento Subjetivo.** Dentro del elemento subjetivo se encuentra el dolo y la finalidad de obtener un provecho de tipo patrimonial, no entregando a las cajas fiscales los tributos adeudados al Estado, después de realizado o llevado a cabo el hecho generador, utilizando el tributo para el provecho del sujeto pasivo, ya sea este directo o por representación.

Según Héctor Villegas el elemento subjetivo del ilícito Tributario se resume así: Defrauda por ausencia de dolo quien considera que tiene el no pago o pago disminuido de un tributo por considerar que no existe materia imponible, porque creer que esta cuadrado en una exención.

Agregamos a la definición anterior que se encuentra encuadrada dentro del ilícito quien haciendo uso de subterfugios defrauda al fisco, buscando su enriquecimiento en detrimento de los Recursos del Estado, con dolo o culpa. (Monterroso Velásquez, Fundamentos Tributarios, 2015)

B) **Elementos Objetivos.** “Elementos objetivos son los que se encuentran debidamente tipificados en las leyes ordinarias como el código tributario decreto 6-91 del Congreso de la Republica y todas sus reformas y el código penal decreto 17-73 del Congreso De La República y todas sus reformas, Código Procesal Penal Decreto 51-92 del Congreso de la Republica y todas sus reformas, normas todas las que contienen las figuras en instrumentos legales de las que se valen tanto el contribuyente, como las

superintendencia de administración tributaria y el juzgador para accionar y resolver el caso concreto. También podemos incluir dentro del elemento objetivo la ley contra la defraudación y contrabando aduanero decreto 58-90 del Congreso De La República y todas sus reformas.” (Monterroso Velásquez, Fundamentos Tributarios, 2015)

### ***2.3.2 Aplicación de la Defraudación Fiscal***

Ya se determinó que uno de los delitos Tributarios es lo relacionado con la acción delictual denominada defraudación fiscal, por la conducta de contribuyentes que dan lugar a la investigación fiscal, y luego a la determinación de las acciones que se tomaron en cuenta para encuadrar las conductas que pueden recaer en las figuras preestablecidas en la ley tributaria y en la ley penal, con lo cual de ser positivas, es decir encontrar al contribuyente como responsable de una conducta que encuadra en las leyes tributarias o leyes penales según el caso que se pueda presentar. Por lo que en este apartado se expone la forma en que se aplica dentro del ordenamiento fiscal o Tributario y para tal situación se utiliza los términos de la autora Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez, y en su obra últimamente citada y expone así:

“Este elemento tiene relación con el principio NON BIS IN IDEN, el que estipula que no pueden haber dos procedimientos por un mismo delito, y por lo tanto no pueden existir dos condenas por una misma acción del contribuyente, no puede existir por un mismo hecho dos tipos de procesos, un juicio penal judicial y procedimiento administrativo, aun cuando uno sea administrativo y el otro judicial, nuestro código tributario decreto 6-91 del Congreso de la Republica y todas sus reformas recoge este principio en sus artículos 70 y 90 que establece la prohibición de la doble pena, los que copiados literalmente dice.

### ***2.3.3 Formas de Extinción del Ilícito Tributario***

La extinción de los delitos se lleva a cabo de diferentes formas si la pena es una multa se extingue pagando la cantidad que se debe al Estado de Guatemala, si la sanción fuera pago de intereses o hacer ajustes se debe de realizar lo mismo, por lo que cumpliendo con la sanción impuesta por la Superintendencia de la Administración Tributaria se extingue el delito o la falta cometido por el contribuyente, de tal forma que, la autora ya citada en su obra indicada lo expone de la siguiente forma:

“El ilícito Tributario se extingue de diferente forma atendiendo si es una infracción o un delito, por lo que a continuación analizaremos las dos:

a) **Infracción.** Si es una infracción castigada con una sanción de tipo pecuniario se extingue por el cumplimiento del pago de la sanción, por prescripción o condenación, si no es pecuniaria se extingue con el cumplimiento de la sanción.

b) **Delito.** Si el hecho consiste en la comisión de un Delito se extingue con el cumplimiento de la pena establecida con la legislación.

Según nuestro Código Penal Decreto 17-73 del congreso de la República, en su Artículo 101, establece las formas de Extinción de la responsabilidad penal.” (Monterroso Velásquez, Fundamentos Tributarios, 2015)

### ***2.3.4 Prohibición de Doble Tributación***

Según la autora Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez, en su obra indicada Fundamentos Tributarios con relación a la prohibición de Doble Tributación y texto que ayuda a la mejor comprensión y aplicación de dicho principio y por lo cual se refuerza con lo que establece el texto constitucional relativo al artículo 243 de la Prohibición de la Doble o Múltiple tributación, la cual aparece cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo o contribuyente es

afectado y gravado dos o más veces por uno o más sujetos con poder suficiente para exigir el pago de los Tributos y que sea por el mismo evento o periodo de imposición, por lo que se presenta así:

“El Derecho Tributario se encuentra inspirado también en el principio de la prohibición de la doble tributación el cual se encuentra contenido, en el Artículo 243 de la Constitución Política de la Republica que establece: “se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido a un mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición”

En relación a la doble tributación, en la mayoría de los países no federados la doble es inconstitucional porque viola el principio que la prohíbe, como es el caso de Guatemala, por lo que se hace necesario analizar en que consiste la misma. Esta se concreta cuando un mismo Sujeto Pasivo durante un mismo periodo fiscal es gravado por haber realizado un mismo hecho generador por uno o más Sujetos Activos ya sea que se trate del Gobierno Central o del Gobierno Local o Municipal, imponiendo el pago de dos o más tributos. Al fusionarse en un mismo acto los elementos de la Relación Jurídico Tributaria siguientes: Sujeto pasivo, Hecho Generador, Elemento Temporal y Tributo, se configura la Doble Tributación.

En Guatemala en diferentes momentos históricos, se han decretado leyes tributarias que han violado el Principio de la Doble Tributación, por lo que se ha invocado la misma ante la Corte de Constitucionalidad.

Existen dos clases de Doble Tributación: a) Doble tributación nacional como la analizaba; y b) Doble Tributación internacional. En relación a la segunda se ha firmado Convenios y Tratados Internacionales con el objetivo de evitar la misma, Guatemala, aún

no ha participado en ninguno de ellos, por la clase de sistema impositivo que tenemos que es el de sujeción económica.” (Monterroso Velásquez, Fundamentos Tributarios, 2015)

#### **2.4. El Código Tributario y el Sujeto Activo de la Relación Tributaria**

El cuerpo de ley denominado Código Tributario, contiene el conjunto de normas, aplicables tanto al sujeto activo de la relación tributaria, es decir al Estado de Guatemala, con ente rector y su órgano fiscalizador, y concretamente es la Superintendencia de Administración Tributaria, y por el otro lado, se encuentra el sujeto pasivo de la relación indicada, y se trata específicamente del contribuyente particular, ya sea en forma individual o en sus diferentes formas de organización, ya sean colectivas, mercantiles, civiles, y otras que pudieran aparecer y este cuerpo legal contiene su fundamento en el principio de legalidad tributaria, que regula la norma fundamental en la Constitución Política de la República de Guatemala, y se refiere a evitar las arbitrariedades y abusos de poder y todas aquellas normas que son en forma adecuada para mantener una buena relación entre el fisco y los contribuyentes, en otro punto importante se declara también como principio fundamental, que solamente el Congreso de la República de Guatemala, es quien tiene la potestad de poner en vigencia todo tributo o impuesto que recaerá sobre los contribuyentes, todo esto con el objeto de crear, mantener y producir una política tributaria uniforme, que los procedimientos y autoridades competentes sean bien definidas, para tener un sistema tributario justo, que lleve justicia, claro, que esté regulado en ley, para evitar contradicciones y en algunos casos repeticiones del pago de impuestos, evitando la falta de técnica y legal, en el aspecto tributario guatemalteco. Y se expone lo siguiente:

**“Código Tributario.** Artículo 1. Carácter y campo de aplicación. Las normas de este código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que sea origen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y

municipales, a las que se aplicará en forma supletoria.

Artículo 2. Fuentes. Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario, las que provengan de obligaciones establecidas a favor de las entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales.

Artículo 4. Principios aplicables a interpretación, La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política, los contenidos en este código, en las leyes tributarias específicas y en las normas de la Ley del Organismo Judicial.

Artículo 6. Conflicto de Leyes. En caso de conflicto entre leyes tributarias y las de cualquiera otra índole, predominarán en su orden, las normas de este Código o las de leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate.” (Guatemala C. d., 1991)

#### ***2.4.1 Infracciones, Delitos y Sanciones Tributarias***

Las normas de conducta, regulan varias clases de ellas, las cuales pueden ser normas que estudian la conducta social, ética y moral, incluyendo las normas religiosas, por lo que en este apartado nos ocuparemos de la conducta estrictamente jurídica, que mediante el Código Tributario y el Código Penal, exponen, sancionan y lleva el resarcimiento del daño causado, en este estudio y caso concreto, se trata del interés del Estado de Guatemala como sujeto activo y lado positivo de la relación tributaria entre el Estado propiamente dicha y los contribuyentes, y se expone en los términos que a continuación se exponen.

Se consideran delitos o infracciones tributarias a todas aquellas violaciones a las leyes que son de aplicación directa por el ente fiscal es decir la Superintendencia de Administración Tributaria, para los contribuyentes, de tal suerte que, en sus operaciones contables, declaraciones fiscales, cálculo de los impuestos, retraso en la presentación de los impuestos, y en otros casos que

regulan las respectivas leyes tributarias.

“Infracciones y las Sanciones Tributarias. Rodríguez Lobato refiriéndose a la relación existente entre las infracciones y las sanciones nos dice que del tipo de infracción depende el tipo de sanción. Agregamos a la aportación del maestro Rodríguez Lobato que la relación más estrecha entre las infracciones y sanciones es que la sanción es consecuencia de una infracción, por lo que no puede existir la segunda sin la primera. El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas norma en varios de sus artículos tanto las infracciones como las sanciones a las que se hace acreedor el contribuyente, es interesante comentar lo establecido en el Artículo 71 del mismo cuerpo legal que establece que son infracciones tributarias las siguientes:

1. Pago extemporáneo de las retenciones.
2. La mora
3. La omisión del pago de tributos
4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.
5. El incumplimiento de las obligaciones formales.
6. Las demás que se establezcan expresamente en este Código y en las Leyes tributarias específicas.

El artículo antes mencionado norma tanto las infracciones materiales como las formales, y aún más, nos refiere a otra norma indemnizatoria tributaria como lo es la mora, cuya esencia está relacionada con el tiempo que el contribuyente ha dejado de pagar el tributo.” (Monterroso Velásquez, Fundamentos Tributarios, 2015)

## **2.5 El Delito Tributario**

El delito tributario también tiene regulación legal en las leyes penales, tanto sustantivas

como procesales, es decir en el Código Penal y Código Procesal Penal, y para lo cual en este apartado se hará relación desde el punto del Derecho Penal el enfoque que se considera necesario en este aspecto importante para la investigación que se desarrolla, y se ha toma en cuenta lo que expone la misma autora en la obra antes y últimamente indicada y que se presente de la siguiente forma:

“En el mismo contexto y en contraposición a lo anterior, podemos decir que el Delito es una figura del Derecho Penal, es conocido como toda acción u omisión penada por la Ley. Lo anterior está sometido por completo al Principio de Legalidad, de tal forma que el principio acuñado por los juristas romanos *nullum crimen sine lege*, es su regla básica. Por esto resulta irrelevante el intento de averiguar una noción sustancial de Delito, como pueda ser en otras épocas el Delito natural, pues hoy en día Delito es aquello penado por la Ley. Resulta evidente que la Ley penal no puede ser arbitraria y a la vez castigar respondiendo al criterio exclusivo de poner a prueba a los ciudadanos, sino que pretende la defensa de bienes jurídicos tutelados concretos. En el campo tributario por lo tanto debe estar perfectamente determinado el delito, así como su pena.

El Diccionario Jurídico Argentino en la clasificación que contiene de los Delitos establece que en relación con el Delito fiscal se trata de la violación de las leyes impositivas, cuando en determinadas circunstancias, el hecho constituye Delito. Las sanciones pueden variar desde una simple multa la condena a prisión, en Guatemala, los Artículos 271 y 358 "A" "B" "C" y "D" del Código Penal Decreto 17-73 del Congreso de la República y todas sus reformas tipifican el Delito Tributario, en estas normas no existe la multa, solo la prisión, pero el Código Procesal Penal Decreto número 51-92 y todas sus reformas establece la forma de resarcir al Estado pagando lo defraudado y la sanción pecuniaria para evitar la condena de cárcel.” (Monterroso Velásquez, Fundamentos

Tributarios, 2015)

### ***2.5.1 Clasificación de los Delitos Tributarios***

Para llegar a determinar una clasificación de los delitos en esta materia, es de tener el cuidado de responder a sus elementos y al bien jurídico tutelado y en el presente caso siempre es el interés del Estado mismo el que se protege, y se realiza de gran manera y escala, pues el aparato estatal dedicado a establecer estas acciones y conductas, se han tenido que ver apoyadas desde todo punto de vista, especialmente en los fondos económicos, ya que si ese apoyo no se podría tener cobertura en gran escala, en todo el territorio nacional de Guatemala, y aparte de este, lo relacionado al apoyo en cuanto a los sistemas informáticos.

Lo anterior es necesario por cuanto resultan ser necesarios e indispensables, los cuales están modernizados a la última tecnología, ya que para recibir los impuestos y pagos que corresponden a la Superintendencia de Administración Tributaria, se pueden realizar por internet las veinticuatro horas del día, en cualquier día de la semana, siempre y cuando no sea un día de asueto en el cual se corren la fechas y tener siempre un día hábil más para poder realizar las acciones requeridas por el ente fiscalizador, aun así se pueden llevar a cabo los delitos y faltas tributarias, aun dando todas las facilidades a los respectivos contribuyentes, se han tenido que verificar y sancionar por pagos erróneos, deficientes, inexactos, de donde proviene una minuciosa supervisión y revisión a los contribuyentes, y en el cual el ente fiscalizador debe estar siempre atento a la comisión de delitos y faltas tributarias, por lo que es interesante el criterio que se expone a continuación.

La Autora Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez, también presenta una clasificación de los delitos con relación a la materia tributaria, y lo presente de la siguiente manera:

“Los Delitos se clasifican en Delitos graves y menos graves, en atención al bien jurídico

tutelado violado y a la pena que se impone, utilizándose por tanto un principio más cuantitativo (gravedad de la pena que señala cada código), que cualitativo. Podemos definir el Delito como acción u omisión típica, antijurídica, culpable y penada por la Ley. Esta acción es un hecho previsto en la Ley Penal y dependiente de la voluntad humana. La acción delictiva puede consistir en un acto en sentido estricto, cuando hay una realización de un movimiento corporal; en una omisión pura o propia cuando se trata de un no hacer algo, o una combinación de ambas posibilidades, llamada comisión por omisión u omisión impropia.

La conducta delictiva debe ser contraria a lo que el Derecho demanda y encontrarse recogida previamente por la Ley.” (Monterroso Velásquez, Fundamentos Tributarios, 2015)

### ***2.5.2 Elementos De Delito Tributario***

En el Derecho Penal, se tipifican los delitos, y se hacen clasificaciones dependiendo de la materia que se protegen o el llamado bien jurídico tutelado, y que varía dependiendo de las clasificación que se dé a realizar, por ejemplo los delitos contra el patrimonio, clasifica las acciones ilícitas en robo, robo agravado, hurto, hurto agravado, estafas, apropiaciones indebidas y en ese sentido se clasifican dependiendo de los elementos que cada acción delictual se puede localizar en las acciones ilícitas que el delincuente ha realizado, por tanto, en el derecho tributario, desde el punto de vista de la clasificación de los delitos, también se deben observar los elementos de los delitos que los convierten específicamente en delito tributarios, por lo que se hacer la siguiente presentación, y siempre con el criterio de la autora guatemalteca ya citada y obra indicada últimamente:

“Para que se pueda configurar el Delito deben existir determinados elementos y estos son

los siguientes: **1) Tipicidad:** La tipicidad es una consecuencia del Principio de Legalidad imperante en el Código Penal Decreto 17-73 del Congreso de la República y todas sus reformas. El legislador se debe valer de la abstracción y del lenguaje para definir el tipo, en el campo tributario el Delito se asemeja al hecho generador del tributo, que debe estar previamente tipificado en la Ley, y que de no estarlo no permite al Estado castigar al contribuyente que aparentemente se ha convertido en delincuentes. **2) La Culpabilidad y el Dolo:** La culpabilidad es otro elemento del delito, de tal forma que se puede afirmar que no hay pena sin culpa (nullum crimen sine culpa).

Con carácter general, existe culpabilidad cuando existe para el sujeto la opción de haber actuado de forma diferente a como se hizo, lo cual supone situar en el fundamento de la misma a la libertad que el individuo tenía al momento de actuar, de tomar una decisión. Existe la imputabilidad, definida en concreto como la capacidad de actuar de forma culpable, por lo que la imputabilidad está relacionada con la capacidad de decisión del individuo que comete el Delito, el delincuente por lo tanto debe haber tenido la intención y la capacidad de cometer el hecho tipificado y penado por la Ley.

**3) La Antijuridicidad:** Es el aspecto más relevante del delito, de tal importancia que para algunos no es un mero carácter o elemento del mismo, sino su íntima esencia, su intrínseca naturaleza.

La acción humana para ser delictiva ha de estar en oposición con una norma penal que prohíbe u ordena su ejecución, ha de ser antijurídica; obra antijurídicamente el que contraviene las normas penales. La antijuridicidad presupone un juicio acerca de la oposición existente entre la conducta humana y la norma penal, juicio que sólo recae sobre la acción realizada excluyendo toda valoración de índole subjetiva, por lo cual la

antijuridicidad tiene carácter objetivo.

Una misma conducta exterior, se ha dicho, puede ser conforme al derecho o antijurídica, según el que el agente atribuya a su acto, según la disposición anímica con que lo ejecute. Estos elementos de índole subjetiva son denominados "elementos subjetivos del injusto". La presencia de semejantes rasgos subjetivos en la antijuridicidad no supone la fusión de ésta con la culpabilidad, pero sería equivocado atribuir todo lo objetivo a lo injusto y todo lo subjetivo a la culpabilidad. Dicha presencia tiene lugar en los delitos denominados "de intención" o "de tendencia", como el hurto y el robo, en los que la acción sólo integra estas infracciones cuando el agente obra con el ánimo específico de apropiarse o de utilizar la cosa ajena o como en las lesiones causadas con intención de injuriar. Para estos delitos la antijuridicidad comprende no sólo los elementos objetivos de la figura de delito sino también intenciones o propósitos específicos del agente cuando concurren a constituir el tipo delictivo. **4) El Dolo y la Culpa:** El dolo caracteriza a quien actúa sabiendo lo que hace, y con intención de lograr un objetivo que le va a significar un beneficio, mientras que la culpa se produce cuando quien actúa omite la diligencia debida, pero no buscan necesariamente el objetivo conseguido. **5) Pena:** La consecuencia lógica de Delito es la pena, como lo es la sanción de la infracción, por lo que es la sanción impuesta por la Ley a quien, por haber cometido un Delito ha sido condenado en sentencia firme por el órgano jurisdiccional competente, antes de esto no existe aún una pena para quien ha cometido un Delito, porque no a existido condena.

Es forzoso que la pena esté establecida por la Ley con anterioridad a la comisión del hecho delictivo (rige el Principio de Legalidad), y obliga a su ejecución una vez haya recaído sentencia firme dictada por el tribunal competente. Von Liszt citado en el

Diccionario de Derecho Argentino define la pena como el mal que el juez inflige al delincuente, a causa del Delito, para expresar la reprochabilidad social con respecto al acto y al autor. Por su parte, Maggiore, después de decir que el principio de retribución es el que mejor refleja el contenido y la naturaleza de la pena, la define como "un mal conminado e infligido al reo dentro de las formas legales, como retribución del mal del Delito para reintegrar el orden jurídico injuriado". (Monterroso Velásquez, Fundamentos Tributarios, 2015)

## 2.6 Teoría del Delito Tributario y sus Elementos

Ya se hizo mención de los elementos que constituyen las figuras como delitos, entre ellos, los sujetos activo y pasivo que aparecen en la figura tipificada como delito, que debe ser el ente fiscalizador por una parte y por la otra el contribuyentes legamente reconocido por la Superintendencia de Administración Tributaria, otro elemento es el contribuyente, y su acción pasiva o activa en su actividad comercial, industrial o empresarial del cual resulte una acción ilegítima, o que lleve al ente fiscalizador a imponer las acciones que puedan corresponderle, y así se tiene a lo que exponen los autores en esta materia y se hace de la siguiente forma.

Para localizar los elementos que pueden tipificar y calificar las acciones de los contribuyentes en la comisión de los delitos tributarios, citamos a la misma autora y obra indicada:

“Para que se pueda configurar el Delito deben existir determinados elementos y estos son los siguientes: **1) Tipicidad:** La tipicidad es una consecuencia del Principio de Legalidad imperante en el Código Penal Decreto 17-73 del Congreso de la República y todas sus reformas. El legislador se debe valer de la abstracción y del lenguaje para definir el tipo, en el campo tributario el Delito se asemeja al hecho generador del tributo, que debe estar previamente tipificado en la Ley, y que de no estarlo no permite al Estado castigar al

contribuyente que aparentemente se ha convertido en delincuentes. **2) La Culpabilidad y el Dolo:** La culpabilidad es otro elemento del delito, de tal forma que se puede afirmar que no hay pena sin culpa (nullum crimen sine culpa).

Con carácter general, existe culpabilidad cuando existe para el sujeto la opción de haber actuado de forma diferente a como se hizo, lo cual supone situar en el fundamento de la misma a la libertad que el individuo tenía al momento de actuar, de tomar una decisión. Existe la imputabilidad, definida en concreto como la capacidad de actuar de forma culpable, por lo que la imputabilidad está relacionada con la capacidad de decisión del individuo que comete el Delito, el delincuente por lo tanto debe haber tenido la intención y la capacidad de cometer el hecho tipificado y penado por la Ley. **3) La Antijuridicidad:** Es el aspecto más relevante del delito, de tal importancia que para algunos no es un mero carácter o elemento del mismo, sino su íntima esencia, su intrínseca naturaleza.

La acción humana para ser delictiva ha de estar en oposición con una norma penal que prohíbe u ordena su ejecución, ha de ser antijurídica; obra antijurídicamente el que contraviene las normas penales. La antijuridicidad presupone un juicio acerca de la oposición existente entre la conducta humana y la norma penal, juicio que sólo recae sobre la acción realizada excluyendo toda valoración de índole subjetiva, por lo cual la antijuridicidad tiene carácter objetivo.

Una misma conducta exterior, se ha dicho, puede ser conforme al derecho o antijurídica, según el que el agente atribuya a su acto, según la disposición anímica con que lo ejecute. Estos elementos de índole subjetiva son denominados "elementos subjetivos del injusto". La presencia de semejantes rasgos subjetivos en la antijuridicidad no supone la

fusión de ésta con la culpabilidad, pero sería equivocado atribuir todo lo objetivo a lo injusto y todo lo subjetivo a la culpabilidad. Dicha presencia tiene lugar en los delitos denominados "de intención" o "de tendencia", como el hurto y el robo, en los que la acción sólo integra estas infracciones cuando el agente obra con el ánimo específico de apropiarse o de utilizar la cosa ajena o como en las lesiones causadas con intención de injuriar. Para estos delitos la antijuridicidad comprende no sólo los elementos objetivos de la figura de delito sino también intenciones o propósitos específicos del agente cuando concurren a constituir el tipo delictivo. **4) El Dolo y la Culpa:** El dolo caracteriza a quien actúa sabiendo lo que hace, y con intención de lograr un objetivo que le va a significar un beneficio, mientras que la culpa se produce cuando quien actúa omite la diligencia debida, pero no buscan necesariamente el objetivo conseguido. **5) Pena:** La consecuencia lógica de Delito es la pena, como lo es la sanción de la infracción, por lo que es la sanción impuesta por la Ley a quien, por haber cometido un Delito ha sido condenado en sentencia firme por el órgano jurisdiccional competente, antes de esto no existe aún una pena para quien ha cometido un Delito, porque no ha existido condena.

Es forzoso que la pena esté establecida por la Ley con anterioridad a la comisión del hecho delictivo (rige el Principio de Legalidad), y obliga a su ejecución una vez haya recaído sentencia firme dictada por el tribunal competente. Von Liszt citado en el Diccionario de Derecho Argentino define la pena como el mal que el juez inflige al delincuente, a causa del Delito, para expresar la reprochabilidad social con respecto al acto y al autor. Por su parte, Maggiore, después de decir que el principio de retribución es el que mejor refleja el contenido y la naturaleza de la pena, la define como "un mal conminado e infligido al reo dentro de las formas legales, como retribución del mal del Delito para

reintegrar el orden jurídico injuriado". (Monterroso Velásquez G. E., 2015)

## **2.7 Que es la pena**

En Derecho penal se estudian los puntos más importantes, como los son el delito, la pena y las medidas seguridad; la pena corresponde al estudio del castigo que debe imponer el Estado de Guatemala como ente titular de la acción penal, como sujeto que debe castigar y resarcir a la sociedad, por los ilícitos penales que se llegan a cometer, por lo que su estudio es importante en la presente investigación, pues se enfoca a determinar técnicamente al responsable de la violación a las leyes y reglamentos tributarios, es por ello que se expone lo siguiente.

Es el resultado de la comisión de un hecho considerado por la ley penal como delito, la pena debe de estar regulada y preestablecida en la ley, es decir que la pena y delito ya debe de estar contempladas de la ley antes que el delincuente comete la acción o delito, debe de atenerse a esa consecuencia que ya está determinada en la ley. Dentro del estudio de la pena en el derecho penal se encuentra las definiciones y también su clasificación, el autor Héctor Aníbal de León Velasco y José Francisco de Mata Vela, en su obra de Derecho Penal Guatemalteco lo presenta así:

“La pena es el mal que el Juez inflige al delincuente a causa del delito, para expresar la reprochabilidad social respecto al acto y al autor del delito.” Franz Von Liszt

“Pena es la consecuencia jurídica del delito que consiste en la privación o restricción de ciertos bienes jurídicos, que impone el órgano jurisdiccional, basado en la culpabilidad del agente y que tiene como objetivo la resocialización de este.” Santiago Mir Puig” (De Leon Velasco & De Mata Vela, 1996)

### **2.7.1 Clasificación de las Penas en los Delitos Tributarios**

También se localizó en la obra de la autora indicada, Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez, una clasificación de las penas, pero, en el presente estudio se debe de consignar lo

relativo a la materia que se expone como lo son las penas en los delitos Tributario y se hace de la siguiente forma:

“Las penas pueden ser privativas de libertad, que suponen el internamiento del reo en un centro penitenciario, y pueden tener diversa duración según lo que establezca la Ley para cada Delito, pero existen penas más severas como la pena de muerte reconocida en nuestra legislación y otras menos graves como las pecuniarias, su clasificación doctrinaria es la siguiente:

**a) Penas Graves.** Son conocidas como cualquiera de las de mayor severidad señaladas por el ordenamiento legal para castigar los Delitos, estas penas se encuentran contempladas en la mayoría de las legislaciones, y son las aplicables a los Delitos graves, entre estas penas se encuentran la pena de muerte, cadena perpetua (no tipificada en Guatemala) y prisión.

**b) Penas Leves aplicables a las Faltas.** Estas penas son aplicables a las acciones que no constituyen delito, consideradas como faltas cuyo castigo corresponde a una pena pecuniaria, o sea pago de una multa. Consideradas como penas de menor rigor que los ordenamientos jurídicos señalan como castigo para las faltas, podemos incluir entre estas penas que indirectamente tienen una significación económica indirecta el cierre temporal de negocios ya que tiene un doble castigo, el moral por la publicidad del mismo al señalarse el lugar como responsable de infracciones tributarias y la falta de ingresos de los días que permanece cerrado el local y el pago de los que sigan corriendo para el propietario.

**c) penas principales.** Se llama así a cada una de las penas que pueden imponerse solas, autónomamente de otras, son aquellas penas propias de un Delito o falta, son conocidas como principales, existen por si solas y se hallan en la legislación (pena de

muerte, prisión, multa, y otras). Son las que el ordenamiento penal señala como correspondientes a cada delito.

Se las califica como principales porque pueden ir acompañadas de penas accesorias, o subsistir por sí mismas.

**d) Penas Accesorias.** Son aquellas penas que se encuentran adicionadas a una pena principal. Es conocida como pena accesoria aquélla que, necesariamente, para su procedencia, debe ir unida y depender de otra pena, llamada principal. La Ley puede sancionar la comisión de un determinado Delito o falta, restringiendo al reo el ejercicio de determinados Derechos, como por ejemplo ocurre con la suspensión de un cargo público, la suspensión del derecho de sufragio o la privación del permiso de conducción de vehículos de motor, que van aparejadas a otras penas.” (Monterroso Velásquez, Fundamentos Tributarios, 2015)

## **2.8 Definición de las Infracciones Tributarias**

Dentro de las Infracciones siempre hay una división importante que obedece a la dimensión e impacto que pueda causar las acciones ilícitas es por eso que la división primaria que se puede exponer en el presente estudio, es la más usual llamadas faltas y delitos, esto es estrictamente en el Derecho Penal, pero, desde el punto de vista tributaria también se denomina faltas tributarias y delitos tributarios, por lo que autora y obra ya varias veces citadas dice lo siguiente:

“La violación a las normas tributarias, constituyen el Ilícito Tributario, que es el acto u omisión de un particular que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la Ley tributaria ordena hacer, consiste también en hacer lo que se encuentra explícitamente determinado en la Ley tributaria que no se debe hacer, el Diccionario Jurídico Argentino en relación con el Ilícito establece que el mismo es "Todo hecho o acto contrario a la ley.

En principio, los actos ilegales están viciados de nulidad excepto que la ley proporcione una solución distinta." Aquello que no es permitido, ni legal ni moralmente. Tiene un significado, en consecuencia, más amplio que "ilegal", ya que lo que no está permitido prácticamente está prohibido por la ley." (Monterroso Velásquez G. E., 2015)

### ***2.8.1 Diferencias entre el Código Tributario y Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros.***

El Código Tributario es una ley que regula las relaciones entre la Administración Tributaria y el contribuyente. Así mismo establece que los impuestos son pagos que el Estado requiere que las personas paguen con el fin de obtener recursos para lograr sus objetivos y responsabilidades. Mientras la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero constituirán delitos o faltas cuando el valor de las mercancías o bienes involucrados, tenga un monto diferente de lo establecido en la ley.

### ***2.8.2 Infracciones y Delitos Tributarios***

La autora Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez nos expone en su obra ya citada las infracciones tributarias y los delitos tributarios, los cuales los presenta de la siguiente manera:

“El campo de las Infracciones y Delitos es muy amplio, son figuras que regularmente se pueden tomar como sinónimos, pero no lo son, el ámbito de aplicación de las mismas es diferente, las infracciones corresponden al ámbito Administrativo Tributario y los Delitos al mundo del Derecho Penal, en ese contexto Rodríguez Lobato dice que la infracción "Es todo hecho u omisión descrita, declarado ilegal y sancionado por una Ley." El autor no limita su definición al Derecho Tributario o Derecho Administrativo por lo que la figura de la infracción puede ser aplicada a cualquier materia del Derecho, Giuliani dice: "Que la falta de pago de los tributos en tiempo y forma adecuados constituye una infracción

punible." "En el mismo contexto Sainz de Bujanda citado por Carlos Giuliani Fonrouge dice: "Albergamos la convicción de que las infracciones no criminalizadas no son, en el mundo del Derecho, nada sustancialmente distinto a las infracciones tipificadas como delitos o faltas." "En ambos núcleos de infracciones concurren idénticos rasgos definidos y son también las mismas razones que pueden invocarse como fundamento de su existencia. Efectivamente, toda acción u omisión tipificada como infracción -criminal o no- consiste en una trasgresión del orden jurídico." (Monterroso Velásquez G. E., 2015)

El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas define las infracciones como "Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción sancionable por la Administración Tributaria, en la medida y con los alcances establecidos en este código y en otras Leyes tributarias."

De las definiciones anteriormente analizadas concretizamos y definimos, que las infracciones son las violaciones a las normas tributarias, o dicho en otras palabras el no pago de los tributos, o incumplimiento de las obligaciones tributarias tanto de tipo formal como material, y por consiguiente no todas las infracciones tienen las mismas características.

Existen las infracciones a los deberes formales y a los deberes materiales, son conocidas en la doctrina como transgresiones a las Leyes tributarias, tienen similitud con los Delitos, pero no son Delitos, ya que el bien jurídico tutelado es diferente al de un delito.

El ilícito propiamente dicho o Delito es una falta grave a la sociedad en su conjunto.

El bien jurídico tutelado y dañado, por el contrario, en la contravención es administrativo, por ser una falta el daño causado es leve, que, al ser sancionada con una

multa, e intereses resarcitorios para el Estado este obtiene mayores ingresos y beneficios, podemos decir por lo tanto que las infracciones son hechos prohibidos bajo amenaza de sanción.” (Monterroso Velásquez, Fundamentos Tributarios, 2015)

### ***2.8.3 Clasificación de las infracciones***

En cuanto a las infracciones y diferentes clases la autora últimamente citada en su obra Fundamentos Tributarios nos presenta la misma para una mejor comprensión de la siguiente forma:

“Las infracciones se clasifican usualmente en sustanciales y formales:

**C) Infracciones Sustanciales o Materiales:** Son aquellas que se caracterizan por la falta de pago de los tributos en el término que establece la Ley, tienen relación con las obligaciones materiales, estas infracciones consisten en la falta de cumplimiento de la obligación tributaria, por ejemplo el último día para pagar el Impuesto al Valor Agregado es el último día hábil del mes siguiente al que se realizó el hecho generador del impuesto, asumiendo que existe un débito fiscal (tiene que pagar impuesto) y por algún motivo no se cumple con el pago se ha cometido una infracción de tipo sustancial o material.

**D) Infracciones Formales:** Las infracciones formales son transgresiones que se manifiestan por el incumplimiento de órdenes administrativas o por el incumplimiento de los deberes formales, tienen relación con las obligaciones formales. Según el Artículo 94 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas: "Constituye infracción a los deberes formales la acción u omisión del contribuyente o responsable que incurra en los previstos en este Código según el artículo 94 del Decreto 6-91 de la República de Guatemala y en otras leyes tributarias. Son infracciones a los deberes formales, las siguientes:

1) Omisión de avisar a la Administración Tributaria, de cualquier modificación o

actualización de los datos de inscripción y del nombramiento o cambio de contados. Todo ello dentro del plazo de treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que se produjo la modificación o actualización. SANCIÓN: Multa de cincuenta Quetzales (Q. 50.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de mil quinientos Quetzales (Q. 1,500.00).

2) Omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria -NIT-o de cualquier otro requisito exigido en declaraciones y recibos de tributos, documentos de importación o exportación y en cualquier documento que se presente o deba presentarse ante la Administración Tributaria. Sanción: Multa de cien Quetzales (Q.100.00) por cada documento. El máximo de sanción no podrá exceder un mil Quetzales (Q.1,000.00) mensuales. En ningún caso la sanción máxima excederá la suma del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último periodo mensual en el que haya reportado ingresos.

3) Adquirir bienes o servicios, sin exigir facturas o el documento que legalmente soporte la transacción, cuando corresponda. SANCIÓN: Multa equivalente al monto del impuesto correspondiente a la transacción. Si el adquirente denuncia ante la Administración Tributaria a quien estando obligado no emitió y le entregó el documento legal correspondiente, quedará exonerado de la sanción." (Monterroso Velásquez G. E., 2015)

#### ***2.8.4 Defraudación y Delitos Aduaneros***

La ley contra la defraudación y el contrabando aduanero contenido en el Decreto 58-90 del Congreso de la República de Guatemala contiene disposiciones que están dirigidas a reestructuración y para perfeccionar el sistema aduanero de la República de Guatemala, por ser esta indispensable y por medio del decreto antes indicado complementar medidas que permite el

control efectivo del contrabando y defraudación en el ramo de aduanas, así como para combatir eficazmente la corrupción, que influye en el ingreso y egreso de mercancías en general en la República de Guatemala y por medio de la citada ley permitir que sea una herramienta eficaz y legal que persigue que se cancelen eficazmente los tributos correspondiente.

Por lo que a continuación se expone los artículos que tiene íntima relación con la presente investigación y se exponen a continuación:

“De la Defraudación y Contrabando Aduaneros

ARTICULO 1. De la defraudación aduanera. Defraudación en el ramo aduanero es toda acción u omisión por medio de la cual se evade dolosamente, en forma total o parcial, el pago de los tributos aplicables al régimen aduanero. También constituye defraudación la violación de las normas y aplicación indebida de las prohibiciones o restricciones previstas en la legislación aduanera, con el propósito de procurar la obtención de una ventaja infringiendo esa legislación.

ARTICULO 2. De los casos especiales de defraudación aduanera.

Son casos especiales de defraudación en el ramo aduanero:

a) La realización de cualquier operación empleando documentos en los que se alteren las referencias a calidad, clase, cantidad, peso, valor, procedencia u origen de las mercancías.

b) La falsificación del conocimiento de embarque, guía aérea carta de porte, factura comercial, carta de corrección o certificado de origen o cualquier documento equivalente, sin perjuicio de la responsabilidad en que se incurra por el hecho mismo de la falsificación.

c) La sustitución de las mercancías exportadas o importadas temporalmente, al tiempo de efectuarse la reimportación o la reexportación.

d) La utilización de mercancías importadas al amparo de una franquicia o reducción del pago de los tributos aplicables, en fines distintos de aquéllos para los cuales fue concedida la franquicia o reducción.

e) La celebración de contratos de cualquier naturaleza, con base en documentos que amparen mercancías total o parcialmente exentas del pago de derechos e impuestos a la importación, sin la previa autorización que sea necesaria.

f) La enajenación, por cualquier título, de mercancías importadas temporalmente, cuando no se hayan cumplido las formalidades aduaneras para convertir dicha importación, en definitiva.

g) La disminución dolosa del valor o de la cantidad de las mercancías objeto de aforo, por virtud de daños, menoscabo, deterioros o desperfectos, en forma ostensiblemente mayor a la que debiera corresponder.

h) Las disminuciones indebidas de las unidades arancelarias, que durante el proceso del aforo se efectúen o la fijación de valores que no estén de acuerdo con lo dispuesto por la legislación arancelaria vigente.

i) La declaración inexacta de la cantidad realmente ingresada o egresada introducida al territorio aduanero nacional.

j) La obtención ilícita de alguna concesión, permiso o licencia para importar mercancías total o parcialmente exentas o exoneradas de tributos.

k) La determinación del precio base de las mercancías objeto de subasta, con valor inferior al que corresponda.

ARTICULO 3. Del contrabando aduanero. Constituye contrabando en el ramo aduanero, la introducción o extracción clandestina al y del país de mercancías de cualquier

clase, origen o procedencia, evadiendo la intervención de las autoridades aduaneras, aunque ello no cause perjuicio fiscal. También constituye contrabando la introducción o extracción del territorio aduanero nacional de mercancías cuya importación o exportación está legalmente prohibida o limitada.” (Guatemala C. d., Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero Decreto 58-90 Congreso de la República de Guatemala, 1990)

## **2.9 El Principio Non Bis In Idem.**

En este apartado, se encuentra el fundamento legal, sobre que, en las actuaciones del contribuyente, no se le puede aplicar dos veces una multa, no se le puede procesar en dos procesos diferentes por la misma causa, y no se le puede repetir la cobranza en dos vías diferentes el pago de los impuestos atrasados, dejados de pagar, las multas aplicadas, y otros puntos en donde aparece el mismo contribuyente, el mismo sujeto pasivo de la relación Tributaria, y por lo que se expone así:

“Este elemento tiene relación con el principio NON BIS IN IDEM, el que estipula que no puede haber dos procedimientos por un mismo delito, y por lo tanto no pueden existir dos condenas por una misma acción del contribuyente. No puede existir por un mismo hecho dos tipos de procesos, un juicio penal judicial y un procedimiento administrativo, aun cuando uno sea administrativo y el otro judicial. Nuestro Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas recoge este principio en los artículos 70 y 90, que establecen la prohibición de la doble pena, lo que copiados literalmente dicen:

“artículo 70. Competencia. Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal”

Cuando se presuma la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá

denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco. El pago del impuesto defraudado por el imputado no lo libera de su responsabilidad penal.

El Juez contralor de la investigación en los procesos en que se discutan obligaciones tributarias deberá permitir que, los abogados designados por la administración Tributaria, se impongan de las actuaciones judiciales y coadyuven con el Ministerio Público en la persecución penal.

La Constitución Española lo reconoce como derecho fundamental en su artículo 25.1: Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento.

### **2.9.1 ¿Qué significado tiene el principio non bis in idem?**

“El principio de non bis in idem es una garantía con la que cuenta todo ciudadano para no ser perseguido o sancionado dos veces por el mismo hecho punible.

**2.9.2 ¿Qué tipos de non bis in idem existen?** El principio de non bis in idem sigue esta **clasificación**:

- **Material:** se refiere a prohibir que pueda imponerse más de una sanción en las circunstancias en que concurra la triple identidad anteriormente mencionada.
- **Procesal:** alude a la prohibición de que un individuo se vea sometido bajo un doble procedimiento sobre una misma causa.

### **2.9.3 ¿Qué supone el principio de non bis in idem?**

Estas **implicaciones** son las que tiene la aplicación del principio de non bis in idem:

- Prohíbe someter al sujeto a un doble proceso sancionador.

- La Administración ha de poner en conocimiento de la jurisdicción ordinaria los comportamientos que pudieran suponer un delito según la legislación penal.
- Habrá una **preferencia del orden penal** respecto con el administrativo.
- Prohibición de una posible posterior sanción administrativa si la sentencia penal hubiera sido absolutoria.” <https://www.conceptosjuridicos.com/non-bis-in-idem/>

Localizado en el buscador Google día viernes siete de Julio 2023 a las 13 horas.

ARTÍCULO 90. Prohibición de doble pena. -Non bis in ídem-, Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o una falta contemplados en la legislación penal, la administración tributaria se abstendrá de imponer sanciones algunas y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente sin perjuicio de recibir el pago del adeudo tributario y ello lo libera al contribuyente de la responsabilidad penal. La administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción.” (Monterroso Velásquez, Fundamentos Tributarios, 2015)

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

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;

- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos;
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contraigan 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.

Del mencionado artículo 243 del Texto Constitucional se puede agregar lo siguiente: El principio de capacidad de pago, debe responder mediante la creación de impuestos para los contribuyentes más fuertes económicamente hablando, es decir con mayor capacidad de pago, para que no se sacrifique a todos por igual, muchas veces se escucha decir, el que más tiene, que pague más impuestos, y eso es lo que persigue precisamente la constitución en su artículo 243, para llevar esa justicia tributaria, se deben tomar en cuenta ciertas y determinadas aptitudes de los contribuyentes, y en todas las personas que ejercen comercio, industria, y la empresarialidad, pues la capacidad económica de cada persona o contribuyentes, es la que va a determinar de pendiente de sus ingresos o ganancias totales, así debe proporcionalmente verse afectado en el pago de los impuestos, por el principio de justicia tributaria, que va íntimamente ligado al de la Capacidad de Pago.

Se tiene entonces que en los legisladores, en el Organismo Legislativo, radica la responsabilidad al crear las normas tributarias, leyes, códigos y sus respectivos reglamentos, se debe tomar en cuenta estos aspectos, especialmente estableciendo los parámetros, o las medidas a cada clase o categoría del contribuyente, para hacer efectivo, eficiente y eficaz el principio de Capacidad de pago que debe entenderse como el que limita el poder tributario del Estado de

Guatemala, utilizando tarifas progresistas, fijando tarifas, o formas entre los pagos mínimos y máximos reales, en la aplicación de las leyes de esa materia.

Lo especial que se espera con este principio de capacidad de pago, es que la ley también regula exenciones, que excluyan a determinados sujetos contribuyentes, y en otro caso los montos sobre los cuales se pagan los tributos.

Por último, la doble o múltiple tributación debe erradicarse, derogando la norma menos importante en la generación de los impuestos, o se atienda solamente casos particulares para beneficiar al contribuyente, exonerando la duplicidad, en otro punto se podría dar el caso de modificar las leyes de esas materias, estableciendo tributos menos gravosos o rebajando la tasa impositiva, haciéndolo menos gravosos.

## **2.10 El otro caso de llevar al Organismo Judicial los casos de la Superintendencia de Administración Tributaria.**

Ahora bien, de la forma en que se inicia o traslada a los Juzgados competentes para conocer casos de naturaleza Tributaria, proceden en que, la Superintendencia de Administración Tributaria, al notar alguna anomalía, alteración de datos, informes, formularios, y otros, en el sistema contable de los contribuyentes, desde el sistema informático de la Superintendencia Administración Tributaria, y verificarse en las declaraciones mensuales, trimestrales o anuales respectivas, deben verificar y revisar en físico los libros contables, y obligan a los contribuyentes comparecer ante los auditores de la Superintendencia Administración Tributaria, con toda la documentación de los últimos cuatro años de su sistema contable, para determinar y hacer una auditoria cruzada, con todos los proveedores de los productos que vende o distribuye el contribuyente en su actividad comercial o industrial y si compra mucho más de lo que vende o comercializa y su facturación de ventas respectivas, entonces procede a hacer ajustes respectivos,

haciendo cálculos fundamentados empíricamente en unos casos y técnicamente en otros casos, de tal manera que. En vista de lo anterior es que se le remite directamente al Juzgado de Paz de Faltas Tributarias, para iniciar caso judicial tributario, y que sean estos órganos a petición de la Superintendencia Administración Tributaria, imponer las multas que sean procedentes.

Pero también si el caso fuere muy grave, como no pagar los impuestos en las aduanas, con mercaderías abundantes, ya se remite a un juzgado de delitos tributarios, como la evasión de impuestos o la defraudación ya expuesta en los apartados de la presente investigación.

## Capítulo III

### Análisis e Interpretación de la Encuesta

Análisis e Interpretación de resultados de Boletas de Encuesta dirigida a los Señores Abogados y Notarios en la Ciudad de Quetzaltenango; y Boletas de Entrevistas, que fueron dirigidas a funcionarios Fiscales de la Superintendencia de Administración Tributaria; las cuales se llevaron a cabo en la ciudad de Quetzaltenango:

#### **3.1 Análisis e Interpretación de resultados de la Encuesta practicada por medio de Boleta de Encuesta dirigida a los Señores Abogados y Notarios en la Ciudad de Quetzaltenango.**

#### **Universidad Mesoamericana. Quetzaltenango.**

#### **Boleta de Encuesta:**

La presente encuesta es de carácter académico, únicamente debe ser utilizada para recolección de información y datos de la tesis denominada: “**Procesos sobre Defraudación Tributaria y el principio NON BIS IN IDEM**” (Estudio que se desarrollará en la Ciudad de Quetzaltenango). Por lo que agradeceré su colaboración dando respuesta a cada cuestionamiento que le presenta. Por ser encuesta, NO es necesario que se identifique. Los datos y resultados obtenidos de la presente investigación se deben procesar de manera reservada y confidencial.

Estudiante responsable: María Mejía Imul. Asesor de Tesis: Lic. Carlos Vinicio Gudiel Monroy.

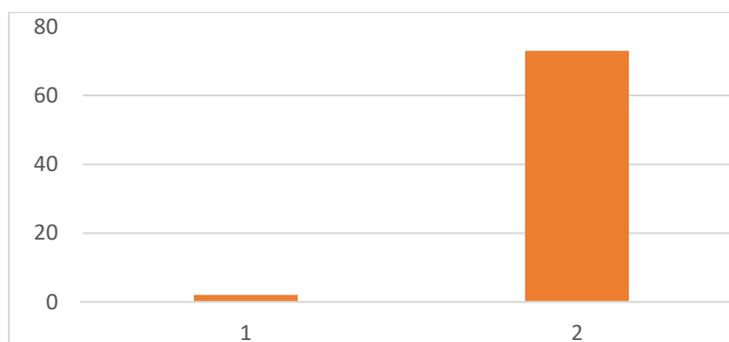
Muchas gracias por su tiempo.

**1.-) Sabe usted si la Superintendencia Administración Tributaria puede establecer un doble procedimiento Administrativo Tributario, en la cual Sanciona por Infracción Tributaria y después presenta una denuncia penal, para sancionarlo por un delito Tributario.**

Si; \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_; Explique: \_\_\_\_\_

No.	Respuestas:	Encuestados:	%
1	Sí	2	3
2	No	73	97
	Totales:	75	100

Fuente: Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.



*Fuente:* Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.

### **Interpretación:**

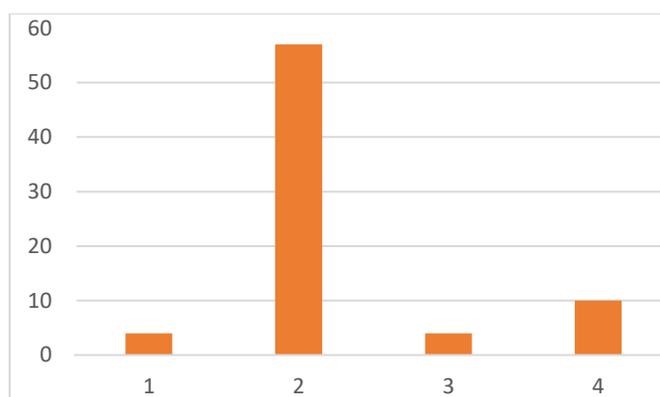
Se puede percibir un alto porcentaje en el conocimiento de la sanción administrativa y la sanción penal, las dos son procesos distintos, con características diferentes, con principios propios de cada una de las acciones útiles e indispensable para poder sancionar a los contribuyentes, en el caso de haber cometido acciones sancionadas por la ley tributaria, y que en ocasiones pueden terminar en el ámbito del derecho penal, al perseguir la Superintendencia de Administración Tributaria, al contribuyente, quien ha faltado a sus obligaciones tributarias que tienen efectivamente una sanción que puede ser ante el ente fiscalizador determinado por el Estado de Guatemala, o bien si se deduce que es un hecho constitutivo de un delito, pues será ante los órganos judiciales competentes para resolver la situación jurídica del contribuyente.

**Interpretación:**

De la pregunta uno y pedir la explicación de su respuesta expresó:

No.	Respuestas:	Encuestados:	%
1	Respuestas dejadas de resolver. Están en blanco.	4	5
2	Las leyes de Guatemala lo prohíben. Lo prohíbe la Constitución Política de la República de Guatemala.	57	77
3	El Código Tributario lo prohíbe, No lo permite el Código Tributario. No lo permiten las leyes tributarias de Guatemala	4	5
4	La Legislación de Guatemala no lo permite.	10	13
	Totales:	75	100

Fuente: Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.



*Fuente:* Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.

**Interpretación:**

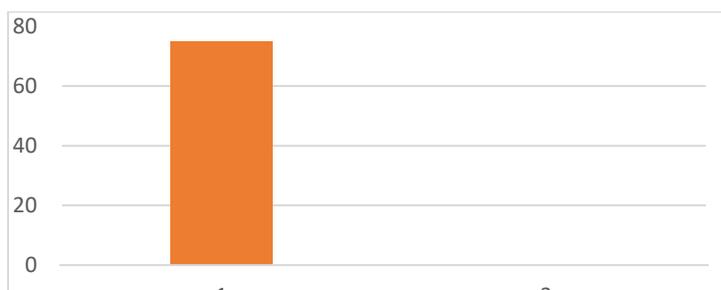
En este cuestionamiento, se tiene que el razonamiento mostrado por los encuestados, se puede percibir, que el conocimiento sobre el caso concreto que se les presenta en la encuesta, se deduce que la mayoría que llega a un setenta y siete por ciento, y en las respuestas consignaron lo correcto, al explicar que las leyes de Guatemala, La Constitución Política de la República de Guatemala, y en especial el Código Tributario, prohíben a los órganos competentes como lo son

la Superintendencia de Administración Tributaria, designados por la Constitución de la República de Guatemala, para proceder en contra de los contribuyentes, ya sea por la vía Administrativa, o por la vía judicial, pero en ningún caso los dos organismos del Estado de Guatemala, utilizar los dos medios a su disposición para requerir del contribuyente, los adeudos por impuestos, alguna multa aplicada, algún omiso cuando no pagó sus impuestos de alguno de los períodos que la ley regula. En resumen, es satisfactoria la respuesta, pues nos indica lo cierto, lo legal y el fundamento constitucional.

**2.-) Sabe usted que para determinar una infracción o un posible delito tributario la Superintendencia de Administración Tributaria tiene que iniciar un Procedimiento Administrativo Tributario. Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_**

No.	Respuestas:	Encuestados:	%
1	Si	75	100
2	No	0	0
	Totales:	75	100

**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.



**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.

**Interpretación:**

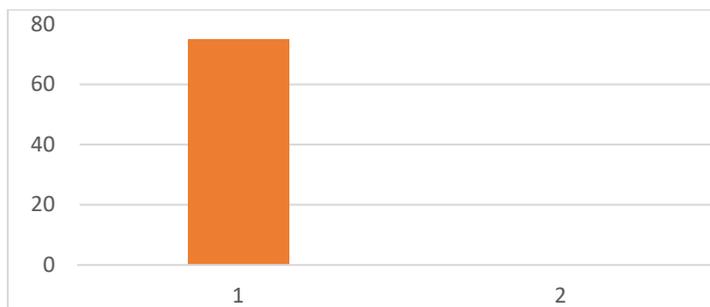
Los encuestados, en la totalidad se manifestaron en sentido positivo, en un cien por ciento, coincidiendo que efectivamente que el ente fiscalizador, es decir la Superintendencia de Administración Tributaria, para aplicar una multa, o sanción en materia tributaria, es necesario agotar el procedimiento administrativo, el cual inicia citando al contribuyente para hacerle saber su conducta y por medio de la cual mantiene una violación a las leyes tributarias, como lo es, haber omitido pago de impuestos, haber presentado un formulario que no se ajusta los cálculos exactos en lo impuestos, no tener al día la operación de los libros de contabilidad, o no tener los inventarios relativo a la existencia o inexistencia de los productos que ofrece al público, de lo cual debe rendir informes reales a las autoridades cuando le es requerido dichos inventarios, o tener por otro lado, alguna multa, recargo, pago de intereses sobre los impuestos no pagados o pagados tardíamente.

**3.-) ¿Conoce usted qué tipo de sanción establece la Superintendencia Administración Tributaria por las infracciones Tributarias y que sanciones o penas establece la Superintendencia Administración Tributaria en delitos de índole penal?**

Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_ ¿Y Cuáles son?

No.	Respuestas:	Encuestados:	%
1	Sí	75	100
2	No	0	0
	Totales:	75	100

**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.

**Interpretación:**

**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.

**Interpretación:**

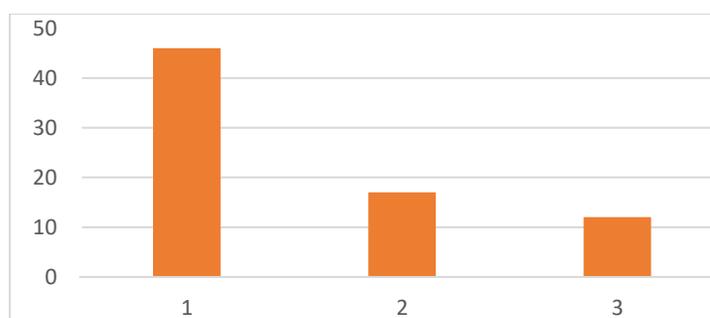
Los contribuyentes en su criterio aportado, en los términos más importantes expresaron de que se trata de acciones tipificadas en las leyes del Código Tributario, la Ley del Impuesto sobre la Renta, La ley al Impuesto del Valor Agregado, la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial de Protocolo, y en donde se regulan las sanciones respectivas que pueden ser no pagar a tiempo los impuestos. Por el Contrabando. Por Defraudación Aduanera. Pagar después del plazo establecido en las leyes tributarias. Hacer mal cálculo de los impuestos. No tener el contribuyente los inventarios al día.

De la pregunta tres y pedir la explicación de ¿cuáles son? en su respuesta expresó:

No.	Respuestas:	Encuestados:	%
1	Las causas que los encuestados presentaron son las siguientes: No pagar a tiempo los impuestos. Por el Contrabando. Por Defraudación Aduanera. Pagar después del plazo establecido en las leyes tributarias. Hacer mal cálculo de los impuestos. No tener el contribuyente los inventarios al día.	<b>46</b>	<b>61</b>

2	Por delitos Tributarios como la Defraudación Aduanera y Contrabando, y por las faltas tributarias regulas en el Código Tributario.	<b>17</b>	<b>23</b>
3	Port el contrabando, y defraudación aduanera	<b>12</b>	<b>16</b>
	Totales:	<b>75</b>	<b>100</b>

**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.



**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.

### **Interpretación:**

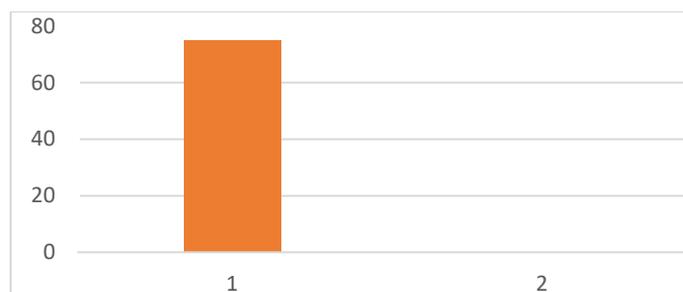
Los encuestados otorgaron su criterio en el sentido de que, las penas o sanciones que puede ser aplicadas y que pueden surgir son por no pagar a tiempo los impuestos, por el Contrabando. Por Defraudación Aduanera. Pagar después del plazo establecido en las leyes tributarias. Hacer mal cálculo de los impuestos. No tener el contribuyente los inventarios al día. La acción definida como defraudación aduanera, las multas o pago de intereses por el atraso del pago de los impuestos como corresponde. Considerando que el criterio brindado por los encuestados y se ajusta a los preceptos legales, tanto constitucionales como a las leyes ordinarias de naturaleza tributaria, es aceptable el resultado en este cuestionamiento, lo que nos dará mejor criterio al momento de su interpretación final.

**4.-) ¿Conoce usted alguna acción u omisión contable que implica la comisión de acciones ilícitos a las normas tributarias por parte del contribuyente?**

SI: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_ ¿Cuáles son? \_\_\_\_\_

No.	Respuestas:	Encuestados:	%
1	Sí	75	100
2	No	0	0
	Totales:	75	100

**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango



**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.

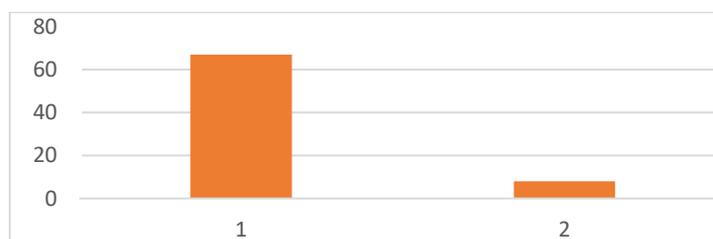
**Interpretación:**

Se obtiene una importante aportación, de parte de los encuestados, en virtud de que en un cien por ciento, se llega a un solo criterio en sentido positivo, no deja dudas, no doble sentido, ya que efectivamente todos manifiestan confirmar lo cuestionado, y que se refrenda con el razonamiento brindado al ser cuestionados sobre cuáles son esas acciones que dan lugar a la imposición de sanciones tributarias, en este caso fueron por unanimidad uniformes en su respuesta obtenida, un buen resultado para la investigación.

De la pregunta cuatro y pedir la explicación de ¿cuáles son? en su respuesta expresó:

No.	Respuestas:	Encuestados:	%
1	Por faltar a tener al día los inventarios de la empresa, No estar al día en los libros contables, no hacer en el plazo la declaración de los impuestos.	<b>67</b>	<b>89</b>
2	Omisión de pago de impuestos. Omisos.	<b>8</b>	<b>11</b>
	Totales:	<b>75</b>	<b>100</b>

**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.



**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.

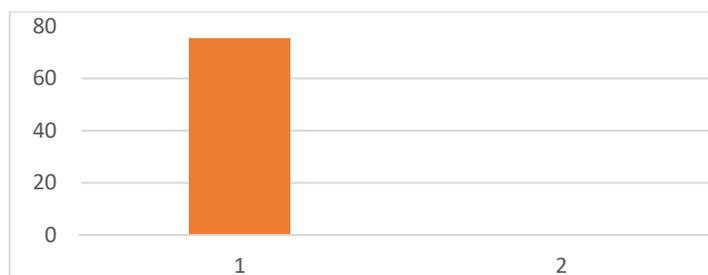
### **Interpretación:**

Al solicitar que razonaran su respuesta, los encuestados fueron responsablemente contestes, y uniformes en brindar su respuesta, y manifestaron en un ochenta y cuatro por ciento, en ser exactos en su conocimiento, interpretación de su para a la aplicación a casos concretos y en el mismo sentido, resultado confiable, y positivo en la investigación el resto de encuestados, reafirman son respuestas no tan exactas pero por falta de precisión, no dejan de reafirmar el criterio dela mayoría, siendo estos el no pagar a tiempo los impuestos. Por el Contrabando. Por Defraudación Aduanera. Pagar después del plazo establecido en las leyes tributarias. Hacer mal cálculo de los impuestos. No tener el contribuyente los inventarios al día, entre otros.

5.-) **¿Sabe usted que consecuencias administrativas Tributarias y delitos tributarios puede tener la responsabilidad en concreto el contribuyente cuando es afectado de una aplicación de doble pena?** Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_ ¿Cuáles son las consecuencias?: \_\_\_\_\_

No.	Respuestas:	Encuestados:	%
1	Sí	75	100
2	No	0	0
	Totales:	100	100

**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango



**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.

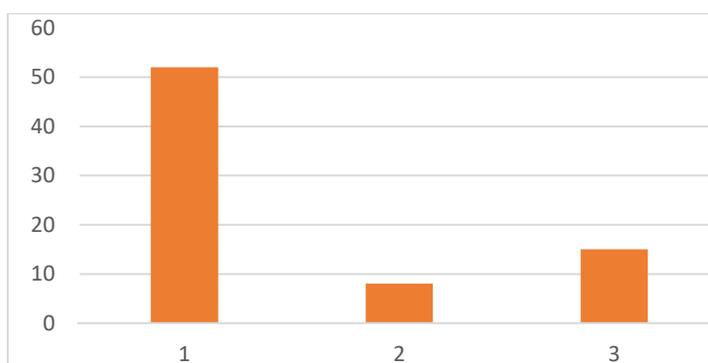
### **Interpretación:**

Los encuestados, tienen el conocimiento, saben de los ilícitos que pudieran cometer en determinado momento, los contribuyentes, que de cualquier forma, en el Estado de Guatemala, en su potestad como titular y sujeto activo del Derecho Tributario, y de llevar coercitivamente el cumplimiento de las leyes tributarias, tienen como resultado, el de criminalizar abiertamente a los contribuyentes, aplicando con la estricta coercibilidad de la norma tributaria para proveerse de los fondos económicos provenientes de los tributos de los contribuyentes, para sufragar todos sus gastos en el funcionamiento y la prestación de los servicios que son dirigidos a los gobernados en general, sin distinción de que si son contribuyentes o no lo son, se debe cumplir entonces por potestad del estado de Guatemala, bajo amenaza de sanción en caso de incumplimiento.

De la pregunta cinco y pedir la explicación de ¿cuáles son las consecuencias? en su respuesta expresó:

No.	Respuestas:	Encuestados:	%
1	Pago de multas, pago de intereses, pago de recargos, pago de gastos administrativos, proceso administrativo para cobrar los omisos, Proceso judicial para el cobro en tribunales de las multas y omisos,	<b>52</b>	<b>69</b>
2	Multa e intereses y pago de multa Judicial.	<b>8</b>	<b>11</b>
3	Proceso Administrativo únicamente para el pago de multas e intereses, a veces recargos por mora.	<b>15</b>	<b>20</b>
	Totales:	<b>75</b>	<b>100</b>

**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.



**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.

### **Interpretación:**

Luego de la interpretación del cuadro anterior, solo cabe mencionar lo aportado por los encuestados, lo que es satisfactorio para la investigadora en el presente caso,, y solo basta con agregar los diferentes criterios aportados que para refrendar y confirmar el resultado de la presente encuesta, y que son en su orden: Pago de multas, pago de intereses, pago de recargos, pago de gastos administrativos, proceso administrativo para cobrar los omisos, Proceso judicial para el cobro en tribunales de las multas y omisos, Multa e intereses y pago de multa Judicial. Proceso

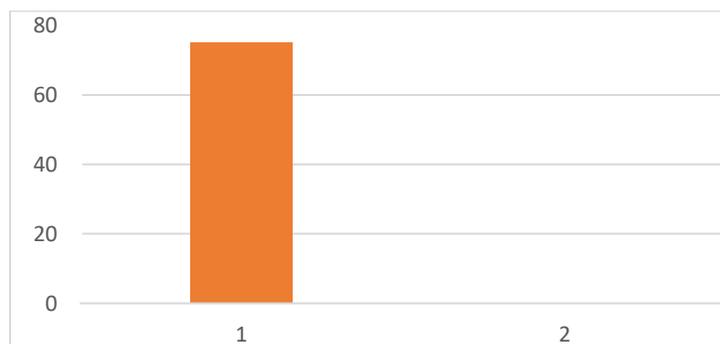
Administrativo únicamente para el pago de multas e intereses, a veces recargos por mora, coincidiendo con los preceptos legales ya antes indicados.

**6.-) El contribuyente será violentado a sus derechos al ser sancionado por la vía administrativa por una infracción tributaria y después ser sancionado en un delito penal.**

Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_; ¿Por qué? \_\_\_\_\_

No.	Respuestas:	Encuestados:	%
1	Sí	75	100
2	No	0	0
	Totales:	75	100

**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.



**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.

### **Interpretación:**

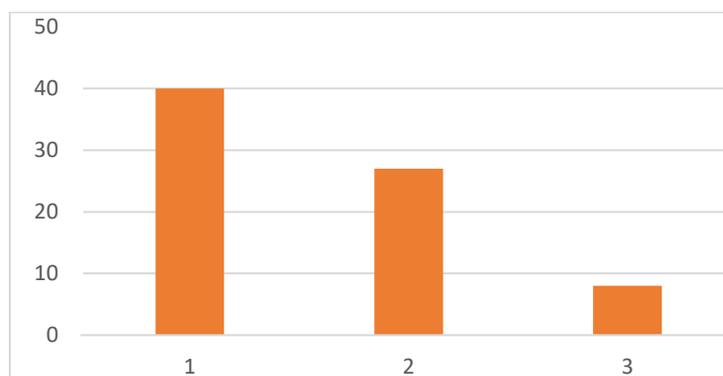
Se tiene que el principio debatido en toda la investigación, como lo es “**Procesos sobre Defraudación Tributaria y el principio NON BIS IN IDEM**”, y es precisamente la protección Constitucional al contribuyente y que efectivamente, la totalidad de los encuestados, dieron y rindieron su criterio en un solo sentido y la totalidad de los encuestados manifestó en forma positiva su sentir, su interpretación y su conocimiento de las leyes en materia tributaria. lo que es en favor y protección del contribuyente, de no ser procesado en las dos vías Administrativa y penal,

o le siguen una o le siguen la otra línea de reclamo estatal para ponerse al día, ajustar sus cuentas, presentar sus documentos, de descargo, e incluso pagar la multas, y si fueran cantidades muy elevadas al poder y capacidad de pago de parte del contribuyente, aplicar los convenios administrativos y aprobados por los órganos superiores de la Superintendencia de Administración Tributaria, que se le pueden celebrar al contribuyente para que de todas las formas posibles, en la vía administrativa pueda solucionar su compromiso del cumplimiento del pago de sus impuestos.

De la pregunta seis y pedir la explicación del ¿Por qué? de su respuesta expresó:

No.	Respuestas:	Encuestados:	%
1	Es una acción inconstitucional, es un acto ilegal, es una prohibición del Código Tributario y la Constitución de Guatemala.	<b>40</b>	<b>53</b>
2	Eso no es aceptado por las leyes del país. Es prohibido por la ley de Guatemala.	<b>27</b>	<b>36</b>
3	No es legal según la ley	<b>8</b>	<b>11</b>
	Totales:	<b>75</b>	<b>100</b>

**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.



**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.

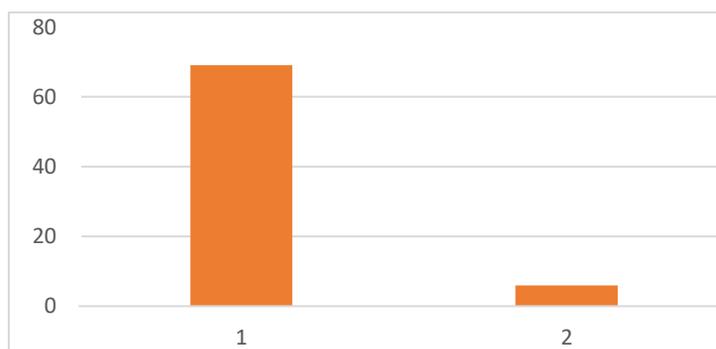
### Interpretación:

Ya se expuso sobre el principio “**NON BIS IN IDEM**”, y es la protección para que el contribuyente que tenga algún reparo, multa, ajustes, pago de intereses por atraso, no se le pueda procesar en la vía administrativa y Judicial a la misma vez, porque también es un derecho que le asiste al sujeto pasivo de la relación tributaria y que debe conocerlo, y es en este punto del conocimiento de este principio que está dirigido esta investigación, darlo a conocer a los contribuyentes, para poder ejercerlo, defenderse, aplicar ese principio legal, y poder quedar exentos y libre de que puedan procesarlo en las dos vías indicadas, administrativa y penal.

**7.-) Conoce usted el principio Non Bis In Idem, que establece que 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 del hecho que se le imputa, incurriendo en defraudación tributaria, ¿no libera al contribuyente de responsabilidad Penal? Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_**

No.	Respuestas:	Encuestados:	%
1	Sí	<b>69</b>	<b>92</b>
2	No	<b>6</b>	<b>8</b>
	Totales:	<b>75</b>	<b>100</b>

**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.



**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.

### Interpretación:

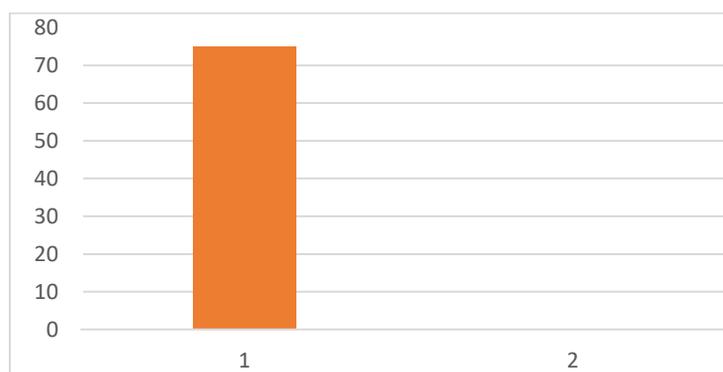
Los encuestados, resolvieron en forma positiva el cuestionamiento planteado, afirmando que conocen que no se puede procesar administrativa y penalmente a la vez a un contribuyente por una infracción, o como responsable de un delito penal tributario, por un mismo hecho, lo que deja sin lugar a duda el conocimiento teórico y legal sobre este punto. Lo que aporta en forma positiva un elemento más para asegurar el resultado de la presente investigación garantizando el grado de conocimiento de los encuestados. Si bien es cierto que aparecen seis sujetos en forma negativa, es insignificante en el resultado global del estudio llevado a cabo, pues no producirá incidencia y efecto en los resultados generales del tema sometido a la investigación.

### 8.-) Se viola el principio Non Bis in Idem por parte de la Superintendencia Administración Tributario al sancionar en la vía Administrativa y sancionar en la vía penal.

Si \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_

No.	Respuestas:	Encuestados:	%
1	Sí	75	100
2	No	0	0
	Totales:	75	100

**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.



**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.

### Interpretación:

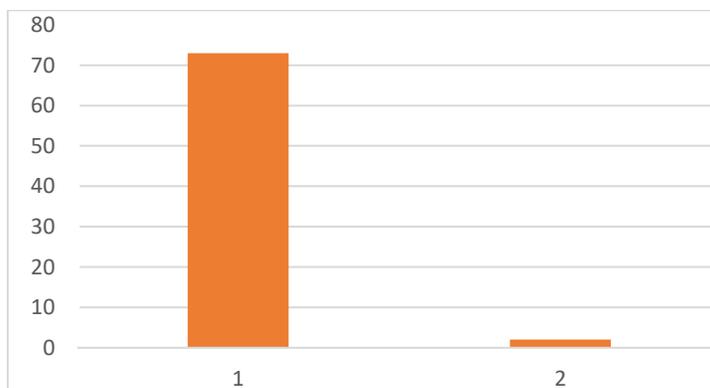
Todos los profesionales del Derecho encuestados en este punto, resolvieron en forma positiva el cuestionamiento presentado, lo que significa que si tienen conocimiento de mencionado principio tributario, mismo que se encuentra regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, dando sustento y garantía en los resultados que más adelante se presentarán, para el investigador es satisfactorio que los sujetos encuestados respondan desde el punto de vista legal y teórico, porque también conocen y saben de sus efectos y resultados en la recta aplicación de las leyes de Guatemala.

**9.-) ¿Conoce usted las normas constitucionales que regula la Constitución Política de la República de Guatemala y del Código Tributario, protegen al contribuyente y se le garantiza que no se le puede procesar en forma Administrativa y en forma Penal al contribuyente?**

Si: \_\_\_\_\_ No. \_\_\_\_\_; ¿Cuáles conoce? \_\_\_\_\_

No.	Respuestas:	Encuestados:	%
1	Si	73	97
2	No	2	3
	Totales:	75	100

**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.



**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.

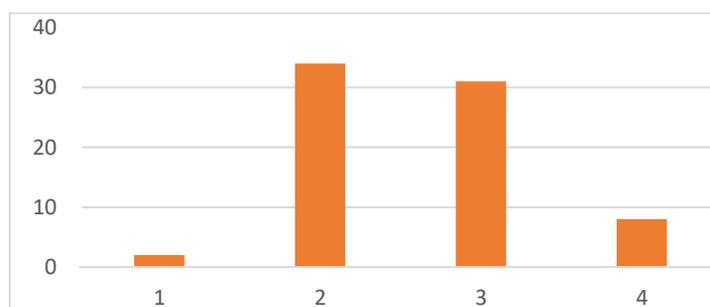
### Interpretación:

La respuesta de los encuestados en este cuestionamiento, fue recibida con satisfacción de parte de la investigadora, en virtud de que se llegó a un noventa y seis por ciento de las respuestas positivas y aceptadas, demuestran conocimiento legal en este punto, citaron los cuerpos legales atinentes y que son aplicables en el presente estudio, como lo es el artículo 237 y 239 de la Constitución de la República de Guatemala, que han servido de sustento y fundamento legal para someter el punto de la investigación. Además, citaron el artículo noventa del Código Tributario, en donde aparece la regulación desde el punto de las leyes tributarias vigentes en el país. Lo que demuestra tener el conocimiento técnico y legal para la resolución de la presente encuesta.

De la pregunta nueve y pedir la explicación de ¿cuáles conoce? en su respuesta expresaron:

No.	Respuestas:	Encuestados:	%
1	En Blanco	2	3
2	Lo Regula el artículo 238 y 239 de la Constitución de la República de Guatemala. Lo regula el artículo 90 del Código Tributario vigente en Guatemala.	34	45
3	Lo regula el artículo 239 de la Constitución y Artículo 90 del Código Tributario.	31	41
4	Por lo que regula y establece el artículo 90 del Código Tributario.	8	11
	Totales:	75	100

**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.



**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.

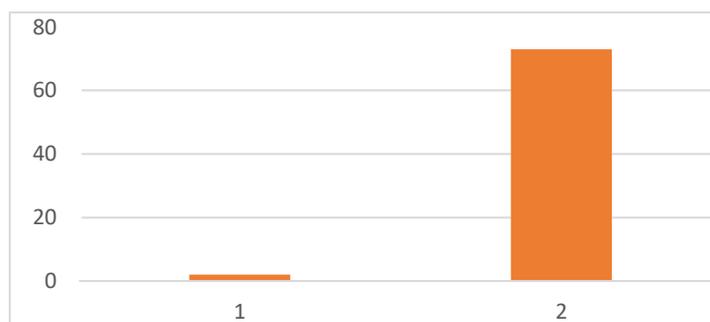
### Interpretación:

Es claro lo que se expresó en el cuadro anterior, el tres por ciento del total de encuestados, que corresponde a dos sujetos, vuelven a dejar en blanco sus respuestas, situación que no cabe duda, que efectivamente los dos encuestados desconocen un área del Derecho y en este caso el Derecho Tributario, lo que sí es resultado positivo, es que un buen número resolvió expresando que las leyes que protegen y garantizan a los contribuyentes para que no se les pueda procesar administrativa y penalmente, por un hecho considerados por las leyes tributarias como una falta o delito penal tributario, citaron los artículos 237 y 239 de la Constitución como fundamento constitucional y en especial el artículo 90 del Código Tributario siendo ley ordinaria que regula el principio **NON BIS IN IDEM**.

**10.- ¿Tiene usted conocimiento si la Superintendencia ha llevado algún caso, en que se haya procesado a un contribuyente en la vía administrativa y la vía judicial por acciones u omisiones en sus obligaciones tributarias? Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_**

No.	Respuestas:	Encuestados:	%
1	Sí	2	3
2	No	73	97
	Totales:	75	100

**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.



**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.

## Interpretación

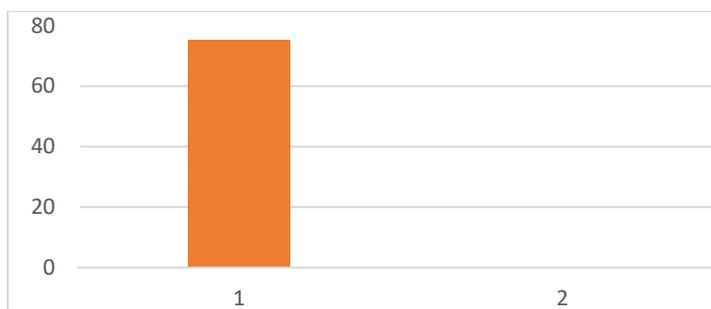
En el cuestionamiento planteado en la encuesta, se justifica en el sentido de que los encuestados, puede ser que no tengan conocimiento de que por lo menos en algún caso, se haya dejado de aplicar la garantía de no procesar administrativa y penalmente en forma conjunta, y puede ser que aplique en algunos casos en donde no se impugna, o se pueda consentir ese trámite. En todo caso es satisfactorio el resultado pues, se tuvieron dos sujetos que respondieron afirmativamente, lo que no es significativo en el resultado final, no dieron muestra en absoluto sino es solo el tres por ciento del universo que es representativo y confiable.

### 11.-) Considera usted que es indispensable establecer un procedimiento claro y específico para no caer en las sanciones Administrativas y Judiciales?

Si: \_\_\_\_\_ No: \_\_\_\_\_; ¿Por qué? \_\_\_\_\_

No.	Respuestas:	Encuestados:	%
1	Sí	75	100
2	No	0	0
	Totales:	75	100

**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.



**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.

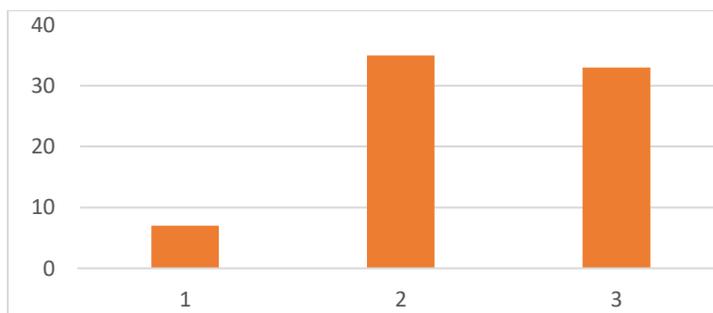
### Interpretación:

Los encuestados se inclinaron por responder en su totalidad, pues llegó al cien por ciento de las respuestas afirmativas, y que se manifiestan a favor de que se pueda desarrollar un procedimiento claro, rápido y efectivo en ambas líneas del proceso en discusión, como lo es establecer un proceso con sus etapas procesales bien definidos en forma administrativa, pero que también se pueda instaurar un proceso con sus respectivas etapas formales de carácter penal. Con lo cual se despejan dudas en cuanto a su aplicación y en los casos más concretos en que proceda aplicar el proceso en materia penal.

De la pregunta once y pedir la explicación del ¿Por qué? en su respuesta expresaron:

No.	Respuestas:	Encuestados:	%
1	Parta Agilizar el proceso Administrativo en la Superintendencia de Administración Tributaria	7	9
2	Es procedente para separar totalmente los procesos con procedimiento específico para materia administrativa, y para el procedimiento Judicial, con etapas bien definidas y formas sencillas, para que el contribuyente no pueda encontrar problemas para el pago de sus impuestos.	35	47
3	Es procedente para diferenciar los procesos en cada materia como lo Proceso Administrativo y Proceso Judicial en materia Tributaria	33	44
	Totales:	75	100

**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.



**Fuente:** Encuesta practicada a Abogados de la Ciudad de Quetzaltenango.

**Interpretación:**

En la respuesta de los encuestados, es satisfactoria la respuesta obtenida, se pronunciaron en favor de lograr instaurar un proceso de cada materia, administrativa y por el otro lado materia penal, y es procedente para poder separar totalmente los procesos con un claro procedimiento específico para materia administrativa, y para el procedimiento Judicial, con etapas bien definidas y formas sencillas, para que el contribuyente no pueda encontrar problemas en la burocracia, pues en esta etapa es cuando más largo parecen ser los trámites y para el pago de sus impuestos. Atrasados, pago de multas, recargos administrativos, y lo de concepto de mora que queden bien claros que no den lugar a dudas.

*3.1.2 Análisis e Interpretación de resultados de Boletas de Entrevistas, que fueron dirigidas a funcionarios Fiscales de la Superintendencia de Administración Tributaria; las cuales se llevaron a cabo en la ciudad de Quetzaltenango.*



**UNIVERSIDAD MESOAMERICANA**

**QUETZALTENANGO**

**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

### **Boleta de Entrevista:**

La presente ENTREVISTA es de carácter académico, únicamente debe ser utilizada para recolección de información y datos de la tesis denominada: “**Procesos sobre Defraudación Tributaria y el principio NON BIS IN IDEM**” (Estudio que se desarrollará en la Ciudad de Quetzaltenango). Por lo que agradeceré su colaboración dando respuesta a cada cuestionamiento que le presenta. Por ser ENTREVISTA, es necesario que se identifique. Los datos y resultados obtenidos de la presente investigación se deben procesar de manera reservada y confidencial. Estudiante responsable: María Mejía Imul. Asesor de Tesis: Lic. Carlos Vinicio Gudiel Monroy.

Muchas gracias por su tiempo.

Entrevistado: Valenciana Perez

Cargo que desempeña: Técnico de Auditoria \_\_\_\_\_ Institución: SAT.

### **PREGUNTAS:**

Pregunta número uno:

1. Sabe usted si la Superintendencia Administración Tributaria puede establecer un doble procedimiento Administrativo Tributario, en la cual Sanciona por Infracción Tributaria y después presenta una denuncia penal, para sancionarlo a un delito Tributario

No,

2. Sabe usted que para determinar una infracción o un posible delito tributario la Superintendencia de Administración Tributaria tiene que iniciar un Procedimiento Administrativo Tributario

No,

3. ¿Conoce usted qué tipo de sanción establece la Superintendencia Administración Tributaria por las infracciones Tributarias y que sanciones o penas establece la Superintendencia Administración Tributaria en delitos de índole penal?

Si, ¿Cuáles son? sanción por no facturación.

4. ¿Conoce usted alguna acción u omisión contable que implica la comisión de acciones ilícitos a las normas tributarias por parte del contribuyente?

No,

5. ¿Sabe usted que consecuencias administrativas Tributarias y delitos tributarios puede tener la responsabilidad en concreto el contribuyente cuando es afectado de una aplicación de doble pena?

Si, pagar intereses, multas, mora sobre impuesto.

6. El contribuyente será violentado a sus derechos al ser sancionado por la vía administrativa por una infracción tributaria y después ser sancionado en un delito penal.

Si.¿Por qué? Puede ser sancionado por deberes formales y el mismo tiempo por defraudación Tributaria.

7. Conoce usted el principio Non Bis In Idem, que establece que 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 incurriendo en defraudación tributaria, ¿no libera al contribuyente de responsabilidad Penal? Si.

8. Se viola el principio Non Bis in Idem por parte de la Superintendencia Administración Tributario al sancionar en la vía Administrativa y sancionar en la vía penal.

No.

9. ¿Conoce usted las normas constitucionales que regula la Constitución Política de la República de Guatemala y del Código Tributario, protegen al contribuyente y se le garantiza que no se le puede procesar administrativamente y Penalmente al contribuyente?

Si. ¿Cuáles conoce?

10. ¿Tiene usted conocimiento si la Superintendencia ha llevado algún caso, en que se haya procesado a un contribuyente en la vía administrativa y la vía judicial por acciones u omisiones en sus obligaciones tributarias?

Si.

11. Considera usted que es indispensable establecer un procedimiento claro y específico para no caer en las sanciones Administrativo y Judiciales.

No. ¿Por qué? Porque se debe actuar de acuerdo a la ley y nadie debe desconocerla

### **Boleta de Entrevista:**

La presente ENTREVISTA es de carácter académico, únicamente debe ser utilizada para recolección de información y datos de la tesis denominada: **“Procesos sobre Defraudación Tributaria y el principio NON BIS IN IDEM”** (Estudio que se desarrollará en la Ciudad de Quetzaltenango). Por lo que agradeceré su colaboración dando respuesta a cada cuestionamiento que le presenta. Por ser ENTREVISTA, es necesario que se identifique. Los datos y resultados obtenidos de la presente investigación se deben procesar de manera reservada y confidencial. Estudiante responsable: María Mejía Imul. Asesor de Tesis: Lic. Carlos Vinicio Gudiel Monroy. Muchas gracias por su tiempo.

Entrevistado: Marcos De Leon

Cargo que desempeña: Auditor\_\_\_\_\_ Institución: Independiente

### **PREGUNTAS:**

Pregunta número uno:

1. Sabe usted si la Superintendencia Administración Tributaria puede establecer un doble procedimiento Administrativo Tributario, en la cual Sanciona por Infracción Tributaria y después presenta una denuncia penal, para sancionarlo a un delito Tributario.

Si, la infracción tributaria es independiente de un delito.

2. Sabe usted que para determinar una infracción o un posible delito tributario la Superintendencia de Administración Tributaria tiene que iniciar un Procedimiento Administrativo Tributario.

Si.

3. ¿Conoce usted qué tipo de sanción establece la Superintendencia Administración Tributaria por las infracciones Tributarias y que sanciones o penas establece la Superintendencia Administración Tributaria en delitos de índole penal?

Si. ¿Cuáles son? La infracción se establece en el Código Tributario y de índole penal, las penas correspondientes al Código Penal.

4. ¿Conoce usted alguna acción u omisión contable que implica la comisión de acciones ilícitos a las normas tributarias por parte del contribuyente?

Si. ¿Cuáles son? No facturar ventas.

5. ¿Sabe usted que consecuencias administrativas Tributarias y delitos tributarios puede tener la responsabilidad en concreto el contribuyente cuando es afectado de una aplicación de doble pena?

Si. ¿Cuáles son las consecuencias? Defraudación Tributaria independiente de las multas y sanciones como intereses por el impuesto defraudado.

6. El contribuyente será violentado a sus derechos al ser sancionado por la vía administrativa por una infracción tributaria y después ser sancionado en un delito penal.

No. ¿Por qué? Las infracciones son independientes a los delitos.

7. Conoce usted el principio Non Bis In Idem, que establece que 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 incurriendo en defraudación tributaria, ¿no libera al contribuyente de responsabilidad Penal?

Si.

8. Se viola el principio Non Bis in Idem por parte de la Superintendencia Administración Tributario al sancionar en la vía Administrativa y sancionar en la vía penal.

Si.

9. ¿Conoce usted las normas constitucionales que regula la Constitución Política de la República de Guatemala y del Código Tributario, protegen al contribuyente y se le garantiza que no se le puede procesar administrativamente y Penalmente al contribuyente?

Si. ¿Cuáles conoce? Artículo 12 derecho de defensa, artículo 14 declaración contra sí, artículo 14 del Código Procesal Penal, presunción de inocencia.

10. ¿Tiene usted conocimiento si la Superintendencia ha llevado algún caso, en que se haya procesado a un contribuyente en la vía administrativa y la vía judicial por acciones u omisiones en sus obligaciones tributarias?

No.

11. Considera usted que es indispensable establecer un procedimiento claro y específico para no caer en las sanciones Administrativo y Judiciales.

Si.

**Boleta de Entrevista:**

La presente ENTREVISTA es de carácter académico, únicamente debe ser utilizada para recolección de información y datos de la tesis denominada: **“Procesos sobre Defraudación Tributaria y el principio NON BIS IN IDEM”** (Estudio que se desarrollará en la Ciudad de Quetzaltenango). Por lo que agradeceré su colaboración dando respuesta a cada cuestionamiento que le presenta. Por ser ENTREVISTA, es necesario que se identifique. Los datos y resultados obtenidos de la presente investigación se deben procesar de manera reservada y confidencial. Estudiante responsable: María Mejía Imul. Asesor de Tesis: Lic. Carlos Vinicio Gudiel Monroy. Muchas gracias por su tiempo.

Entrevistado: Estuardo Domínguez

Cargo que desempeña: Contador\_\_\_\_\_ Institución: Batz Aguilar Asociada

**PREGUNTAS:**

Pregunta número uno:

1. Sabe usted si la Superintendencia Administración Tributaria puede establecer un doble procedimiento Administrativo Tributario, en la cual Sanciona por Infracción Tributaria y después presenta una denuncia penal, para sancionarlo a un delito Tributario.

Si, Defraudación Tributaria

2. Sabe usted que para determinar una infracción o un posible delito tributario la Superintendencia de Administración Tributaria tiene que iniciar un Procedimiento Administrativo Tributario.

Si.

3. ¿Conoce usted qué tipo de sanción establece la Superintendencia Administración Tributaria por las infracciones Tributarias y que sanciones o penas establece la Superintendencia Administración Tributaria en delitos de índole penal?

Si. ¿Cuáles son? Cierre de establecimiento, Defraudación Tributaria.

4. ¿Conoce usted alguna acción u omisión contable que implica la comisión de acciones ilícitos a las normas tributarias por parte del contribuyente?

Si. ¿Cuáles son? Omisión de ingresos.

5. ¿Sabe usted que consecuencias administrativas Tributarias y delitos tributarios puede tener la responsabilidad en concreto el contribuyente cuando es afectado de una aplicación de doble pena?

Si. ¿Cuáles son las consecuencias? Congelar cuentas, arraigo.

6. El contribuyente será violentado a sus derechos al ser sancionado por la vía administrativa por una infracción tributaria y después ser sancionado en un delito penal.

No. ¿Por qué? Son procesos distintos.

7. Conoce usted el principio Non Bis In Idem, que establece que 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 incurriendo en defraudación tributaria, ¿no libera al contribuyente de responsabilidad Penal?

Si.

8. Se viola el principio Non Bis in Idem por parte de la Superintendencia Administración Tributario al sancionar en la vía Administrativa y sancionar en la vía penal.

Si.

9. ¿Conoce usted las normas constitucionales que regula la Constitución Política de la República de Guatemala y del Código Tributario, protegen al contribuyente y se le garantiza que no se le puede procesar administrativamente y Penalmente al contribuyente?

No.

10. ¿Tiene usted conocimiento si la Superintendencia ha llevado algún caso, en que se haya procesado a un contribuyente en la vía administrativa y la vía judicial por acciones u omisiones en sus obligaciones tributarias?

Si.

11. Considera usted que es indispensable establecer un procedimiento claro y específico para no caer en las sanciones Administrativo y Judiciales.

Si. Para que el contribuyente no sea afectado.



**UNIVERSIDAD MESOAMERICANA**

**QUETZALTENANGO**

**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

### **Boleta de Entrevista:**

La presente ENTREVISTA es de carácter académico, únicamente debe ser utilizada para recolección de información y datos de la tesis denominada: **“Procesos sobre Defraudación Tributaria y el principio NON BIS IN IDEM”** (Estudio que se desarrollará en la Ciudad de Quetzaltenango). Por lo que agradeceré su colaboración dando respuesta a cada cuestionamiento que le presenta. Por ser ENTREVISTA, es necesario que se identifique. Los datos y resultados obtenidos de la presente investigación se deben procesar de manera reservada y confidencial. Estudiante responsable: María Mejía Imul. Asesor de Tesis: Lic. Carlos Vinicio Gudiel Monroy. Muchas gracias por su tiempo.

Entrevistado: \_PERITO CONTADOR\_\_\_\_\_

Cargo que desempeña CONTADOR GENRRAL\_\_\_\_\_ Institución: \_\_\_ASOCIACION CDRO\_\_\_

### **P R E G U N T A S:**

Pregunta número uno:

1. Sabe usted si la Superintendencia Administración Tributaria puede establecer un doble procedimiento Administrativo Tributario, en la cual Sanciona por Infracción Tributaria y después presenta una denuncia penal, para sancionarlo a un delito Tributario.

Si  No

Explique: La Superintendencia Administrativa Tributaria no puede realizarlo ya que no puede sancionar al contribuyente por las dos vías y sancionarlo por el mismo hecho.

2. Sabe usted que para determinar una infracción o un posible delito tributario la Superintendencia de Administración Tributaria tiene que iniciar un Procedimiento Administrativo Tributario.

Si  No

3. ¿Conoce usted qué tipo de sanción establece la Superintendencia Administración Tributaria por las infracciones Tributarias y que sanciones o penas establece la Superintendencia Administración Tributaria en delitos de índole penal?

Si  No

4. ¿Y Cuáles son? Defraudación tributaria, Casos especiales de defraudación tributaria, Apropiación Indevida de tributos.

5. ¿Conoce usted alguna acción u omisión contable que implica la comisión de acciones ilícitos a las normas tributarias por parte del contribuyente?

Si  No

¿Cuáles son? 1. Pago extemporáneo de las retenciones. 2. La mora. 3. La omisión del pago de tributos. 4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. 5. El incumplimiento de las obligaciones formales.

---

6. ¿Sabe usted que consecuencias administrativas Tributarias y delitos tributarios puede tener la responsabilidad en concreto el contribuyente cuando es afectado de una aplicación de doble pena?

Si  No

¿Cuáles son las consecuencias? \_\_\_\_\_

---

7. El contribuyente será violentado a sus derechos al ser sancionado por la vía administrativa por una infracción tributaria y después ser sancionado en un delito penal.

Si  No

¿Por qué? Si porque la ley protege al contribuyente y la administración administrativa no puede imponer la doble pena según artículo 90 código Tributario

8. Conoce usted el principio Non Bis In Idem, que establece que 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 incurriendo en defraudación tributaria, ¿no libera al contribuyente de responsabilidad Penal?

Si  No

Se viola el principio Non Bis in Idem por parte de la Superintendencia Administración Tributario al sancionar en la vía Administrativa y sancionar en la vía penal.

Si  No

9. ¿Conoce usted las normas constitucionales que regula la Constitución Política de la República de Guatemala y del Código Tributario, protegen al contribuyente y se le garantiza que no se le puede procesar administrativamente y Penalmente al contribuyente?

Si  No

¿Cuáles conoce? Código Tributario articulo 90 segundo párrafo

10. ¿Tiene usted conocimiento si la Superintendencia ha llevado algún caso, en que se haya procesado a un contribuyente en la vía administrativa y la vía judicial por acciones u omisiones en sus obligaciones tributarias?

Si  No

11. Considera usted que es indispensable establecer un procedimiento claro y específico para no caer en las sanciones Administrativo y Judiciales.



Si



No

¿Por qué? Para saber exactamente que procedimiento se le aplique al contribuyente si llegara a ser sancionado y no estar en la incertidumbre de que puede ser sancionado por las dos vías.



**UNIVERSIDAD MESOAMERICANA**  
**QUETZALTENANGO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

### **Boleta de Entrevista:**

La presente ENTREVISTA es de carácter académico, únicamente debe ser utilizada para recolección de información y datos de la tesis denominada: **“Procesos sobre Defraudación Tributaria y el principio NON BIS IN IDEM”** (Estudio que se desarrollará en la Ciudad de Quetzaltenango). Por lo que agradeceré su colaboración dando respuesta a cada cuestionamiento que le presenta. Por ser ENTREVISTA, es necesario que se identifique. Los datos y resultados obtenidos de la presente investigación se deben procesar de manera reservada y confidencial. Estudiante responsable: María Mejía Imul. Asesor de Tesis: Lic. Carlos Vinicio Gudiel Monroy. Muchas gracias por su tiempo.

Entrevistado: \_\_\_\_\_ ABOGADO Y NOTARIO \_\_\_\_\_

Cargo que desempeña \_\_ ABOGADO Y NOTARIO \_\_\_\_ Institución: \_\_\_\_\_ BUFET JURIDICO BATZ AGUILAR & ASOCIADOS \_\_\_\_\_

### **PREGUNTAS:**

Pregunta número uno:

1. Sabe usted si la Superintendencia Administración Tributaria puede establecer un doble procedimiento Administrativo Tributario, en la cual Sanciona por Infracción Tributaria y después presenta una denuncia penal, para sancionarlo a un delito Tributario.

Si

No

Explique: No puede hacerlo ya que las normas protegen al contribuyente para que no puedan ser violado los derechos que le asistan.

2. Sabe usted que para determinar una infracción o un posible delito tributario la Superintendencia de Administración Tributaria tiene que iniciar un Procedimiento Administrativo Tributario.

Si  No

3. ¿Conoce usted qué tipo de sanción establece la Superintendencia Administración Tributaria por las infracciones Tributarias y que sanciones o penas establece la Superintendencia Administración Tributaria en delitos de índole penal?

Si  No

¿Y Cuáles son? Pago extemporáneo de las retenciones. 2. La mora. 3. La omisión del pago de tributos. 4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. 5. El incumplimiento de las obligaciones formales.

DELITOS TRIBUTARIOS: Defraudación tributaria, Casos especiales de defraudación tributaria, Apropiación Indevida de tributos.

4. ¿Conoce usted alguna acción u omisión contable que implica la comisión de acciones ilícitas a las normas tributarias por parte del contribuyente?

Si  No

**¿Cuáles son? 1.** Cuando las leyes lo establezcan: a) Llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación. b) Inscribirse en los registros respectivos, aportando los datos y documentos necesarios y comunicar las modificaciones de los mismos. c) Presentar las declaraciones que correspondan y formular las ampliaciones o

aclaraciones que les fueren solicitadas. d) Cumplir con cualquier otro deber formal que establezcan las disposiciones legales respectivas.

2. Conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, libros, documentos y archivos, o sistemas informáticos del contribuyente que se relacionan con sus actividades económicas y financieras para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de sus obligaciones tributarias.

También deberán conservar, por igual plazo, los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Los sujetos pasivos autorizados a presentar declaraciones, anexos e informaciones por vía electrónica o medios distintos al papel, deberán conservarla por el mismo plazo en los medios en que fueron presentadas o en papel, a su elección. 3. Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier local, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos contenedores, cajas registradoras y archivos, así como camiones, tanques, buques, aeronaves y otros medios de transporte. 4. Permitir que la Administración Tributaria revise las declaraciones, informes y documentos, comprobantes de mercaderías, relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias. 5. Comunicar cualquier cambio de la situación tributaria de los contribuyentes o responsables. 6. Concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, siempre que en la citación se haga constar el objeto de la diligencia. 7. Proporcionar a la Administración Tributaria la información que le requiera referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos, siempre que no se viole la garantía de confidencialidad establecida en la Constitución Política de la República y las leyes especiales, el secreto profesional, y lo dispuesto en este Código

5. ¿Sabe usted que consecuencias administrativas Tributarias y delitos tributarios puede tener la responsabilidad en concreto el contribuyente cuando es afectado de una aplicación de doble pena?

Si  No

¿Cuáles son las consecuencias? \_\_\_\_\_

---

6. El contribuyente será violentado a sus derechos al ser sancionado por la vía administrativa por una infracción tributaria y después ser sancionado en un delito penal.

Si  No

¿Por qué? Si porque se le esta sancionado con el mismo hecho y el código protege al contribuyente de esa violación de derecho.

7. Conoce usted el principio Non Bis In Idem, que establece que 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 incurriendo en defraudación tributaria, ¿no libera al contribuyente de responsabilidad Penal?

Si  No

8. Se viola el principio Non Bis in Idem por parte de la Superintendencia Administración Tributario al sancionar en la vía Administrativa y sancionar en la vía penal.

Si  No

9. ¿Conoce usted las normas constitucionales que regula la Constitución Política de la República de Guatemala y del Código Tributario, protegen al contribuyente y se le garantiza que no se le puede procesar administrativamente y Penalmente al contribuyente?

Si  No

¿Cuáles conoce? Código Tributario artículo 90 segundo párrafo

10. ¿Tiene usted conocimiento si la Superintendencia ha llevado algún caso, en que se haya procesado a un contribuyente en la vía administrativa y la vía judicial por acciones u omisiones en sus obligaciones tributarias?

Si  No

11. Considera usted que es indispensable establecer un procedimiento claro y específico para no caer en las sanciones Administrativo y Judiciales.

Si  No

¿Por qué? Si es necesario para que no haya confusión a la hora de sancionar a un contribuyente



**UNIVERSIDAD MESOAMERICANA**

**QUETZALTENANGO**

**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

### **Boleta de Entrevista:**

La presente ENTREVISTA es de carácter académico, únicamente debe ser utilizada para recolección de información y datos de la tesis denominada: “**Procesos sobre Defraudación Tributaria y el principio NON BIS IN IDEM**” (Estudio que se desarrollará en la Ciudad de Quetzaltenango). Por lo que agradeceré su colaboración dando respuesta a cada cuestionamiento que le presenta. Por ser ENTREVISTA, es necesario que se identifique. Los datos y resultados obtenidos de la presente investigación se deben procesar de manera reservada y confidencial. Estudiante responsable: María Mejía Imul. Asesor de Tesis: Lic. Carlos Vinicio Gudiel Monroy. Muchas gracias por su tiempo.

Entrevistado: Astrid Estrada Minera

Cargo que desempeña PERITO CONTADOR Institución:

### **PREGUNTAS:**

Pregunta número uno:

1. Sabe usted si la Superintendencia Administración Tributaria puede establecer un doble procedimiento Administrativo Tributario, en la cual Sanciona por Infracción Tributaria y después presenta una denuncia penal, para sancionarlo a un delito Tributario.

Si  No

Explique La SAT puede establecer este procedimiento por defraudación tributaria u otro caso especial.

2. Sabe usted que para determinar una infracción o un posible delito tributario la Superintendencia de Administración Tributaria tiene que iniciar un Procedimiento Administrativo Tributario.

Si  No

3. ¿Conoce usted qué tipo de sanción establece la Superintendencia Administración Tributaria por las infracciones Tributarias y que sanciones o penas establece la Superintendencia Administración Tributaria en delitos de índole penal?

Si  No

¿Y Cuáles son? Mora, omisión de pagos, incumplimiento, resistencia, pago extemporáneo

4. ¿Conoce usted alguna acción u omisión contable que implica la comisión de acciones ilícitos a las normas tributarias por parte del contribuyente?

Si  No

¿Cuáles son? No emisión de facturas, notas fiscales...

5. ¿Sabe usted que consecuencias administrativas Tributarias y delitos tributarios puede tener la responsabilidad en concreto el contribuyente cuando es afectado de una aplicación de doble pena?

Si  No

¿Cuáles son las consecuencias? \_\_\_\_\_

6. El contribuyente será violentado a sus derechos al ser sancionado por la vía administrativa por una infracción tributaria y después ser sancionado en un delito penal.

Si  No

¿Por qué? \_\_\_\_\_

7. Conoce usted el principio Non Bis In Idem, que establece que la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna, y procederá a hacerlo del conocimiento de la



## **Interpretación**

### **Pregunta número uno:**

Sabe usted si la Superintendencia Administración Tributaria puede establecer un doble procedimiento Administrativo Tributario, en la cual Sanciona por Infracción Tributaria y después presenta una denuncia penal, para sancionarlo a un delito Tributario.

### **Interpretación:**

Las respuestas de los entrevistados, coinciden y además, aportan para fortalecer la investigación, y en concreto manifestaron, que el establecimiento de un proceso administrativo, con etapas procesales claras, y que no se tenga duda de que se va a iniciar caso penal por el mismo asunto, entonces es positivo, y a la vez el proceso penal debe ser ampliado para establecer un procedimiento más independiente, por su naturaleza de acción eminentemente público, y además cuyo titular sujeto activo es el propio Estado de Guatemala. Por las razones de que la infracción a las leyes tributarias, son de carácter administrativo y no es materia penal. Los casos establecidos como delitos tributarios deben de tener en su procedimiento para perseguirlos y sancionarlos uno por separado, con etapas más definidas, claras, y que pueda ser de fácil aplicación, para que se llegue a aplicar los principios de administración de justicia pronta y cumplida.

### **Pregunta número dos:**

Sabe usted que para determinar una infracción o un posible delito tributario la Superintendencia de Administración Tributaria tiene que iniciar un Procedimiento Administrativo Tributario

### **Interpretación:**

Los entrevistados respondieron positivamente, ya que se inicia con el conocimiento que llega a tener la Superintendencia de Administración Tributaria, por la acción de sus fiscales que al

supervisar y revisar al contribuyente en sus obligaciones y declaraciones tributarias, llegan a determinar, si hay violaciones a las leyes administrativas, o en su caso, existe comisión de ilícitos o delitos tributarios los cuales corresponden conocer a los Juzgados de materia penal.

**Pregunta número tres:**

¿Conoce usted qué tipo de sanción establece la Superintendencia Administración Tributaria por las infracciones Tributarias y que sanciones o penas establece la Superintendencia Administración Tributaria en delitos de índole penal?

**Interpretación:**

Los entrevistados, por unanimidad, expresaron que efectivamente las sanciones administrativas en materia tributaria, en la aplicación administrativa, se pueden en determinados casos, aplicar las multas, intereses sobre los impuestos, ajuste de impuestos, omiso en las operaciones contables, no llevar los libros contables en el orden que indica la ley, la falta de sus inventarios, las auditorias contables que den resultados negativos, no facturar, no declarar las compras a los proveedores de productos o artículos que se comercien, para que den origen a sanciones tributarias en la vía administrativa. Pero en los casos penales, ocurren situaciones como el contrabando, defraudación aduanera, apropiación indebida de los tributos que corresponden al Estado de Guatemala, estos casos son de materia penal y deben ser remitidos a los juzgados competentes penales, y el criterio de los entrevistados, son bien recibidos en la investigación y son de gran valor en el estudio realizado.

**Pregunta número cuatro:**

¿Conoce usted alguna acción u omisión contable que implica la comisión de acciones ilícitos a las normas tributarias por parte del contribuyente?

**Interpretación:**

Los profesionales que tienen a su cargo las contabilidades y auditorías de empresas y también practican la defensa tributaria o fiscal, fueron muy precisos en señalar, un buen número de casos en los que determinar las conductas que son sancionadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, y entre ellas los siguientes casos enumerados por los entrevistados: a) Llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación. b) Inscribirse en los registros respectivos, aportando los datos y documentos necesarios y comunicar las modificaciones de estos. c) Presentar las declaraciones que correspondan y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas. d) Cumplir con cualquier otro deber formal que establezcan las disposiciones legales respectivas. 2. Conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, libros, documentos y archivos, o sistemas informáticos del contribuyente que se relacionan con sus actividades económicas y financieras para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de sus obligaciones tributarias.

También deberán conservar, por igual plazo, los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Los sujetos pasivos autorizados a presentar declaraciones, anexos e informaciones por vía electrónica o medios distintos al papel, deberán conservarla por el mismo plazo en los medios en que fueron presentadas o en papel, a su elección. 3. Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier local, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos contenedores, cajas registradoras y archivos, así como camiones, tanques, buques, aeronaves y otros medios de transporte. 4. Permitir que la Administración Tributaria revise las declaraciones, informes y documentos, comprobantes de mercaderías, relacionados con hechos generadores de obligaciones

tributarias. 5. Comunicar cualquier cambio de la situación tributaria de los contribuyentes o responsables. 6. Concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, siempre que en la citación se haga constar el objeto de la diligencia. 7. Proporcionará la Administración Tributaria la información que le requiera referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos, siempre que no se viole la garantía de confidencialidad establecida en la Constitución Política de la República y las leyes especiales, el secreto profesional, y lo dispuesto en este Código

**Pregunta número cinco:**

¿Sabe usted que consecuencias administrativas Tributarias y delitos tributarios puede tener la responsabilidad en concreto el contribuyente cuando es afectado de una aplicación de doble pena?

**Interpretación:**

Dentro de las consecuencias en la vía administrativa se pueden encontrar: pagar intereses, multas, mora sobre los impuestos dejados de pagar, o sobre los faltantes que pudieran existir en un mal cálculo del pago de los impuestos. Penalmente se puede mencionar, las faltas tributarias, que dan origen al cierre temporal, pero si, se llega a la reincidencia se podría aplicar el cierre definitivo del comercio afectado. Situación expuesta por los entrevistados de manera correcta y con resultado positivo para la investigación.

**Pregunta número seis:**

El contribuyente será violentado a sus derechos al ser sancionado por la vía administrativa por una infracción tributaria y después ser sancionado en un delito penal. ¿Por qué?

**Interpretación:**

Según el criterio de los entrevistados, se puede llegar a tales extremos, en el caso de que trate del mismo contribuyente, pero en casos cometidos en diferente época o tiempo, por situaciones diferentes, que la conducta o acciones no encuadren con las sanciones anteriores, por lo que en estos casos si pueden ser sancionados los contribuyentes, pero en casos diferentes. Además, se aclara que, por un mismo hecho, o un mismo caso concreto, no puede ser violentado el contribuyente en sus derechos que las mismas leyes le protegen, desde el punto de la Constitución de la República de Guatemala, y los principios que regula el Código Tributario. En este sentido se deja claro, que es un buen aporte para la presente investigación.

**Pregunta número siete:**

Conoce usted el principio Non Bis In Idem, que establece que 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 incurriendo en defraudación tributaria, ¿no libera al contribuyente de responsabilidad Penal?

**Interpretación:**

Se tienen conocimiento de casos en que pueden proceder las acciones administrativas y penales, pero son aplicadas individualmente, si hay omisión del pago de impuestos, falta de pago de impuestos, no presentar las facturas de compras, o de ventas al consumidor, ajustes en el pago de los impuestos, serían infracciones tributarias, pero si en un mismo por hechos realizados por el mismo contribuyente, como el caso de la comisión del contrabando o bien de la defraudación aduanera, debe remitir casos concretos al juez de materia penal. La materia es distinta, los casos son diferentes, la ley aplica en distinta forma y procedimiento para poder aplicar las sanciones que

correspondan. Lo que viene a aclarar algunos puntos en dichas acciones y particularmente sobre la aplicación de la ley tributaria.

**Pregunta número ocho:**

Se viola el principio Non Bis in Idem por parte de la Superintendencia Administración Tributario al sancionar en la vía Administrativa y sancionar en la vía penal.

**Interpretación:**

Los entrevistados, en este cuestionamiento al ser entrevistados, coincidieron en dar su respuesta positiva, en virtud de que es una prohibición expresa del texto constitucional y además en el Código Tributario se expresa literalmente, que no se puede procesar en las dos vías a un contribuyente, siempre que se trate de un mismo hecho, por un mismo contribuyente y por las mismas causas. Lo que es de gran beneficio y servirá para fundamentar aún más el resultado de la presente investigación. En este caso,

**Pregunta número nueve:**

¿Conoce usted las normas constitucionales que regula la Constitución Política de la República de Guatemala y del Código Tributario, protegen al contribuyente y se le garantiza que no se le puede procesar administrativa y Penalmente al contribuyente? ¿Cuáles conoce?

**Interpretación:**

Los entrevistados, en esta pregunta, por unanimidad resolvieron en forma positiva, y mencionaron las garantías procesales que se encuentran en la Constitución Política de la República de Guatemala en sus artículo 239 principio de legalidad, 243 capacidad de pago, y el Código Procesal Penal, artículo 5 relacionado al fines del proceso, y el Código Tributario, como el debido proceso, derecho a la defensa, la presunción de inocencia, y el principio regulado en el artículo 90 que establece la prohibición de la aplicación de la doble pena por un mismo hecho regulado en el

Código Tributario, relacionado al Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas, por lo que se tiene como resultado positivo y que se ajusta al estudio realizado en esta oportunidad.

**Pregunta número diez:**

¿Tiene usted conocimiento si la Superintendencia ha llevado algún caso, en que se haya procesado a un contribuyente en la vía administrativa y la vía judicial por acciones u omisiones en sus obligaciones tributarias?

**Interpretación:**

Por unanimidad, los entrevistados, manifestaron en forma negativa, y dar a conocer que no tienen conocimiento de algún caso que se presenta en el cuestionamiento, solo se encontró una respuesta positiva, pero razonada su respuesta que si pero en diferentes casos, lo que no viene al caso tomar en cuenta, pues si son administrativas en unos casos y en otros casos diferentes en la vía penal, no tiene caso comentar más, la norma se refiere que deben ser en un mismo caso, a un mismo contribuyentes, procesarlo por las dos vía, administrativa y penal, por lo que se puede apreciar que la respuesta se tiene por la mayoría en el mismo sentido, y así debe resolverse.

**Pregunta número once:**

Considera usted que es indispensable establecer un procedimiento claro y específico para no caer en las sanciones Administrativo y Judiciales.

¿Por qué? Porque se debe actuar de acuerdo con la ley y nadie debe desconocerla

**Interpretación:**

En esta pregunta número once, los entrevistados, tienen divididos los criterios, uno que se mantenga el sistema como se encuentra regulado en la ley actual, y otros para simplificar los casos y procedimientos totalmente diferentes y que se encuentren en cuerpos legales diferentes, para evitar confusiones y equivocaciones para la defensa del contribuyente y sus derechos que en

ocasiones son violentados. Por lo que el criterio es que se debe implementar procedimiento separados y respetando los principios y garantías constitucionales para darle certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes en general.

### **3.2 Análisis en conjunto de las entrevistas y las encuestas llevadas a cabo en la ciudad de Quetzaltenango, a los Señores Abogados y Notarios en ejercicio de la profesión y algunos Fiscales de la Superintendencia de Administración Tributaria**

De estudio de campo practicado, se puede deducir la importancia de la educación tributaria necesaria para los participantes tanto de la encuesta como la entrevista, en la investigación, pues el resultado es positivo y además puede tomarse como una guía para los futuros profesionales del Derecho, que se forman ahora en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Mesoamericana en la ciudad de Quetzaltenango, pero que también el presente estudio puede ser utilizado como una guía para quienes son los actores de la vida diaria en el comercio, la industria, las empresas y toda clase de persona individual considera como comerciante, para iniciar un pequeño estudio, pero que no le falta la seriedad, responsabilidad y esmero puesto por la investigadora en el desarrollo y terminación de la presente investigación, que llena todos los requisitos de la metodología de la investigación, y desarrollar aún más varios puntos fundamentales sobre la cultura tributaria que tanto hace falta.

El estudio entonces es de un resultado positivo y en donde quedan plasmados los criterios tanto de los profesionales del derecho como de las ciencias contables quienes muy amablemente han hecho su respetiva contribución como un grano de arena que en conjunto da como resultado un gran y significativa contribución en el tema, ya que su aporte nos ha ayudado a esclarecer ciertos asuntos en el are de administración tributaria y sobre todo, estas entrevistas ayuda a los comerciantes de tener conocimiento sobre la importancia de llevar control sobre asuntos de contabilidad de los comercios registrados y para tener mejor control de todo.

La investigación realizada gracias por el aporte de los profesionales, ya que este estudio nos ayuda analizar sobre la responsabilidad de los contribuyente que están registrados por la

Superintendencia Administración Tributaria SAT, para no cometer cualquier infracciones u omisiones lo que establece el Código Tributario. Por ultimo este estudio realizado tiene fin académico y como estudiantes y profesionales pueden guiarse para una análisis sobre asuntos de comercio en Guatemala, para comprender mejor el sistema de la Superintendencia de Administración Tributaria.

### **3.3. Aporte de la Investigación y Estudio que se presenta**

Se tiene al finalizar el estudio teórico, doctrinario y conceptual, y en contraposición el estudio estadístico de campo con las encuestas y entrevistas realizadas, analizadas con su respectiva interpretación por la investigadora, el siguiente aporte:

El estudio se realizó en la ciudad de Quetzaltenango, así como se programó en el diseño de investigación, tomando en cuenta todos indicadores de la materia sometida a investigación y a los sujetos determinados como unidades de análisis, y todo el conocimiento científico determinado en el marco teórico y conceptual, que dieron como resultado un importante estudio e investigación, con relación a los procesos de defraudación tributaria con relación al principio Non Bis In Idem, dando como resultado un aporte positivo e interesante por la información cruzada entre los abogados y notarios de la ciudad de Quetzaltenango y los profesionales de las ciencias contables, entre ellos auditores y contadores públicos, y peritos contadores con trayectoria en el ejercicio de esa área técnica contable, así como profesionales de la Superintendencia de Administración Tributaria de la región sur occidental, cuya sede es la ciudad de Quetzaltenango.

El resultado obtenido es positivo para la investigación pues se determinó que es una materia que no todos los profesionales del derecho tomados como unidades de análisis, ejercen en la práctica de su profesión, sin embargo, fue determinante para confirmar el conocimiento sobre la materia y la experiencia en este campo tributario.

El aporte se considera positivo también pues será de gran ayuda a los estudiantes de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, de la Ciudad de Quetzaltenango, para ser tomada como obra de consulta en este punto desarrollado, pero quizá lo más significativo, es que puede ser una guía técnica y jurídica, para ilustrar al gran número de empresas, comercios, industrias, comerciantes individuales, quienes desconocen en un alto porcentaje sus derechos y obligaciones

en esta materia, es decir que necesitan tener algunas herramientas para ilustrarse y obtener un mínimo de conocimiento en materia tributaria, así no caer en la aplicación de sanciones tributarias, y lo que es más delicado, tener que ser llevados a los tribunales de justicia como transgresores de la ley penal, y lo que es más delicado, que en algunas ocasiones puedan ser procesados administrativamente como en el área del derecho penal.

Esto último es lo que se tiene como punto principal y constituye la columna vertebral de la presente investigación, por lo que se considera un aporte positivo a los sujetos a quienes en realidad va destinado.

## Conclusiones

Es el momento de la presente investigación de sintetizar los interesantes resultados obtenidos tanto en el aspecto teórico, así como en el aspecto legal, respaldado con el estudio estadístico de campo para llegar a presentar las siguientes conclusiones:

1.-) Se estableció efectivamente que en la legislación tributaria positiva y vigente, que en algunos casos, muy específicos puede aplicarse doble procedimiento al contribuyente, es decir que se le pueda llevar un proceso administrativo ante la Superintendencia de Administración Tributaria para los ajustes, pago de impuestos, pago de intereses sobre los impuestos no pagados o atrasados, o pagados en forma parcial, reajuste del pago de impuestos como resultado de auditorías practicadas en la contabilidad del comerciante individual o colectivo. Y a la vez que se le pueda iniciar por el mismo hecho, un proceso penal, ante los Tribunales de Justicia de la República de Guatemala.

2.-) Se concluye que, las acciones que pueden llevar al ente investigador, es decir a la Superintendencia de Administración Tributaria, a iniciar proceso administrativo ante dicha dependencia administrativa, contra un contribuyente individual o colectivo y dentro de las más comunes se tienen las siguientes: a) No llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación. b) No inscribirse en los registros respectivos, y no aportando los datos y documentos necesarios y comunicar las modificaciones de estos. c) No presentar las declaraciones que correspondan y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas. d) No cumplir con cualquier otro deber formal que establezcan las disposiciones legales respectivas. 2. No conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, libros, documentos y archivos, o sistemas informáticos del contribuyente que se relacionan con sus actividades económicas y financieras para establecer la base imponible de los

tributos y comprobar la cancelación de sus obligaciones tributarias. Y otras más específicas dadas a conocer por los Auditores y Contadores Públicos entrevistados que se pueden observar dentro de las obligaciones específicas y bien determinadas en la pregunta cuatro de las entrevistas. Como se consignó las expuestas en este apartado son las más comunes.

3.-) Se concluye, que el contribuyente puede cometer infracciones tributarias, las cuales quedaron resueltas en el apartado de las entrevistas a los profesionales de las ciencias contables, y que son las causas más comunes para que un contribuyente en un determinado y específico caso, pueda ser procesado en la vía administrativa pero a la vez de los hallazgos que pueda localizar la Superintendencia de Administración Tributaria y que puedan constituir delitos penales, por lo que se podrá iniciar proceso penal ante los tribunales competentes en materia penal. Y las causas, motivos y razones para la procedencia de tales acciones por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, en específico son las enumeradas en la conclusión anterior.

4.-) Se llega a la conclusión que las sanciones que pueden aplicarse a los contribuyentes individuales o colectivos en la vía administrativa se pueden encontrar: pagar intereses, multas, mora sobre los impuestos dejados de pagar, o sobre las infracciones que pudieran existir en un mal cálculo del pago de los impuestos. Penalmente se puede mencionar, las infracciones tributarias, que dan origen al cierre temporal de la empresa, comercio o industria, colocando marchamos especiales con orden de juez de paz de faltas tributarias competente, pero si, se llega a la reincidencia se podría aplicar el cierre definitivo del comercio afectado. En cuanto a materia penal, además de lo consignado administrativamente, puede accionar por los delitos de defraudación tributaria, y además por el delito de contrabando, las que son penadas con multas, pero dependiendo de la gravedad del caso tanto materialmente (los objetos o mercaderías incautadas) puede aplicarse la pena de prisión a las personas que resulten responsables, privándose de la

libertad a dichos sujetos.

5.-) Se concluye que en virtud de que es una prohibición expresa del texto constitucional y además en el Código Tributario se expresa literalmente, que no se puede procesar en las dos vías a un contribuyente, siempre que se trate de un mismo hecho, por un mismo contribuyente y por las mismas causas. Por último, concluimos que, según las entrevistas realizadas en la ciudad de Quetzaltenango, en algunos casos si se ha dado el doble procedimiento de un mismo hecho, sobre las infracciones que regula el Código Tributario y el Código Penal.

## **Recomendaciones**

Del presente estudio e investigación, y luego de presentar las conclusiones se procede a exponer las siguientes recomendaciones.

**1.-)** Se recomienda a los contribuyentes individuales y colectivos, que deben de procurar tener el conocimiento de sus deberes, derechos y obligaciones tributarios establecidas en la leyes constitucionales y leyes en materia tributaria, luego pedir la asesoría en primer lugar de la persona responsable de llevar el control de la contabilidad de su comercio, industria o empresa, quien por ser la persona que tiene el conocimiento para administrar y efectuar las sus operaciones contables en forma responsable, correcta, técnica y jurídicamente puntual, que es, de donde se originan las sanciones aplicables por parte de la Superintendencia de Administración Tributarias, circunstancias que debe vigilar el principal interesado como lo es el contribuyente, y a quien va dirigido el presente estudio e investigación.

**2.-)** Se recomienda, que el contribuyente en calidad de sujeto pasivo de la relación tributaria en Guatemala, por todos los medios a su alcance trate de ser responsable, puntual y en forma técnica, profesional y jurídica hacer bien los cálculos y pagos de los impuestos que le sean procedentes en sus operaciones contables, a efecto de evitar que el ente fiscalizador por parte del Estado de Guatemala como sujeto activo de la relación tributaria, le investigue, localice, demuestre, y sancione, porque se han cometido omisos, falta de pago de impuestos, faltante y ajuste de los impuestos, intereses, multas, recargos administrativos, pago por mora cuando sea procedente. Y que también se mantenga constantemente informado de parte del contador a cargo de la contabilidad de la empresa de los movimientos y operaciones contables que sea obligatorio, para evitar sanciones administrativas y hasta de carácter penal.

3.-) Se recomienda a la Superintendencia de la Administración Tributaria que por todos los medios se dé a conocer la presente investigación, especialmente a los contribuyentes, para que tomen conciencia, y desarrollen la responsabilidad del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, exigiendo al Perito Contador, como profesional de las ciencias contables, que realice las operaciones de conformidad con las leyes tributarias, que se cumplan en los plazos que indican las leyes tributarias, el pago completo de los impuestos y en el plazo que indican las leyes tributarias en cada caso, mensual, trimestral, o bien cuando sea procedente en forma anual. Para no incurrir en atrasos, lo que constituye la denominación de “mora” al pagar con atraso, el pago de los impuestos, pues el ente fiscalizador (S.A.T), lleva un control en sus sistemas computarizados de estos casos, y una vez cometido el atraso, estará dentro de los morosos con el Estado de Guatemala, y lo más duro en estos casos, es lo que lleva a realizar revisiones periódicas y constantes. Imponiendo las multas, determinando intereses, mora, recargos administrativos, y en determinados casos, si hay algún delito penal, haciendo inmediatamente las denuncias penales al órgano judicial competente.

4.-) Se recomienda al Contribuyente individual o colectivo, realizar en el plazo que establecen las leyes tributarias vigentes en Guatemala, en cada caso, en el tiempo correcto, para no incurrir en mora, y sea objeto de aplicación de multas, intereses, mora y recargos administrativos, los pagos se deben hacer a la realidad que demuestren las operaciones contables, pues, el ente fiscalizador, puede que localice los llamados hallazgos tributarios, en los cuales pueden haber ciertos reparos o inconformidades de parte del sujeto activo de la relación tributaria Superintendencia de Administración Tributario, y proceda a sanciones en la vía administrativa, y si fuere el caso sanciones de naturaleza penal y llevar al contribuyente a los tribunales de justicia competentes.

5.-) Que el contribuyente en todos los casos busque la asesoría profesional jurídica, contable y en auditoria, con el objeto de evitar sanciones administrativas de carácter tributario, pero, además se instruya a título particular, en todas y cada una de sus obligaciones tributarias, pues de conformidad con la Ley del Organismo Judicial, que las leyes son de aplicación general. Y especialmente en artículo 3, en donde se expresa que “Contra las observancias de la ley, no se puede alegar, ignorancia de la ley, desuso, costumbre o práctica en contrario”. Lo que hace presumir, que el Estado de Guatemala, tiene sabido que todos los gobernados en general, sean o no sean contribuyentes, saben las leyes tributarias, y deben de cumplirse coerciblemente bajo amenaza de sanción en caso de incumplimiento. Por lo que es necesario que responsablemente los contribuyentes asumen su responsabilidad con ética, cumpliendo los plazos, pagando las cantidades de los impuestos en forma exacta requeridos por el sistema de las operaciones contables que lleva a cabo el ente fiscalizador, y no caer en sanciones tanto administrativas como de orden penal ante los tribunales de justicia.

## Bibliografía

- Aguirre Godoy, M. (1982). *DErecho Procesal Civil de Guatemala*. Guatemala: Académica Centroamericana.
- Cabanellas, G. (1979). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual tomo III* . Argentina: Heliasta.
- Cabanellas, G. (1979). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual Tomo II*. Argentina: Heliasta.
- Cabanellas, G. (1979). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Tomo II*. Argentina: Heliasta.
- Cabezas, H. (2006). *Metodología de la Investigación*. Guatemala: Piedra Santa.
- Chacón de Machado, J., & Gutiérrez de Colmenares, C. M. (1995). *Introducción al Derecho*. Guatemala: PROFASR.
- Constituyente, A. N. (1986). *Constitución Política de la República de Guatemala*. Guatemala: Ediciones Arriola Guatemala.
- De Leon Velasco, H. A., & De Mata Vela, J. F. (1996). *Derecho Penal Guatemalteco*. Guatemala: Editorial Llerena.
- Guatemala, C. d. (1970). *Código de Comercio Decreto Número 2-70 Congreso de la República de Guatemala*. Guatemala: Ediciones Arriola.
- Guatemala, C. d. (1991). *Código Tributario Decreto 6-91*. Guatemala: Cultural Guatemalteca.
- Guatemala, C. d. (1991). *Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala*. Guatemala: Librería Jurídica.
- Guatemala, C. d. (1998). *Ler Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria Decreto 1-98*. Guatemala: Impresos Librería Jurídica.

Guatemala, C. d. (1998). *Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria*.

Guatemala: Librería Jurídica.

Monterroso Velásquez, G. E. (2015). *Fundamentos Tributarios*. Guatemala: Comuniucación

Gráfica G&A.

Monterroso Velásquez, G. E. (2015). *Fundamentos Tributarios*. Guatemala: Gráfica G&A.

Océano, G. E. (1999). *Biblioteca Práctica de Administración de la Pequeña y Mediana Empresa*.

España: Ediciones Océano S:A:.

Océano, G. E. (2005). *Diccionario Enciclopédico Océano Uno Color*. Barcelona España:

Editorial Océano.

Rosales Barrientos, M. E. (s.f.).

Rosales Barrientos, M. E. (2000). *El Juicio Oral en Guatemala*. Guatemala: Impresas GM.

Santiago De León, E. G. (2007). *Derecho Tributario*. Guatemala: S&R Editores.

(Guatemala C. d., Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero Decreto 58-90  
Congreso de la República de Guatemala, 1990)

## Anexos

### Boleta de Entrevista



**UNIVERSIDAD MESOAMERICANA**  
**QUETZALTENANGO**  
**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

### Boleta de Entrevista:

La presente ENTREVISTA es de carácter académico, únicamente debe ser utilizada para recolección de información y datos de la tesis denominada: **“Procesos sobre Defraudación Tributaria y el principio NON BIS IN IDEM”** (Estudio que se desarrollará en la Ciudad de Quetzaltenango). Por lo que agradeceré su colaboración dando respuesta a cada cuestionamiento que le presenta. Por ser ENTREVISTA, es necesario que se identifique. Los datos y resultados obtenidos de la presente investigación se deben procesar de manera reservada y confidencial.

Estudiante responsable: María Mejía Imul.

Asesor de Tesis: Lic. Carlos Vinicio Gudiel Monroy. Muchas gracias por su tiempo.

Entrevistado: \_\_\_\_\_

Cargo que desempeña \_\_\_\_\_ Institución: \_\_\_\_\_

### PREGUNTAS:

Pregunta número uno:

12. Sabe usted si la Superintendencia Administración Tributaria puede establecer un doble procedimiento Administrativo Tributario, en la cual Sanciona por Infracción Tributaria y después presenta una denuncia penal, para sancionarlo a un delito Tributario.

Si  No

Explique \_\_\_\_\_

13. Sabe usted que para determinar una infracción o un posible delito tributario la Superintendencia de Administración Tributaria tiene que iniciar un Procedimiento Administrativo Tributario.

Si  No

14. ¿Conoce usted qué tipo de sanción establece la Superintendencia Administración Tributaria por las infracciones Tributarias y que sanciones o penas establece la Superintendencia Administración Tributaria en delitos de índole penal?

Si  No

¿Y Cuáles son? \_\_\_\_\_

15. ¿Conoce usted alguna acción u omisión contable que implica la comisión de acciones ilícitas a las normas tributarias por parte del contribuyente?

Si  No

¿Cuáles son? \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

16. ¿Sabe usted que consecuencias administrativas Tributarias y delitos tributarios puede tener la responsabilidad en concreto el contribuyente cuando es afectado de una aplicación de doble pena?

Si  No

¿Cuáles son las consecuencias? \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

17. El contribuyente será violentado a sus derechos al ser sancionado por la vía administrativa por una infracción tributaria y después ser sancionado en un delito penal.

Si  No

¿Por qué? \_\_\_\_\_

18. Conoce usted el principio Non Bis In Idem, que establece que 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 incurriendo en defraudación tributaria, ¿no libera al contribuyente de responsabilidad Penal?

Si  No

19. Se viola el principio Non Bis in Idem por parte de la Superintendencia Administración Tributario al sancionar en la vía Administrativa y sancionar en la vía penal.

Si  No

20. ¿Conoce usted las normas constitucionales que regula la Constitución Política de la República de Guatemala y del Código Tributario, protegen al contribuyente y se le garantiza que no se le puede procesar administrativamente y Penalmente al contribuyente?

Si  No

¿Cuáles conoce? \_\_\_\_\_

21. ¿Tiene usted conocimiento si la Superintendencia ha llevado algún caso, en que se haya procesado a un contribuyente en la vía administrativa y la vía judicial por acciones u omisiones en sus obligaciones tributarias?

Si  No

22. Considera usted que es indispensable establecer un procedimiento claro y específico para no caer en las sanciones Administrativo y Judiciales.

Si

No

¿Por qué? \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

**Modelo de la boleta de encuesta:**

**UNIVERSIDAD MESOAMERICANA**

**QUETZALTENANGO**

**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**Boleta de Encuesta:**

La presente ENCUESTA es de carácter académico, únicamente debe ser utilizada para recolección de información y datos de la tesis denominada: “**Procesos sobre Defraudación Tributaria y el principio NON BIS IN IDEM**” (Estudio que se desarrollará en la Ciudad de Quetzaltenango).

Por lo que agradeceré su colaboración dando respuesta a cada cuestionamiento que le presenta.

Por ser ENCUESTA, NO es necesario que se identifique. Por tratarse de encuesta. Los datos y resultados obtenidos de la presente investigación se deben procesar de manera reservada y confidencial.

Estudiante responsable: María Mejía Imul.

Asesor de Tesis: Lic. Carlos Vinicio Gudiel Monroy. Muchas gracias por su tiempo.

**PREGUNTAS:**

Pregunta número uno:

23. Sabe usted si la Superintendencia Administración Tributaria puede establecer un doble procedimiento Administrativo Tributario, en la cual Sanciona por Infracción Tributaria y después presenta una denuncia penal, para sancionarlo a un delito Tributario.

Si  No

Explique \_\_\_\_\_

24. Sabe usted que para determinar una infracción o un posible delito tributario la Superintendencia de Administración Tributaria tiene que iniciar un Procedimiento Administrativo Tributario.

Si  No

25. ¿Conoce usted qué tipo de sanción establece la Superintendencia Administración Tributaria por las infracciones Tributarias y que sanciones o penas establece la Superintendencia Administración Tributaria en delitos de índole penal?

Si  No

¿Y Cuáles son? \_\_\_\_\_

26. ¿Conoce usted alguna acción u omisión contable que implica la comisión de acciones ilícitos a las normas tributarias por parte del contribuyente?

Si  No

¿Cuáles son? \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

27. ¿Sabe usted que consecuencias administrativas Tributarias y delitos tributarios puede tener la responsabilidad en concreto el contribuyente cuando es afectado de una aplicación de doble pena?

Si  No

¿Cuáles son las consecuencias? \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

28. El contribuyente será violentado a sus derechos al ser sancionado por la vía administrativa por una infracción tributaria y después ser sancionado en un delito penal.

Si  No

¿Por qué? \_\_\_\_\_

29. Conoce usted el principio Non Bis In Idem, que establece que 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 incurriendo en defraudación tributaria, ¿no libera al contribuyente de responsabilidad Penal?

Si

No

30. Se viola el principio Non Bis in Idem por parte de la Superintendencia Administración Tributario al sancionar en la vía Administrativa y sancionar en la vía penal.

Si

No

31. ¿Conoce usted las normas constitucionales que regula la Constitución Política de la República de Guatemala y del Código Tributario, protegen al contribuyente y se le garantiza que no se le puede procesar administrativamente y Penalmente al contribuyente?

Si

No

¿Cuáles conoce? \_\_\_\_\_

32. ¿Tiene usted conocimiento si la Superintendencia ha llevado algún caso, en que se haya procesado a un contribuyente en la vía administrativa y la vía judicial por acciones u omisiones en sus obligaciones tributarias?

Si

No

33. Considera usted que es indispensable establecer un procedimiento claro y específico para no caer en las sanciones Administrativo y Judiciales.

Si

No

¿Por qué? \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

**Presupuesto de gastos realizados en la Investigación.**

<b>1</b>	Tinta, papel, impresiones, pago de fotocopias	Q.600.00
<b>2</b>	Pago de Teléfono y de internet	Q.600.00
<b>3</b>	Compra de Textos, Leyes, Reglamentos	Q.500.00
<b>4</b>	Transporte	Q.500.00
<b>5</b>	Pago de Revisión de Metodología	Q.1,600.00
<b>6</b>	Pago del Examen de Tesis	Q.1700.00
<b>7</b>	Pago de Impresiones y empastado de Tesis	Q. 300.00
<b>8</b>	<b>Total</b>	<b>Q. 5,800,00</b>

**Cronograma de la Investigación.**

<b>1</b>	<b>Presentar bosquejo y nombramientos de Asesor y Metodólogo</b>	<b>1 meses</b>
<b>2</b>	<b>Presentar Diseño de Investigación y su aprobación</b>	<b>2 meses</b>
<b>3</b>	<b>Elaborar Marco Teórico</b>	<b>2 meses</b>
<b>4</b>	<b>Investigación Estadística encuestas y entrevistas</b>	<b>2 meses</b>
<b>5</b>	<b>Aprobación por asesor</b>	<b>1 semana</b>
<b>6</b>	<b>Aprobación por Metodólogo</b>	<b>2 semanas</b>
<b>7</b>	<b>Aprobación por director de Facultad</b>	<b>2 semanas</b>
<b>8</b>	<b>Fecha de Examen</b>	<b>2 semanas</b>