

LA NECESIDAD DE DETERMINAR EL ADEUDO TRIBUTARIO COMO CONDICIÓN PARA EL PROCESO PENAL EN LA DEFENSA TRIBUTARIA

THE NEED TO DETERMINE THE TAX LIABILITY AS A CONDITION FOR THE TAXPAYER'S DEFENSE BEFORE CRIMINAL PROSECUTION

GABRIEL CABRERA MENOCA¹

Resumen

En los últimos años la Administración Tributaria en Guatemala ha utilizado el proceso penal como un medio para aumentar la recaudación fiscal. Sin embargo, para que en los procesos penales se discuta la comisión del delito de defraudación tributaria, se requiere que la Administración Tributaria determine el adeudo tributario, también llamado obligación tributaria, en un procedimiento administrativo previo.

Conforme el Código Tributario de Guatemala, la Administración Tributaria es el único órgano competente para determinar la obligación tributaria. De no hacerlo, el juez penal debería tener un obstáculo en el desarrollo del proceso penal, pues para condenar a una persona por el delito de defraudación tributaria es necesario que exista un menoscabo en la recaudación impositiva. De no existir tal menoscabo, no concurren todos los elementos para condenar a una persona por tal delito.

El menoscabo no lo puede determinar el juez penal, por lo que se hace necesaria la determinación efectuada por la Administración Tributaria. En la práctica, la Administración Tributaria presenta denuncias penales sin haber determinado el adeudo tributario, amparándose en los artículos 70 y 90 del Código Tributario. Dichos artículos no exigen a la Administración Tributaria de determinar el adeudo, simplemente

¹ Licenciado en Derecho, Carrillo & Asociados, Abogado y Notario egresado de la Facultad de Derecho de la Universidad del Istmo, Examinador de Fraude Certificado por la Asociación de Examinadores de Fraude Certificados (ACFE). Correo electrónico: cabrera161173@unis.edu.gt.

El presente artículo es un extracto de mi tesis de licenciatura titulada: La necesidad de determinar el adeudo tributario como condición para el proceso penal en la defensa tributaria presentada como requisito parcial para obtener el grado de Licenciado en Derecho, Abogado y Notario.

establecen que, ante indicios de la comisión de un delito, esta se abstendrá de aplicar alguna sanción.

Una vez presentada la denuncia, la Administración Tributaria presenta informes de auditoría al Ministerio Público con la supuesta determinación del adeudo tributario. Lo anterior constituye una violación a derechos constitucionales del contribuyente y a principios de poder público. Pues un informe de auditoría no sustituye el procedimiento idóneo para determinar la obligación tributaria, ignorando el debido proceso y el derecho de defensa del contribuyente. Al establecer la ley una vía para determinar la obligación tributaria, el ignorar dicho procedimiento implica una violación al principio de sujeción a la ley de los funcionarios públicos, pues estos pueden hacer únicamente lo que la ley les permite.

Palabras clave

Derecho Tributario, Derecho Penal, Defraudación Tributaria, Administración Tributaria, Jurisprudencia, Derecho Comparado, Sujeción a la Ley, Debido Proceso; Derecho de Defensa, Guatemala.

Abstract

In recent years the Tax Administration in Guatemala has used criminal prosecution as a tool to increase tax collection. However, for criminal procedures involving the crime of tax fraud the Tax Administration is required to determine the tax liability, also called tax obligation, in a previous administrative procedure.

According to the Guatemalan Tax Code, the Tax Administration is the only competent body to determine the tax liability. If it fails to do so, the criminal judge should have an obstacle in the development of the criminal procedure, since in order to convict someone for the crime of tax fraud it is necessary that there is an undermining in the tax collection. In the absence of such undermining, the elements for convicting someone for such a crime are not present.

The undermining cannot be determined by the criminal judge, so the determination made by the Tax Administration is necessary. Currently, the Tax Administration files criminal complaints without having determined the tax liability, based on articles 70 and 90 of the Tax Code. These provisions do not exempt the Tax Administration from determining the tax debt, they simply establish that, if there are signs that a crime has been committed, the Tax Administration will refrain from applying any penalty.

Once the complaint is filed, the Tax Administration submits an audit report to the Attorney General's Office with the alleged determination of the tax liability. The foregoing represents a violation of the constitutional rights of the taxpayer and of the principles of public power. An audit report does not replace the appropriate proceeding to determine the tax liability, thus disregarding the due process and the taxpayer's right to a defense. Since the law establishes a way to determine the tax liability, ignoring such procedure implies a violation of the principle of subjection to the law of public officials, given that they can only do what the law entitles them to do.

Keywords

Tax Law, Criminal Law, Tax Fraud, Tax Administration, Jurisprudence, Comparative Law, Subjection to Law, Due Process, Right to a Defense, Guatemala.

1. Introducción

Para procesar a una persona por el delito de defraudación tributaria se debe determinar previamente en un procedimiento administrativo el adeudo tributario para que el juez penal evalúe si existe menoscabo en la recaudación de la Administración Tributaria, siendo el menoscabo una condición esencial tipificada en el artículo 358 A del Código Penal para que concurran todos los elementos que señala el delito.

El Código Tributario establece las infracciones y las sanciones que pueden existir a la hora de un incumplimiento de la obligación tributaria. Dicho incumplimiento es meramente tributario, en el que por algún error involuntario se haya omitido declarar de forma correcta un impuesto o por existir discrepancia por parte de la Administración Tributaria en la determinación del impuesto que hizo el contribuyente. Por otro lado, se encuentran los delitos al régimen tributario que se derivan de la comisión de una conducta tipificada como ilícita en el Código Penal.

El artículo 358 A del Código Penal tipifica el delito de defraudación tributaria, el cual establece que comete dicho delito *“quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación”*.

Siendo el detrimento o menoscabo en la recaudación al fisco, una de las condiciones esenciales del delito, para que concurran todos los elementos tipificados en la ley, es necesario que en el momento en que la Superintendencia de Administración Tributaria presume la comisión de un ilícito penal, el detrimento o menoscabo esté determinado, para poder trasladar el conocimiento de tal delito a la autoridad competente.

El detrimento o menoscabo en la recaudación del fisco es un elemento común entre el incumplimiento administrativo y el delito de defraudación tributaria, lo que diferencia el menoscabo administrativo y penal es que es condicionante en este último que ese detrimento sea generado por medio de simulación, ocultación, maniobra, ardid o engaño con el ánimo de inducir a error a la Administración Tributaria, es decir que se debe producir con dolo.

Al juez penal no le compete determinar la existencia y la cuantía del adeudo tributario ya que la determinación de la obligación tributaria le corresponde, únicamente, a la Superintendencia de Administración Tributaria por virtud de la ley. La Administración Tributaria debe actuar en el proceso penal como un colaborador del Ministerio Público,

proporcionándole los elementos de juicio para el proceso penal, pero esto no se puede dar sin que exista un acto administrativo que compruebe el incumplimiento de la obligación tributaria, que causa el menoscabo o detrimento al fisco, en forma definitiva por la Administración Tributaria.

La siguiente tabla resume el número de denuncias penales presentadas por la Administración Tributaria en el período de 2010 a 2021:²

Año	Denuncias
2010	53
2011	131
2012	167
2013	58
2014	261
2015	342
2016	472
2017	205
2018	648
2019	562
2020	333
2021 (hasta junio)	180
Total	3412 ³

Se ha visto como en los últimos años la Administración Tributaria ha aumentado la presentación de denuncias penales. Algunas razones por las cuales la Administración Tributaria ha aumentado la presentación de denuncias y las acciones judiciales, puntualizadas por el autor Fernando Rosales Gramajo en su libro "*Ilícitos administrativos y penales tributarios para garantizar la certeza jurídica*" son:

1. La Administración Tributaria tuvo un déficit tributario durante los años 2012 – 2015 de 10 mil 959.61 millones de quetzales.

² Información obtenida por medio de la solicitud de acceso a la información pública, Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1854-2021.

³ Adicional al total reflejado en la tabla, en la Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1854-2021, la Gerencia Regional de Nororiente no detalló la cantidad de denuncias presentadas por año, únicamente indicando que "*se informa que en la División de Asuntos Jurídicos de la Gerencia Regional Nororiente se han presentado un total de 713 denuncias penales, en el período comprendido del 01 de enero de 2010 al 30 de junio de 2021.*" Por lo que, el total de denuncias presentadas por SAT en el período referido es de 4125.

2. En 2015 salieron a la luz los casos emblemáticos, iniciando por el de La Línea⁴ (el cual involucró al entonces superintendente y exsuperintendente y otros trabajadores de la Administración Tributaria) y que también motivó la renuncia del binomio presidencial. Este caso puso la idea en la población que “la Administración Tributaria no llega a la meta por la corrupción que hay en la institución.”
3. El 10 de marzo de 2016 fue nombrado el superintendente de administración tributaria, Juan Francisco Solórzano Foppa, cuya experiencia previa era la de dirigir la Dirección de Investigaciones Criminalísticas (DICRI) del Ministerio Público, institución que participó en la investigación del caso que denominaron La Línea y era el coordinador del equipo de análisis criminal de casos relacionados con el delito de defraudación tributaria.
4. Dicho superintendente declaró el 15 de abril de 2016 que: “La SAT ha sido un mal litigante para pelear los casos en los juzgados”.
5. Con las experiencias y capacidades en el ámbito judicial que tuvo dicho superintendente, los mecanismos de fiscalización y las acciones judiciales incrementaron y se impulsaron muchos casos antiguos o se iniciaron muchos casos nuevos, todos por el ilícito penal de defraudación tributaria.
6. Las acciones judiciales emprendidas se volcaron contra todo tipo de empresas de diferentes industrias o sectores económicos: metalúrgico, agroexportador (café, banano, cardamomo, entre otros), farmacéutico, energético, etc.
7. Se promulgó el Decreto 37-2016 que contiene la Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, que preceptúa en su artículo 30 como una causal de remoción del superintendente el “g) *Incumplir el Convenio de Cumplimiento de las Metas de Recaudación Tributaria.*”
8. Con apoyo en los hechos precedentes, se hizo público el 13 de enero del 2017 que “*La SAT llegó a la meta de recaudación influida por las intervenciones*”, según artículo publicado en Prensa Libre, porque derivado de las órdenes de intervención giradas por distintos órganos jurisdiccionales, medidas administrativas y el acercamiento “voluntario” de contribuyentes, el monto extraordinario recaudado superó los 2 mil 800 millones de quetzales.

⁴ Cfr. Daugherty, Arron. Sobre el escándalo de corrupción aduanera en Guatemala. [en línea] <<https://es.insightcrime.org/noticias/analisis/escandalo-corrupcion-aduanera-guatemala/>> [consultado: 28 de noviembre de 2021].

Es común que la Administración Tributaria no concluya los procedimientos de auditoría cuando a su juicio el contribuyente cometió un delito en la determinación de su obligación tributaria. El 2 de marzo de 2021, se solicitó a la Superintendencia de Administración Tributaria la cantidad de casos en los que, luego de la auditoría efectuada, la Administración Tributaria ha presentado una denuncia penal para los años 2015, 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020. La respuesta de la Intendencia de Asuntos Jurídicos, por medio de la resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-504-2021, fue “*la presente solicitud, no es clara, pues la auditoría no culmina cuando se presenta la denuncia, pues si bien hay casos que se denuncian como producto de indicios de delito obtenidos de un procedimiento de fiscalización, este no culmina cuando se detecta el delito y se denuncia*”. Esta situación, como veremos más adelante, carece de sentido y constituye un obstáculo para la discusión del caso cuando este se traslada al ámbito penal.

2. Generalidades del Derecho Tributario

Concepto

El Derecho Tributario es la materia del Derecho Público cuyo objeto de estudio son las normas que disponen los tributos en todas sus especies, las relaciones que se originan por ellos entre el Estado y las personas obligadas a pagar los tributos, particularmente las normas relativas a la aplicación y cumplimiento de los tributos, a la verificación y fiscalización del cumplimiento del obligado al pago del tributo y a las normas que regulan las relaciones jurídicas complementarias a la obligación tributaria⁵.

Encontramos otra definición de Carlos Giulliani Fonrouge más general, quien lo define como la rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones, como actividad del Estado en las relaciones de éste con los particulares y en las relaciones de estos últimos con otros particulares que tengan efectos tributarios⁶.

Fuentes del Derecho Tributario

Las fuentes del Derecho Tributario no se apartan de forma drástica de las fuentes comunes de las demás ramas del Derecho. Sin embargo, como consecuencia del principio de legalidad, es necesario modificar en ciertos aspectos la doctrina elaborada en otras disciplinas jurídicas⁷.

⁵ Cfr. Altamirano, Alejandro. *Derecho Tributario*. Marcial Pons. España. 2012. Pág. 28.

⁶ Cfr. Giulliani Fonrouge, Carlos. *Derecho Financiero*. Ediciones de Palma. Segunda Edición. Buenos Aires. 1970. Pág. 40.

⁷ Cfr. Monterroso, Gladys. *Fundamentos Tributarios*. Comunicación Gráfica G&A. 3ª edición. Guatemala. 2009. Pág. 81.

Debido a que, en el Derecho Tributario, el principio de legalidad es esencial, esto conlleva que el esquema tradicional de las fuentes del Derecho sea modificado. Las fuentes del Derecho Tributario son (i) la Constitución, los tratados internacionales y las leyes; y (ii) la jurisprudencia. Se deja por un lado la analogía y la costumbre atendiendo a que no es posible crear o modificar figuras tributarias por medio de la analogía y la costumbre⁸.

La obligación tributaria y los sujetos de la relación tributaria

El artículo 14 del Código Tributario indica que la obligación tributaria “*constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.*”

Los caracteres principales de la obligación tributaria son: (i) una obligación *ex lege*⁹; (ii) de Derecho Público; (iii) cuyo su objeto consiste en una prestación patrimonial a favor del Estado.

Conforme el artículo 14 del Código Tributario, la obligación tributaria se origina por una acción, a la cual se le denomina hecho generador. Consecuentemente, el único mecanismo para el nacimiento de dicha obligación es la verificación del presupuesto de hecho al que la norma ha asociado su nacimiento.

Ello significa que surge siempre con independencia de la voluntad de las partes, tanto de la Administración Tributaria como del particular. Si bien este último es libre para realizar o no el hecho descrito y tipificado como imponible, una vez lo realice se generará inevitablemente la obligación, de acuerdo con el mandato de la ley. La conjunción de la acción descrita y tipificada como imponible con el presupuesto de hecho regulado en la ley es el elemento que genera el vínculo obligacional¹⁰.

En el mundo del deber ser, la finalidad de la Administración Tributaria, al momento de ejercer su acción fiscalizadora, debe ser confirmar que en la determinación efectuada por los contribuyentes se hayan respetado y se hayan aplicado de forma correcta las

⁸ Cfr. Monterroso, Gladys. *Fundamentos Tributarios*. Comunicación Gráfica G&A. 3ª edición. Guatemala. 2009. Pág. 82.

⁹ Obligación *ex lege*: una obligación que nace de la propia ley y no por la voluntad de las partes.

¹⁰ Queralt, Juan Martín, Lozano Serrano, Carmelo, Tejerizo, José M., Casado Ollero, Gabriel. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos. 21.ª edición. Madrid. 2010. Pág. 258.

leyes tributarias. Es una fiscalización que debe ir acompañada por la aplicación de los principios tributarios.

Por lo tanto, se debe tener en cuenta que, si bien el Derecho Tributario tiene por objeto una prestación patrimonial, la finalidad de iniciar procedimientos de verificación y fiscalización no debe ser el aumentar el monto de la prestación patrimonial, sino confirmar que en la determinación de la prestación patrimonial efectuada por el contribuyente se aplicaron las leyes tributarias de forma correcta.

En la relación tributaria hay un sujeto activo y un sujeto pasivo. En los artículos 17 y 18 del Código Tributario se establecen quiénes son. El sujeto activo es el Estado o el ente público acreedor del tributo, por su parte, el sujeto pasivo de dicha relación es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.

La relación jurídico-tributaria surge con los estudios de Berliri, quien señaló que los distintos vínculos y relaciones que rodean a toda obligación tributaria son el contenido de una relación jurídica compleja, para la que se reserva el nombre de relación jurídico-tributaria. Por tanto, la relación jurídico-tributaria de naturaleza esencialmente compleja está conformada por un conjunto de obligaciones, tales como la obligación de presentar la declaración jurada, la de respaldar tal declaración con papeles de trabajo y con la contabilidad, la de responder a los requerimientos y explicaciones que ordena la Autoridad administrativa -al desarrollar su tarea de verificación y fiscalización del cumplimiento de la obligación tributaria- y que puede exigir al contribuyente, estas obligaciones accesorias se les llama también obligaciones formales¹¹.

Es en esa tarea de verificación y fiscalización del cumplimiento de la obligación tributaria la Administración Tributaria está limitada en su actuar por el Principio de Sujeción a la Ley. En el caso de Guatemala, este principio se encuentra regulado en el artículo 154 de la Constitución Política de Guatemala, el cual establece que *“Función pública; sujeción a la ley. Los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella. Los funcionarios y empleados públicos están al servicio del Estado y no de partido político alguno. La función pública no es delegable, excepto en los casos señalados por la ley, y no podrá ejercerse sin prestar previamente juramento de fidelidad a la Constitución.”*

¹¹ Cfr. Altamirano, Alejandro. *Derecho Tributario*. Marcial Pons. España. 2012. Pág. 38.

La determinación de la obligación tributaria

El artículo 103 del Código Tributario establece que 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.” Tal como lo establece la ley, esta determinación puede hacerla el sujeto pasivo (el contribuyente) de forma individual o en conjunto con la Administración Tributaria, o bien la misma Administración Tributaria en los procesos que determina la ley para el efecto¹².

En la doctrina, cuando el contribuyente determina la obligación tributaria se le llama autoliquidación, esta es la declaración en la que el obligado tributario, además de comunicar a la Administración Tributaria los datos necesarios para la liquidación del tributo y otros de contenido informativo, realiza por sí mismo las operaciones de calificación y cuantificación necesarias para determinar y declarar la cantidad que resulte a pagar¹³.

Son dos fines principales a los que atiende la determinación de la obligación tributaria: (i) fijar exactamente la cuantía de la prestación que corresponde exigir al obligado tributario; (ii) exigir dicha cuantía¹⁴.

3. La incorrecta determinación de la obligación tributaria y sus consecuencias

Las Administraciones Tributarias han dado la impresión de insistir en considerar la vía penal como una medida estrictamente recaudatoria con una finalidad exclusivamente protectora del crédito tributario, despojándola, por tanto, de cualquier sistema de principios y garantías que pudiera resultarle aplicable como consecuencia de su reconocido carácter sancionador¹⁵.

Por lo anterior, es necesario aclarar la finalidad de las sanciones administrativas y de las acusaciones de orden penal, pues éste tiene sus propios fines, distintos a los fines del procedimiento tributario.

¹² Artículo 103 del Código Tributario. Decreto No. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. Guatemala.

¹³ Cfr. Macho, Ana Belén. *Vademécum de Derecho Tributario*. Tirant Lo Blanch. 1ª edición. España. 2008. Pág. 22.

¹⁴ Cfr. Op. Cit. Pág. 345.

¹⁵ Cfr. Prósper Almagro, Ana. *La responsabilidad tributaria por participación en ilícitos tributarios*. Tirant Lo Blanch. 1ª edición. España. 2020. Pág. 65.

Incorrecta determinación y la defraudación tributaria

Respecto a la incorrecta determinación de la obligación tributaria, el Código Tributario, en su artículo 98 le da la facultad a la Administración Tributaria de verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. En su numeral tercero establece que la Administración Tributaria podrá *“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.”* De esa cuenta, la Administración Tributaria puede comprobar e investigar si la obligación tributaria fue determinada de forma correcta.

Sobre dicha facultad de verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias y en la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, el Tribunal Superior de Justicia de Valencia, España hizo una consideración importante estableciendo que *“La potestad de comprobación e investigación se confiere a la Administración Tributaria en orden a que la liquidación -determinación- definitiva de una deuda tributaria, responda a las exigencias del principio de legalidad; se trata pues, de un haz de poderes conferidos por el Ordenamiento jurídico a determinados órganos como instrumentos al servicio de las aspiraciones de lograr la máxima satisfacción de los principios de justicia tributaria”*¹⁶.

Vemos cómo la comprobación de las obligaciones tributarias no debería ser considerada como una herramienta de recaudación. Más bien, como una instancia verificadora que tiene como finalidad comprobar que el contribuyente determinó la obligación tributaria aplicando de forma correcta las leyes tributarias.

Comprende los perjuicios económicos que se generan de un abuso de la buena fe¹⁷. Es decir, defraudar conlleva implícito un perjuicio económico que fue resultado de la confianza depositada en quien defrauda por parte de la persona defraudada y dicha confianza fue traicionada.

El perjuicio económico que se haya podido ocasionar a la Administración Tributaria como criterio a considerar para la graduación de las sanciones, tiene un carácter limitado en su aplicación porque sólo se puede tener en cuenta en los tipos que la ley señale, en concordancia con el principio de legalidad, en el sentido de que o no se declara la deuda tributaria, o se declara menos de lo que corresponde¹⁸.

¹⁶ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia del 25 de mayo de 2005, FJ 3.º, JT 2005/1132.

¹⁷ Cabanellas de Torres, Guillermo. *Diccionario Jurídico Elemental*. Editorial Heliasta, s.p. Undécima edición. 1993. Pág. 92.

¹⁸ Cfr. Eserverri, Ernesto. *Derecho Tributario. Parte General*. Tirant Lo Blanch. 4ª edición. 2011. Pág. 442.

La legislación penal guatemalteca tipifica los delitos contra el régimen tributario en el capítulo IV del Título X del Libro Segundo del Código Penal, en los artículos 358 A, 358 B, 358 C y 358 D.

La tipicidad es la adecuación de un hecho cometido a la descripción que de ese hecho se hace en la ley penal. Por imperativo del principio de legalidad, en su vertiente del *nullum crimen sine lege*, sólo los hechos tipificados en la ley penal como delitos pueden ser considerados como tales. Ningún hecho, por antijurídico que sea, puede llegar a la categoría de delito si, al mismo tiempo, no es típico, es decir, si no corresponde a la descripción contenida en una norma penal¹⁹.

El artículo 358 A del Código Penal regula el delito de Defraudación Tributaria, el cual establece *“comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquiera otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva. El responsable será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al impuesto omitido. Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se impondrá, además, la pena de expulsión del territorio nacional.”*

Vemos cómo el acto de defraudar requiere que exista dolo por parte del contribuyente, es decir que, la simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño debe ser una conducta deliberada y manifiesta del contribuyente.

Conforme lo anterior, es importante definir los siguientes conceptos:

- a. Simulación: Alteración aparente de la causa, la índole o el objeto verdadero de un acto o contrato. La simulación de los actos jurídicos tiene lugar cuando se encubre uno con la apariencia de otro, cuando contiene cláusulas que no son sinceras o fechas inexactas, o cuando por el acto se constituyen o transmiten derechos a personas interpuestas, que no son aquellas para quienes en realidad se constituyen o transmiten. De esa definición se desprende que la simulación puede tener una de dos finalidades: aparentar un acto inexistente u ocultar otro real²⁰.

¹⁹ Cfr. Muñoz Conde, Francisco, Mercedes García Arán. *Derecho Penal. Parte General*. Tirant Lo Blanch. 8ª edición. España. 2010. Pág. 251.

²⁰ Ossorio, Manuel. *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. 1ª edición electrónica. Guatemala, S.A. Pág. 870.

- b. Ocultación: Escondimiento personal o de cosas. | Encubrimiento de perseguidos o amenazados, sea con justicia o sin ella. | Reserva de lo que se podía o debía revelar o declarar²¹.
- c. Maniobra: Artificio y manejo con que alguien interviene en un negocio²².
- d. Ardid: artificio, medio empleado hábil y mañosamente para el logro de algún intento²³.
- e. Engaño: Falta de verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa o discurre. En consecuencia, engañar es dar a la mentira apariencias de verdad e inducir a otro a creer y tener por cierto lo que no es, valiéndose de palabras o de obras aparentes y fingidas²⁴.

De las distintas finalidades del procedimiento administrativo-tributario y del proceso penal

En cuanto al **procedimiento administrativo-tributario**, conforme el artículo 121 del Código Tributario, la naturaleza del procedimiento administrativo consiste en que es un procedimiento impulsado de oficio y las resoluciones finales dictadas en dicho proceso son impugnables ante los tribunales competentes.

El sistema guatemalteco es parecido al sistema español en cuanto al régimen administrativo. El sistema guatemalteco se edifica sobre la atribución de la Administración Tributaria de ciertas potestades y determinados privilegios que configuran a su favor una posición jurídica de superioridad respecto a la de los particulares. Por ello, la Administración Tributaria declara el Derecho y lo aplica, sin necesidad de acudir a los Tribunales de Justicia, imponiéndose a los particulares la carga del recurso si no están de acuerdo con sus actos o dudan de su legalidad²⁵.

Por su parte se encuentra el Procedimiento Especial de Determinación de la Obligación Tributaria por la Administración, regulado en el artículo 145 del Código Tributario. Este establece que *“Cuando la Administración Tributaria deba requerir el cumplimiento de la obligación tributaria y el contribuyente o el responsable no cumpla, se procederá a realizar la determinación de oficio, de conformidad con lo establecido en el artículo 107 de este Código. Si el requerido cumple con la obligación, pero la misma fuere motivo de objeción o ajustes por la Administración Tributaria, se conferirá audiencia al obligado*

²¹ *Ibíd.* Pág. 640.

²² Diccionario de la Real Academia Española. [en línea] <<https://dle.rae.es/maniobra?m=form>> [consultado: 28 de noviembre de 2021].

²³ Diccionario de la Real Academia Española. [en línea] <<https://dle.rae.es/ardid?m=form>> [consultado: 28 de noviembre de 2021].

²⁴ Ossorio, Manuel. *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. 1ª edición electrónica. Guatemala, S.A. Pág. 370.

²⁵ Cfr. Martín Queralt, Lozano Serrano, Casado Ollero, Tejerizo López. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos. 21.ª edición. Madrid. 2010. Pág. 585.

según lo dispuesto en el artículo 146 de este Código, en el entendido de que al finalizar el procedimiento se le abonarán los importes pagados, conforme lo dispuesto en el artículo siguiente”.

El artículo 146 del Código Tributario contempla el derecho de audiencia que tiene el contribuyente en este procedimiento. El artículo 146 establece que *“la Administración Tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos; si procediere, formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho, y notificará al contribuyente o al responsable. Asimismo, se notificará al contribuyente o al responsable cuando se le impongan sanciones, aún cuando éstas no se generen de la omisión del pago de impuestos. Al notificar al contribuyente o al responsable, si se formulan ajustes, se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles, improrrogables a efecto de que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa”.*

En el artículo 150 del Código Tributario se establecen los requisitos de la resolución que concluye este procedimiento, este artículo establece que: *“La resolución deberá contener como mínimo los siguientes requisitos:*

- 1. Número de la resolución e identificación del expediente.*
- 2. Lugar y fecha.*
- 3. Apellidos y nombres completos, razón social o denominación legal del contribuyente o responsable y en su caso, del representante legal y su número de identificación tributaria (NIT), domicilio fiscal del contribuyente o responsable, si estos extremos constaren en el expediente.*
- 4. Indicación del tributo y del período de imposición correspondiente, si fuere el caso.*
- 5. Consideración de los hechos expuestos y pruebas aportadas.*
- 6. Los elementos de juicio utilizados para determinar la obligación tributaria.*
- 7. La especificación de las sumas exigibles por tributos, intereses, multas y recargos, según el caso.*
- 8. En su caso, determinación del crédito que resulte a favor del contribuyente o responsable, ordenando que se acredite o devuelva conforme a lo dispuesto por el artículo 111 de este código.*
- 9. Consideración de los dictámenes emitidos, y de los fundamentos de hechos y de derecho de la resolución.*
- 10. La firma del funcionario que la emita.*

Si al dictarse la resolución se cometieren errores de carácter formal, podrán corregirse de oficio por la Administración Tributaria. La resolución corregida deberá notificarse al contribuyente o responsable y a las demás partes, si las hubiere.”

En su numeral séptimo se contempla como requisito la especificación de las sumas exigibles por tributos, intereses, multas y recargos, según el caso. Con ello se puede concluir que la finalidad de este procedimiento es determinar la obligación tributaria que no fue determinada por el contribuyente o que si bien fue determinada, la Administración Tributaria considera que es incorrecta pues se hizo con omisión, inexactitud, o error en los datos presentados.

En cuanto al **proceso penal**, en el artículo 5 del Código Procesal Penal encontramos los fines del proceso penal, estos son:

- a. La averiguación de un hecho señalado como delito o falta;
- b. Las circunstancias en que pudo ser cometido;
- c. El establecimiento de la posible participación del sindicado;
- d. El pronunciamiento de la sentencia respectiva; y
- e. La ejecución de la misma.

El proceso penal es de distinta naturaleza y tiene otros fines distintos a aquellos del procedimiento administrativo-tributario. Mientras que en el procedimiento administrativo-tributario está en cuestión una obligación de carácter monetario, en el proceso penal lo que está en cuestión es la averiguación de un hecho que posiblemente constituya un delito.

El proceso penal, que es el instrumento necesario para la aplicación del Derecho penal, probablemente representa el principal campo de tensión entre la exigencia ciudadana de seguridad y el derecho a la libertad de quien se ve sometido al proceso²⁶. Existe un interés de orden público en el proceso penal.

Cuando alguien es llamado como investigado o encausado a un proceso penal su libertad se ve seriamente amenazada, y el valor político que representa la libertad, o el conjunto de derechos que conforman las libertades civiles, se ponen en riesgo, tanto en razón de las medidas cautelares que puedan adoptarse durante la sustanciación del proceso, como por la definitiva imposición de sanciones en una eventual sentencia condenatoria²⁷.

Diferencias entre el procedimiento administrativo-tributario y el proceso penal

Las diferencias entre el procedimiento administrativo-tributario y el proceso penal son las siguientes:

²⁶ Cfr. Valentín Cortés Domínguez, Víctor Moreno Catena. *Derecho Procesal Penal*. Tirant Lo Blanch. 9ª edición. España. 2019. Pág. 37.

²⁷ Loc. Cit.

- a. Objeto:
 - i. Procedimiento administrativo-tributario: una obligación tributaria.
 - ii. Proceso penal: la comisión de un delito.
- b. Finalidad:
 - i. Procedimiento administrativo-tributario: la revisión del cumplimiento de las leyes tributarias en la determinación de la obligación tributaria por parte del contribuyente y/o responsable.
 - ii. Proceso penal: la averiguación de un hecho señalado como delito o falta y de las circunstancias en que pudo ser cometido; el establecimiento de la posible participación del sindicado; el pronunciamiento de la sentencia respectiva, y la ejecución de la misma.
- c. Partes:
 - i. Procedimiento administrativo-tributario: Administración Tributaria y contribuyente y/o responsable.
 - ii. Proceso penal: Víctima o Querellante Adhesivo (que en el caso de delitos tributarios podría ser la Administración Tributaria) Ministerio Público, Juez penal y sindicado (que en el caso de delitos tributarios es el contribuyente o responsable).
- d. Responsabilidades:
 - i. Procedimiento administrativo-tributario: responsabilidad administrativa.
 - ii. Proceso penal: responsabilidad penal.
- e. Sanciones/Penas:
 - i. Procedimiento administrativo-tributario: sanción pecuniaria (impuesto omitido, multa, intereses).
 - ii. Proceso penal: penas principales²⁸ (prisión, arresto y multa) y penas accesorias²⁹ (Inhabilitación absoluta; inhabilitación especial; comiso y pérdida de los objetos o instrumentos del delito; expulsión de extranjeros del territorio nacional; pago de costas y gastos procesales; publicación de la sentencia y todas aquellas que otras leyes señalen). Para el delito de defraudación tributaria las penas principales son prisión de uno a seis años y multa equivalente al impuesto omitido y la pena accesoria, en caso el delito fuere cometido por persona extranjera, es la expulsión del territorio nacional.

²⁸ Artículo 41 del Código Penal, Decreto No. 17-73. El artículo contempla como pena principal la pena de muerte. Sin embargo, esta pena resulta inaplicable debido a que la Corte de Constitucionalidad en el expediente 5986-2016 declaró inconstitucional únicamente las frases de todos los delitos que establecían como pena la pena de muerte.

²⁹ Artículo 42 del Código Penal, Decreto No. 17-73.

Facultad de la SAT de presentar denuncia penal

En los artículos 70 y 90 del Código Tributario se encuentra la facultad de la SAT de presentar una denuncia penal, estos establecen:

*“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.”*

*“Artículo 90. Prohibición de doble pena -Non bis in idem-. Si de la investigación que se realice, **aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta contemplados en la legislación penal**, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente, sin perjuicio de recibir el pago del adeudo tributario y ello no libera al contribuyente de la responsabilidad penal. La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción.”*

Estos artículos han sido reformados en varias ocasiones. Resulta importante citar el artículo 5 del Decreto 67-94, que adicionó el artículo 273 “D” al Código Penal, y el cual regulaba: *“Artículo 273 'D'.- Presupuesto para proceder. Para iniciar la acción penal por la comisión de un delito fiscal será necesario que previamente se agoten los procedimientos que establece el Código Tributario de tasación de los impuestos respectivos, salvo los casos contenidos en los incisos 2) y 5) del Artículo 273 "A" y el delito establecido en el Artículo 273 "B"; y cuando el Código Tributario no prevea dichos procedimientos y se determine con claridad el monto del incumplimiento de la obligación tributaria”*. En su momento, el artículo 273 D era congruente con la necesidad de culminar previamente el procedimiento administrativo.

Sin embargo, el 5 de noviembre de 1996, el Congreso de la República de Guatemala emitió el Decreto 103-96³⁰, en el cual deroga expresamente todas las figuras creadas por

³⁰ Considerando I y II del Decreto 103-96: *“I. Que la situación financiera por la que atraviesa el país **hace necesario introducir reformas a las leyes penales, sustantivas y procedimentales**, a fin de posibilitar la concretización de los principios constitucionales de igualdad y capacidad de pago; así como el deber de todos los ciudadanos de*

el decreto 67-94 y entre ellas, el artículo 273 “D” que obligaba al agotamiento previo del procedimiento administrativo.

El Decreto 103-96 también creó los delitos de Defraudación Tributaria y Casos especiales de Defraudación Tributaria, que hoy en día se encuentran vigentes con sus reformas.

Vemos como en un principio se establecía que el procedimiento administrativo debía concluir, y la determinación del impuesto omitido debía efectuarse previo a iniciar el proceso penal. Y esto es simplemente por la aplicación de un orden lógico, pues vale la pena cuestionarse cómo puede iniciarse un procedimiento donde se cuestiona el pago de un impuesto debido, si éste no ha sido determinado y la única forma de determinarlo es a través del procedimiento administrativo tributario.

4. La Cuestión Prejudicial

La cuestión prejudicial administrativa

Manuel Ossorio dice que *“Una cuestión prejudicial es aquella que tiene que ser incidentalmente resuelta por el mismo o por otro tribunal, a efectos de poder tramitar o resolver en el orden civil o en el orden penal la cuestión principal sometida a juicio”*³¹.

Es decir que, en algunas ocasiones, para discutir el fondo de una cuestión, es necesario dilucidar antes otra que, en caso de no hacerlo, la discusión de fondo de la primera resultaría imposible o indebida.

Teniendo en cuenta que el procedimiento administrativo, además de la propia determinación efectuada por el contribuyente, es el único medio por el cual se puede determinar el adeudo tributario y que no existe otro procedimiento para efectuar tal determinación, el conocimiento de un proceso penal sin haber agotado la vía administrativa es indebido, pues se estaría iniciando una acción penal con base en un presupuesto del delito que no está probado: el detrimento al fisco (el monto del adeudo tributario).

contribuir mediante el pago de los tributos, al sostenimiento del Estado para que éste pueda cumplir con sus obligaciones fundamentales. II. Que es preciso estructurar un proceso penal más efectivo, para combatir enérgicamente las acciones de evasión y defraudación en materia tributaria y superar las limitaciones actuales de la administración para promover la persecución penal de evasores y contrabandistas y obtener su penalización.” (El resaltado es propio).

³¹ Ossorio, Manuel. *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. 1ª edición electrónica. Guatemala, S.A. Pág. 244.

La procedencia de la prejudicialidad planteada en sede penal para suspender el proceso penal hasta que se resuelva la acción administrativa se funda en la necesidad de resguardar el debido proceso penal (i.e.: el riesgo de producción e incorporación al proceso de una prueba inidónea ilegítima) por un lado, y en la necesidad de respetar el debido procedimiento administrativo del contribuyente, por otro, por ser éste el medio que la ley dispone para determinar el adeudo tributario³².

En Guatemala, la cuestión prejudicial se encuentra regulada en el artículo 291 del Código Procesal Penal, el cual establece que *“Si la persecución penal depende exclusivamente del juzgamiento de una cuestión prejudicial, la cual, según la ley, debe ser resuelta en un proceso independiente, éste deberá ser promovido y proseguido por el Ministerio Público, con citación de todos los interesados, siempre que la ley que regula la cuestión lo permita. Cuando el Ministerio Público no esté legitimado para impulsar la cuestión prejudicial, notificará sobre su existencia a la persona legitimada y le requerirá, a su vez, noticias sobre la promoción del proceso y su desarrollo.”*

El artículo anteriormente citado no ha sido reformado desde la promulgación del Código Procesal Penal en 1992. Vemos cómo al inicio, previo a las reformas del Código Tributario y Código Penal tratadas en la sección anterior, no existía el conflicto de hoy en día en cuanto a la sobreposición del proceso penal previo a la discusión de la determinación del adeudo tributario. Es decir que la intención del legislador en dicho momento era que se terminara primero el procedimiento administrativo y posteriormente si existía un indicio o sospecha por parte de la Administración Tributaria se podría proceder con el proceso penal.

Por lo tanto, el recurrir al proceso penal cuando no existe determinación de la obligación tributaria constituye un obstáculo para el juez penal para emitir una sentencia firme con plenitud de efectos y el análisis por parte del juez penal será limitado por haber cuestiones previas a resolver. Emitir una sentencia con dicho obstáculo implica que la valoración del juez será limitada para llegar a una condena y en caso se llegue a una, esta será reflejo de la pobre presentación del caso por parte de la Administración Tributaria por no proveer los elementos necesarios para emitir una sentencia adecuada que permita demostrar el detrimento o menoscabo y evidencie respeto por los principios de legalidad y seguridad jurídica que establece la Constitución. Lo anterior no puede ser admitido como un hecho respetuoso del sistema constitucional o, simplemente, como satisfactorio en el marco de los fines que el proceso penal debe cumplir. Sobre todo si la

³² Cfr. Scoffield Sanjúan, Maribel Jean. *La improcedencia de la suspensión del procedimiento administrativo en caso de detectarse la comisión de un delito de defraudación tributaria*. Universidad Rafael Landívar, Tesis de graduación.

amplitud de este tipo de situaciones y su gravedad excede las previsiones del legislador, que no pudo imaginar un cambio tal en el modelo penal y tributario³³.

Jurisprudencia relacionada con la cuestión prejudicial administrativa

Existen criterios jurisprudenciales a favor y en contra de la cuestión prejudicial administrativa, las altas cortes del país se han pronunciado en ambos sentidos. Primero encontramos antecedentes a favor de la cuestión prejudicial, luego hubo un cambio de criterio por uno en contra de la cuestión prejudicial. Este cambio de criterio se dio de la siguiente forma:

- a. Corte Suprema de Justicia, Expediente 218-2009: *“Es aconsejable acudir primero a la vía civil o administrativa (en caso de la defraudación tributaria denunciada) para evitar contradicciones en los diversos trámites, y una vez terminadas dichas diligencias, si aparecieren indicios contra los imputados, debe procederse a continuar con el presente proceso penal”*. A favor de la cuestión prejudicial administrativa.
- b. Corte Suprema de Justicia, en el expediente 38-2010: *“Por lo tanto, no puede argumentarse que las normas mencionadas obligan a la vía administrativa en aquel caso en que la acción del contribuyente no constituya un simple adeudo tributario, sino existan indicios de la comisión de delitos o faltas tributarias. Por tal razón, no es procedente el planteamiento de una cuestión prejudicial que suspenda el proceso penal iniciado, bajo el argumento que no se agotó la vía administrativa establecida en el Código Tributario.”* En contra de la cuestión prejudicial administrativa.
- c. Corte Suprema de Justicia, Expediente 100-2010: *“Toda vez, que la SAT procedió a rendir informe sobre los hallazgos de la auditoría practicada y apersonarse en el procedimiento penal iniciado, el trámite administrativo para determinar el impuesto y realizar los ajustes a que se refieren los artículos 146 del Código Tributario y 45 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no pueden suspender la vía penal. Ello, porque, la Superintendencia de Administración Tributaria, no ha planteado la discusión en el ámbito de la determinación de la obligación tributaria, por una revisión de oficio, sino, por solicitud expresa del Ministerio Público. Y facultada como está, ha decidido por el carácter mismo de los hallazgos que de manera ostensible se presentan como indicios graves de la comisión de hechos delictivos, presentar el informe correspondiente, donde hace constar los hechos que constituyen indicios del delito de Defraudación Tributaria.”* En contra de la cuestión prejudicial administrativa.

³³ Cfr. Asencio Mellado, José María. *Prejudicialidad en el Proceso Penal y Criminalización Social*. Tirant Lo Blanch. España. 2015. Capítulo V. Pág. 230.

- d. Corte Suprema de Justicia, Expediente 47 y 57-2011: *“Como ya se ha mencionado, no se trata de un acto administrativo en el que la Superintendencia de Administración Tributaria, esté constreñida a concederle audiencia a la fiscalizada y determinar su obligación tributaria; sino por el contrario, lo encontrado evidencia, en juicio del órgano fiscalizador y del Ministerio Público, indicios graves de la comisión de hechos delictivos de conformidad con el artículo 358 A del Código Penal.”* En contra de la cuestión prejudicial administrativa.
- e. Corte Suprema de Justicia, Expediente 2494-2011: *“El procedimiento de naturaleza penal iniciado por la entidad fiscalizadora, fue precisamente en cumplimiento de lo establecido en el artículo 70 del Código Tributario, lo que no atenta contra los derechos del acusado. Como ya se ha mencionado, no se trata de un acto administrativo en el que la Superintendencia de Administración Tributaria, esté constreñida a concederle audiencia al fiscalizado y determinar su obligación tributaria; sino por el contrario, los hechos acusados podrían conllevar al establecimiento o a la verificación de delitos de conformidad con el artículo 358 “A” y “B” del Código Penal.”* En contra de la cuestión prejudicial administrativa.
- f. Corte de Constitucionalidad, Expediente 5715-2013: *“sino había sido posible calcular la base imponible y su cuantía, resultaba imposible afirmar la existencia de la obligación tributaria, y por ende no pueden darse los elementos objetivos y subjetivos de los delitos denunciados.”* A favor de la cuestión prejudicial administrativa.

Hay un fallo de la Corte Suprema de Justicia de 2009 en el que recomienda concluir la vía administrativa, luego hay cuatro fallos entre 2010 y 2011 en contra de la cuestión prejudicial administrativa. Todos los fallos citados se dieron bajo la misma magistratura de la Corte Suprema de Justicia del período 2009 – 2013, incluyendo el fallo sostenido por la Corte de Constitucionalidad en 2014 en el que sostiene el criterio de la Corte Suprema de Justicia (emitido en sentencia de 2013) que señala que si no es posible calcular la base imponible y su cuantía, resulta imposible afirmar la existencia de la obligación tributaria, y por ende no pueden darse los elementos objetivos y subjetivos de los delitos denunciados. Lo anterior es una incongruencia por parte de los magistrados de la Cámara Penal de dicho período.

5. Derecho comparado

Previo al análisis de la regulación guatemalteca sobre la determinación del adeudo tributario es importante estudiar los distintos regímenes adoptados por otros países, los cuales han sido desarrollados por los autores Juan Pablo Fridenberg y Jesica Ariana Ferraro³⁴.

En contra de la prejudicialidad administrativa

Los siguientes son países que están en contra de la cuestión prejudicial:

a. Italia:

Anteriormente la legislación italiana sí reconocía la cuestión prejudicial administrativo. Posteriormente, la abandonó para adoptar un sistema que justificara la posibilidad de promover la denuncia antes de terminar el procedimiento administrativo. A partir del dictado del decreto 74/2000, *“...en el aspecto de la disciplina procesal... con la abolición de la prejudicialidad tributaria, se verifica un sustancial cambio de las relaciones entre proceso penal y proceso tributario, precisamente porque el juez puede activar la acción penal sin aguardar el resultado de la verificación tributaria respecto del quantum del impuesto evadido. Con la disposición de la ley 74/2000, el legislador optó por la denominada vía doble; es decir, un régimen modelado según la idea de la autonomía recíproca del proceso tributario y del proceso penal. Podemos deducir el dato según el cual, la sentencia penal no asume autoridad de cosa juzgada en el proceso tributario, porque el proceso tributario se caracteriza por sus propias reglas procesales diversas. El rol de la sentencia penal en el proceso tributario será, entonces, el de simple elemento de prueba; lo juzgado tributario carecerá también de eficacia vinculante en el proceso penal”*³⁵.

b. México:

Por su parte, el Código Fiscal Mexicano dispone en sus artículos 92, 93 y 94 la separación total de vías, siendo que para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en el Capítulo Delitos Fiscales, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado. En aquellos delitos fiscales en que el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda

³⁴ Cfr. Ariana Ferrano, Jesica. *“La yuxtaposición de los Procedimientos Tributario y Penal Tributario: Prejudicialidad y Escándalo Jurídico”*. Universidad Nacional de la Matanza. Tesis de Posgrado. Argentina. Pág. 15.

³⁵ Lo Monte. *“Principios de Derecho Penal Tributario”*, Euroeditores, Bs. As., 2006. Citado en la tesis *“La yuxtaposición de los Procedimientos Tributario y Penal Tributario: Prejudicialidad y Escándalo Jurídico”* de la autora Ariana Ferrano, Jesica. Pág. 16.

y Crédito Público deberá cuantificar el perjuicio fiscal correspondiente en la propia querrela, y la misma sólo surtirá efectos en el proceso penal.

c. Chile:

Al igual que en el sistema adoptado por muchas legislaciones, en Chile los artículos 105 y 162 del Código Tributario establecen la separación de procedimientos penal y tributario. Dispone el primero de ellos que *“...el ejercicio de la acción penal es independiente de la acción de determinación y cobro de impuestos”*. Por su parte, el artículo 162 establece que *“...la interposición de la acción penal o denuncia administrativa no impedirá al Servicio proseguir los trámites inherentes a la determinación de los impuestos adeudados; igualmente no inhibirá al Director Regional para conocer o continuar conociendo y fallar la reclamación correspondiente”*.

d. Francia:

En Francia también se ha adoptado el principio de independencia o sistema de separación de vías, de manera tal que luego de la notificación al contribuyente del acta de rectificación –asimilable a la determinación por parte de la autoridad tributaria en Guatemala–, y sin esperar la tramitación del contencioso, la administración puede formular denuncia por evasión impositiva.

e. Perú:

Los autores comentan que el Código Fiscal peruano, en su artículo 192, ordena que en los casos en que la Administración Tributaria decida la formulación de denuncia penal, lo haga inmediatamente *“sin que sea requisito previo la culminación de la fiscalización o verificación, tramitándose en forma paralela los procedimientos penal y administrativo”*, agregando que *“en tal supuesto, de ser el caso, emitirá las Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, Órdenes de Pago o los documentos aduaneros respectivos que correspondan, como consecuencia de la verificación o fiscalización, en un plazo que no exceda de noventa (90) días de la fecha de notificación del auto de apertura de instrucción a la administración tributaria. En caso de incumplimiento el Juez Penal podrá disponer la suspensión del procedimiento penal, sin perjuicio de la responsabilidad a que hubiera lugar”*.

f. España:

En cuanto al proceso penal tributario español, se ha adoptado un sistema que promueve la suspensión del procedimiento tributario. Al respecto, la Ley General Tributaria establece que *“si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado,*

y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes”.

A favor de la prejudicialidad administrativa

a. Brasil:

El sistema tributario de Brasil reconoce la necesidad de determinar el adeudo tributario previo a la presentación de una denuncia penal.

Según el artículo 83 de la Ley No. 9.430/96 que regula las disposiciones sobre la legislación tributaria federal, *“respecto al procedimiento penal la representación fiscal para fines penales relativos a los crímenes contra el orden tributario definidos en los arts. 1° y 2° de la Ley n° 8.137/90, será encaminada al Ministerio Público después de dictada la decisión en la esfera administrativa, sobre la exigencia fiscal del crédito tributario correspondiente”³⁶.*

b. Argentina:

En Argentina, el régimen penal tributario se encuentra regulado en la Ley Penal Tributaria No. 24.769 de enero de 1997. El artículo 18 de la Ley No. 24.769 establece que “El organismo recaudador formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria (...)” Es decir que existe la cuestión prejudicial administrativa previo al procedimiento judicial, pero esta es relativa ya que no se requiere que dicha determinación del adeudo tributario se encuentre firme³⁷.

Jurisdicción que elimina la discusión de la cuestión prejudicial

1. Costa Rica:

En la legislación de Costa Rica el artículo 90 del Código Tributario sobre el procedimiento para aplicar sanciones penales del Código Tributario establece que *“en los supuestos en que la Administración Tributaria estime que las irregularidades detectadas pudieran ser constitutivas de delito podrá presentar la denuncia ante el Ministerio Público, en cuyo*

³⁶ Cfr. Felipe Núñez, Mónica Mingot, Patricio Silva. *El Delito Fiscal en América Latina*. Instituto de Estudios Fiscales. Chile. 2010. Pág. 22.

³⁷ Cfr. *Ibid.* Pág. 16.

caso se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo sancionador y de determinación de la obligación tributaria, hasta que la autoridad judicial dicte sentencia firme o tenga lugar el sobreseimiento. (...) En sentencia, el juez penal resolverá sobre la aplicación de las sanciones penales tributarias al imputado. En el supuesto de condenatoria, determinará el monto de las obligaciones tributarias principales y las accesorias, los recargos e intereses, directamente vinculados con los hechos configuradores de sanciones penales tributarias, así como las costas respectivas”.

6. La Necesidad de Determinar el Adeudo Tributario por parte de la Administración Tributaria previo a la Presentación de Denuncia en Materia Penal

La errónea interpretación de la facultad de denuncia de la Administración Tributaria

Es importante considerar que, de toda la gama de derechos humanos sustantivos reconocidos al ser humano, quizás ninguno recibe un impacto mayor por el ejercicio de la potestad tributaria que el derecho de propiedad³⁸. La obligación de contribuir necesariamente despoja al individuo de parte de su patrimonio, limitando o restringiendo su derecho al libre disfrute de sus posesiones. No obstante, el simple ejercicio de la potestad tributaria no se traduce en una afectación directa de este derecho. Desde una perspectiva legal, económica, filosófica y hasta histórica, el despojo de parte del patrimonio del gobernado para el beneficio del Estado no solo es considerado válido, sino necesario. Ello no significa que la potestad tributaria es absoluta y que el individuo, en su rol de contribuyente, no cuenta con herramientas para combatir el abuso o el despojo de sus posesiones. La carga impositiva debe guardar un adecuado balance entre asegurar la recaudación suficiente para la existencia del Estado y perturbar lo menos posible el disfrute de las posesiones del contribuyente. Esto es, debe ser justa³⁹.

La consideración anterior obtiene mayor relevancia cuando hablamos de un proceso penal por un ilícito tributario, pues no sólo el derecho de propiedad está en juego, sino también la libertad del individuo. Es por ello que, en los procesos administrativos tributarios como en los penales tributarios, se debe velar por un correcto actuar de la Administración Tributaria; así como, brindar una tutela judicial efectiva al contribuyente.

³⁸ El artículo 17 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos establece que “1. Toda persona tiene derecho a la propiedad, individual y colectivamente. 2. Nadie será privado arbitrariamente de su propiedad.”

³⁹ Cfr. Ruiz Jiménez, Alejandro. *Derecho Tributario y Derechos Humanos*. Tirant Lo Blanch. 1ª edición. México. 2019. Pág. 477.

Así, el autor Luis Marcelo De Bernardis señala que la tutela judicial efectiva “*constituye la manifestación constitucional de determinadas instituciones de origen eminentemente procesal, cuyo propósito consiste en cautelar el real, libre e irrestricto acceso de todos los justiciables a la prestación jurisdiccional a cargo de los órganos competentes del Estado, a través de un debido proceso que revista los elementos necesarios para hacer posible la eficacia del derecho contenido en las normas jurídicas vigentes o la creación de nuevas situaciones jurídicas, que culmine con una resolución final ajustada a derecho y con un contenido mínimo de justicia, susceptible de ser ejecutada coercitivamente y que permita la consecución de los valores fundamentales sobre los que se cimienta el orden jurídico en su integridad*”⁴⁰.

El debido proceso sería, entonces, una aspiración de todo individuo y de todo Estado que se digne de vivir en democracia, donde hasta el más humilde o vulnerable, o el delincuente probado y el de cuello blanco, tengan la oportunidad de recibir un trato justo, digno y humanizado por parte de los que los juzgan o los que los detienen, con el supuesto de haber cometido algún delito, tipificado como tal; así como la protección a las víctimas que haya ocasionado el delito⁴¹.

Es innegable que el principio de la tutela judicial efectiva está íntimamente ligado al derecho fundamental al debido proceso. De esa manera también lo prevé la Constitución Política de la República de Guatemala al desarrollar este principio en los artículos 28⁴² y 29⁴³.

Lo anterior se complementa con el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual reconoce que “*La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.*”

⁴⁰ Cfr. De Bernardis, Luis Marcelo. *La Garantía Procesal del Debido Proceso*. Editorial Cultura Cuzco. Lima. 1995. Pág. 137.

⁴¹ Cfr. Pérez Vásquez, Carlos. *El Derecho Humano al Debido Proceso*. Tirant Lo Blanch. 1ª edición. España. 2014. Pág. 179.

⁴² Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala: “*Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley. En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días. En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna.*”

⁴³ Artículo 29 de la Constitución Política de la República de Guatemala: “*Toda persona tiene libre acceso a los tribunales, dependencias y oficinas del Estado, para ejercer sus acciones y hacer valer sus derechos de conformidad con la ley. Los extranjeros únicamente podrán acudir a la vía diplomática en caso de denegación de justicia. No se califica como tal, el solo hecho de que el fallo sea contrario a sus intereses y en todo caso, deben haberse agotado los recursos legales que establecen las leyes guatemaltecas.*”

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

Como vemos, la tutela judicial efectiva es un derecho amplio, que busca garantizar la justicia a través del respeto al debido proceso. El derecho a la tutela judicial resulta sin duda clave para la consolidación de un auténtico Estado de Derecho, como soporte básico de todos los principios que conforman esta noción constitucional (seguridad jurídica, sujeción a la ley, legalidad, etc.) e instrumento de articulación de las garantías individuales con las que aquellos derechos se proyectan en el ámbito de los procesos jurisdiccionales.

El hecho de que la tutela judicial efectiva se haya reconocido en forma y con rango de derecho constitucional proporciona un valor añadido a la posibilidad de accionarlo frente a potenciales infracciones —o interpretaciones restrictivas o arbitrarias en exceso— que se cometan por los poderes públicos. Su carácter normativo superior convierte a la tutela judicial en una regla prescriptiva que se impone de este modo no sólo frente al poder público que tiene la competencia de dictar las normas procesales que rigen los procedimientos (legislativo), sino con igual intensidad sobre el poder judicial, encargado de aplicarlas en las controversias específicas que se susciten entre particulares y entre éstos con las autoridades administrativas⁴⁴.

En materia fiscal, el Código Tributario describe el debido proceso en el ámbito administrativo como presupuesto para poder acudir al ámbito judicial, en específico al proceso contencioso administrativo. Hemos visto cómo en los últimos años la Administración Tributaria ha promovido denuncias penales sin siquiera haberle dado audiencia al contribuyente o sin haber concluido el procedimiento administrativo. En este sentido, se considera que las normas que están siendo ignoradas o bien, malinterpretadas por la Administración Tributaria, el Ministerio Público y los tribunales de justicia, son los artículos 70 y 90 del Código Tributario, lo cual violenta, entre otros, el principio de tutela judicial.

El artículo 70 del Código Tributario que establece que *“Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal. Cuando **se presume la existencia de un delito**, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco. El pago del Impuesto defraudado por el*

⁴⁴ Cfr. Gerardo Ruiz-Rico, María José Carazo. *El Derecho a la Tutela Judicial Efectiva*. Tirant Lo Blanch. 1ª edición. 2013. Pág. 9.

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.”

El artículo 90 del Código Tributario, que establece que “(Non bis in idem). Si de la investigación que se realice, **aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta, contemplados en la legislación penal**, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente. No obstante lo anterior, si el imputado efectúa el pago del impuesto defraudado, ello no lo libera de la responsabilidad penal. La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción.”

El principio Non Bis In Idem consiste en que “si una misma conducta se subsume típicamente en una infracción de la ley administrativa y en un delito de la ley penal tributaria debe considerar excluido el tipo infractor de la primera, porque la culpabilidad y el contenido de lo injusto del delito tributario comprenden al de la infracción tipificada en la ley administrativa”⁴⁵.

Es importante resaltar que los artículos 70 y 90 del Código Tributario previamente citados establecen que lo dispuesto en dichos artículos es sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco. Esto en virtud que la Administración Tributaria es el único ente facultado y obligado a recaudar los impuestos.

Para proceder con el cobro de los tributos adeudados al fisco, la obligación tributaria debe estar determinada, pues sin esa determinación es imposible el cobro de los tributos. Esto implica que la Administración Tributaria, en caso de presentar una denuncia, no se puede desentender de la determinación del adeudo tributario.

Existe doctrina legal que sustenta el criterio anterior, dentro de los expedientes 3768-2011, 896-2012 y 1926-2012 en los que la Corte de Constitucionalidad consideró que “(...) el hecho de que la autoridad administrativa haya advertido la posible comisión de un ilícito penal no le faculta a incurrir en omisión de respuesta a las peticiones de tipo administrativas que se le dirijan, porque éstas son independientes de cualquier gestión penal que pudiera realizarse, pues entiende esta Corte que el sentido del precepto legal mencionado es que las cuestiones que entrañen responsabilidad penal sean conocidas por el conducto jurisdiccional correspondiente, pero ello es ajeno a la obligación de

⁴⁵ Cfr. Rosales Gramajo, Fernando. *Ilícitos Administrativos y Penales Tributarios para Garantizar la Certeza Jurídica*. Universidad Rafael Landívar. Guatemala. 2020. Pág. 26.

atender las solicitudes o impugnaciones administrativas, pues éstas no pueden ser resueltas por los órganos jurisdiccionales del ramo penal (...)"

Por otro lado, tenemos el artículo 69 del Código Tributario, que indica que toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye una infracción que ha de sancionar la Administración Tributaria, salvo que constituya un delito. Es decir, el Código Tributario presume que una conducta que derive en el incumplimiento de obligaciones tributarias es susceptible de alguna sanción administrativa, salvo que, agotada una investigación por parte de la Administración Tributaria, como lo indica el artículo 90 de dicho Código, se encuentren indicios de una conducta delictiva, que obliga a terminar el procedimiento administrativo, pero esa investigación es la que debe incluir el hecho probado sobre el cual se sostiene el indicio que permite promover la denuncia.

La Administración Tributaria no puede, incidir sobre la esfera jurídica de los distintos obligados, llegando a imponerles sanciones o denunciando a los contribuyentes sin observar procedimiento alguno. Lo contrario sería admitir que la potestad sancionadora administrativa pudiera desplegarse sin posibilidades de previa defensa⁴⁶. Ello sería violatorio al debido proceso y al derecho de ser citado, oído y vencido en proceso legal, el cual se encuentra regulado en la Constitución de la República de Guatemala en su artículo 12.

La Administración Tributaria, al no determinar el adeudo tributario previamente y promover una denuncia penal ante el Ministerio Público, estaría violando el derecho de defensa y el debido proceso. Esto porque el delito de defraudación tributaria establece que debe existir un menoscabo a la recaudación impositiva y la única institución pública que tiene la facultad para determinar la existencia de tal menoscabo es la Administración Tributaria y esto se determina por medio de un procedimiento administrativo, no por medio de un proceso penal.

Asimismo, uno de los hechos sobre los cuales la Administración Tributaria puede sustentar la denuncia es la determinación del adeudo tributario, que le permite afirmar que hay un detrimento en la recaudación impositiva y este hecho probado, junto con los demás que recabe la Administración Tributaria, son los que soportan los indicios sobre los cuales se promueve la denuncia.

⁴⁶ Cfr. Martínez Lago, Miguel. *La Extensión de la Responsabilidad a las Sanciones Tributarias*. Tirant Lo Blanch. 1ª edición. España. 2008. Pág. 350.

El debido proceso es una institución jurídica que se integra de diversas garantías/derechos tanto instrumentales como sustanciales, cuya satisfacción procura en mayor medida la tutela efectiva de los derechos y el acceso pleno a la justicia. Existe una doble dimensión del debido proceso que interactúa con la consecución de los fines de esta institución, por una parte la existencia de sistemas jurídicos en los cuales se encuentren reconocidos lo más plenamente posible las garantías del debido proceso, normalmente, en Constituciones que los acoja y reconozca con el rango de derechos fundamentales y/o humanos; y, por otra, la existencia jueces independientes e imparciales comprometidos con el debido ejercicio de la función jurisdiccional que representan y con la aplicación de garantías del debido proceso⁴⁷.

Permitirle a la Administración Tributaria violar el debido proceso y el derecho de defensa de un contribuyente puede tener repercusiones peligrosas. Un uso tan extremo del poder estatal abre paso a mayores abusos con consecuencias tan desastrosas como la privación de la libertad.

En ese sentido, cuando la Administración Tributaria presente denuncias sin la determinación respectiva del adeudo tributario, el juez penal no debería de dar impulso al proceso penal y debería desestimar la denuncia. Lo anterior porque solo es posible hablar de un menoscabo (elemento de tipificación del delito de defraudación tributaria) si se conoce exactamente el monto de lo que se debió haber recaudado en contraste con lo que efectivamente se recaudó.

Ni al juez penal ni al Ministerio Público les compete determinar el adeudo tributario, ello, únicamente, es competencia de la Administración Tributaria. Por lo tanto, el juez penal necesita de una resolución de la Administración Tributaria o sentencia de una Sala de lo Contencioso Administrativo firme que le permita conocer de tal menoscabo.

Aplicación del delito de defraudación tributaria bajo la errónea interpretación de la Administración Tributaria

Como se mencionó con anterioridad, la única institución pública competente para determinar un adeudo tributario es la Administración Tributaria. No hay otra institución en Guatemala que tenga dicha facultad.

Ante esto es importante analizar: qué pasa con la determinación del adeudo tributario en el momento en que la Administración Tributaria promueve una denuncia penal sin haber

⁴⁷ Cfr. Acuña Zepeda, Manuel Salvador; Rodríguez Lozano, Luis Gerardo; Salinas Garza, Juan Ángel; Sánchez García, Arnulfo. *El Debido Proceso*. Tirant Lo Blanch. México. 2016. Pág. 1.

otorgado audiencia al contribuyente o haber finalizado el procedimiento administrativo y el contencioso-administrativo, en caso de haber sido iniciado por el contribuyente.

La Administración Tributaria tiene prohibido delegar funciones. El artículo 4 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece que *“La SAT no podrá delegar sus funciones, competencias o las facultades, en particular las referentes a la determinación de la obligación tributaria, fiscalización o el conferimiento de audiencia ni la aplicación de sanciones que son de competencia de la SAT.”*

Con lo anterior podemos concluir que únicamente la Administración Tributaria tiene la facultad de determinar el adeudo tributario, y más importante aún, esta facultad no puede ser delegada.

Es por dicha prohibición que se vuelve necesario acotar que, si el adeudo tributario no está determinado por parte de la Administración Tributaria previo a una denuncia penal, ello representa un obstáculo para la aplicación del delito de defraudación tributaria y también para que el juez penal pueda determinar si hubo delito.

Se debe acotar que el principio de legalidad es de mayor importancia para el proceso penal. Este principio lo encontramos reconocido en el artículo 1 del Código Procesal Penal que establece que *“(Nullum poena sine lege). No se impondrá pena alguna si la ley no lo hubiere fijado con anterioridad.”* Atendiendo a este principio se debe mencionar que uno de los elementos principales del delito es el tipo penal.

Manuel Ossorio define el tipo penal como el conjunto de elementos, definidos por la ley, constitutivos de un delito. La principal función que el tipo penal está llamado a desempeñar es cumplir con el principio de legalidad, garantizando que solo se impongan sanciones por la realización de los comportamientos que la ley penal tipifica en cumplimiento a la función de garantía⁴⁸.

El delito de defraudación tributaria, regulado en el artículo 358 A del Código Penal establece que *“Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva. El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto omitido. Si*

⁴⁸ Meini, Iván. *“Lecciones de Derecho Penal Parte General”*. Tirant Lo Blanch. 1ª edición. Perú. 2014. Pág. 66.

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

La acción consiste en inducir, ya sea guatemalteco o extranjero, a error a la Administración Tributaria, en la determinación (establecer exactamente lo que se va a pagar) o el pago de la obligación tributaria, en perjuicio o menoscabo de la recaudación de impuestos. Esto por medio de mecanismos que permiten ocultar o alterar la información que sea necesaria para deducir las obligaciones fiscales.

Atendiendo al tipo penal, los elementos del delito de defraudación tributaria son los siguientes:

1. Verbo Rector: simular, ocultar, engañar, maniobra.
2. Sujeto Activo: Contribuyentes o responsables, nacionales o extranjeros.
3. Sujeto Pasivo: el Estado y la Administración Tributaria.
4. Bien Jurídico Tutelado: el régimen tributario.
5. Elemento Interno: intención de inducir a error a la Administración Tributaria, en la determinación o pago de la obligación tributaria.
6. Elemento Material: el hecho de que los contribuyentes tanto nacionales como extranjeros, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, induzcan a error en la determinación o pago de la obligación tributaria a la Administración Tributaria, produciendo detrimento en la recaudación tributaria⁴⁹.

Vemos cómo el detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva debe ser una condición para que se configure el delito de defraudación tributaria. Ahora bien, para que exista un detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva, debe haber una determinación del adeudo tributario por parte de la Administración Tributaria. Y, como vimos anteriormente, la determinación del adeudo tributario es una facultad exclusiva de la Administración Tributaria, que la Ley Orgánica de la SAT no permite delegar.

El detrimento, conforme la Real Academia Española, significa “*deterioro, daño o perjuicio*”. Mientras que el menoscabo significa “*disminuir algo, quitándole una parte, acortarlo, reducirlo*.” Para que se pueda hablar de un detrimento o menoscabo, el adeudo tributario debe estar determinado, sino sería imposible realmente discutir que hay un daño o disminución del tributo supuestamente adeudado, si no se sabe exactamente la disminución o daño que se le causó a la recaudación impositiva.

⁴⁹ Escobar Cárdenas, Fredy Enrique. “*Compilaciones de Derecho Penal. Parte Especial*”. 1ra edición. Magna Terra Editores. Guatemala. 2010. Pág. 320.

La determinación del adeudo tributario que llega a un proceso penal derivado de la denuncia por parte de la Administración Tributaria debe ser definitivo, la Administración Tributaria no debería promover la denuncia con base en suposiciones en cuanto a la determinación de la obligación tributaria.

En materia penal uno de los fines del proceso es llegar a la verdad material con hechos reales y probados, de lo contrario se lesionaría el propósito de dicho proceso. Por lo que, el juez penal, al recibir una denuncia penal por parte de la Administración Tributaria, que no tenga la determinación del adeudo tributario no debería aceptarla y debería desestimarla, puesto que de aceptarla, se presentan dos escenarios:

1. Se encontrará con un obstáculo, pues para condenar a una persona por el delito de defraudación tributaria es necesario que el adeudo tributario esté determinado. En caso de que no esté determinado, no se tipifica el delito porque no se puede hablar de un menoscabo o detrimento a la recaudación impositiva si no sabemos el monto del supuesto impuesto defraudado. Sin embargo, hasta ahora los tribunales de justicia se han limitado a indicar que la Administración Tributaria tiene la facultad de presentar denuncias penales con base en los artículos 70 y 90 del Código Tributario, sin hacer un análisis o pronunciarse sobre el cumplimiento de una correcta determinación de la obligación tributaria y la verificación de que efectivamente existan indicios de la comisión de un delito (sobre el cual la Administración Tributaria debe sustentar legalmente la denuncia).
2. Se violentan los derechos del contribuyente de defensa y debido proceso, al tomar como cierta la suposición de la Administración Tributaria de la comisión del delito de defraudación tributaria, sin que exista una determinación legal de la obligación tributaria y se sustente la existencia de indicios de la comisión de un delito.

La Administración Tributaria cuando presenta denuncias penales, hace alusión a un supuesto detrimento, el cual se funda en una auditoría inconclusa o en informes internos, que no son una audiencia al contribuyente y que violan el derecho de defensa y debido proceso, pues se le limita la posibilidad al contribuyente de discutir ese adeudo y bajo conjeturas, sin indicios, se le traslada al juez penal la obligación de determinar si hay detrimento, o sea, se le traslada un procedimiento administrativo de formulación de ajustes tributarios, a un proceso penal. Una vez esté firme el ajuste y determinado el adeudo tributario, si la Administración Tributaria determina que hay un detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva y hay indicios de que hubo ardid, simulación o engaño, debe proceder entonces la denuncia penal por el delito de defraudación tributaria.

La relación del indicio, el debido proceso y el derecho de defensa

Es importante considerar el concepto del indicio y la relación de este con el debido proceso y el derecho de defensa. El Código Procesal Penal establece en su artículo 182 *“Libertad de prueba. Se podrán probar todos los hechos y circunstancias de interés para la correcta solución del caso **por cualquier medio de prueba permitido**. Regirán, en especial, las limitaciones de la ley relativas al estado civil de las personas.”* (El resaltado es propio).

El Código Penal ni el Código Procesal Penal establecen lo que se debe entender por indicio o por prueba indiciaria, por lo tanto, es importante definir lo que es el indicio por medio del Diccionario de la Real Academia Española y la doctrina. Según el Diccionario de la Real Academia Española el indicio es un *“fenómeno que permite conocer o inferir la existencia de otro no percibido.”*

Cabe indicar que, en la doctrina los términos indicio y presunción han sido utilizados como sinónimos, lo cual ofrece poca claridad cuando la ley no le otorga una definición. Manuel Ossorio señala que *“En el procedimiento criminal se llaman indicios, y también presunciones, las circunstancias y antecedentes que, teniendo relación con el delito, pueden razonablemente fundar una opinión sobre hechos determinados. Así, pues, el indicio constituye un medio probatorio conocido como “prueba indiciaria”. Puede decirse que generalmente los indicios abren el camino a la investigación de los delitos.”*

Gustavo Peláez Vargas ha considerado que *“las presunciones, que constituyen una conclusión o juicio anticipado, se dividen en legales y judiciales o de hombre -en el caso de Guatemala se denominan humanas-; estas últimas son propiamente los indicios”*⁵⁰.

Siendo la presunción legal aquella establecida en la ley, podemos concluir que los indicios o presunción a la que se refieren los artículos 70 y 90 del Código Tributario se refieren a las presunciones humanas o también llamadas en la doctrina como indicios, pues en dichos artículos no se establece una causal que constituya una presunción para proceder con la denuncia. Tomando en cuenta las consideraciones de la doctrina, los términos presunción e indicio se tratarán como sinónimos.

Cuando se habla de indicio se alude a un concepto relacional. Ningún hecho o circunstancia es un indicio por sí mismo, sino cuando se conecta con otra realidad. Por ejemplo, la venta de un inmueble a un familiar cercano no significa nada, pero si el vendedor tenía una deuda con otra persona, el inmueble era su única propiedad, el

⁵⁰ Pelaez Vargas, Gustavo. *Indicios y Presunciones*. Dialnet. España. Pág. 51.

precio pactado era ínfimo, no hubo pago en efectivo y el familiar no contaba con solvencia económica para pagar el precio de venta, ese dato, en conjunción con estos otros (indicios), adquieren significado y nos indican que el referido acto jurídico fue –probablemente– simulado para perjudicar el cobro del crédito (hecho presunto), pues un vendedor con real intención de venta no transfiere su único inmueble por un valor mucho menor al de mercado, sin que exista pago ni el comprador tenga posibilidades para realizarlo (máxima de la experiencia). Si una circunstancia no lleva a abducir nada sobre un aspecto relativo a lo que se pretende probar, es lógicamente irrelevante y, por tanto, no puede ser calificada como indicio⁵¹.

El indicio se basa sobre la inferencia o el razonamiento. Tiene, como punto de partida, por tanto, los hechos o circunstancias que se suponen probados y de los cuales se trata de deducir su relación con el hecho inquirido, que constituye el punto central del problema. El indicio reside, esencialmente, en la inferencia que induce del hecho conocido al hecho sometido a prueba. De ahí su carácter indirecto: el resultado se obtiene por razonamiento, en lugar de ser comprobado o declarado verbalmente o por escrito, como en las otras pruebas. Además, constituye una prueba de segundo grado, en el sentido de que se apoya sobre los datos de otras pruebas, por las cuales puede ser conocido el hecho indiciario o circunstancial⁵².

Como se aprecia, no existe indicio por sí mismo, sino “indicio de...”, por ello se relaciona al acto, circunstancia o signo; es decir, al hecho conocido o comprobado con un hecho presunto (hecho desconocido –necesitado de comprobación), en virtud a un nexo inferencial formulado en términos generales, ya sea una regla de la ciencia o una máxima de la experiencia.

No siempre un hecho puede acreditarse mediante prueba directa. Es más, existen hechos que solo pueden probarse mediante un razonamiento indiciario, como los hechos internos (v.gr. la intención, las emociones, las creencias y otros hechos psicológicos, como el conocimiento de ciertas circunstancias, la buena o mala fe, etc.), los cuales, al no ser externamente observables, se infieren a partir de sus manifestaciones externas o indicios.

Por lo tanto, vemos como un indicio o presunción no es una simple suposición. Estos deben estar basados en un razonamiento que deriva de un hecho probado. En ese sentido, al hablar de la interpretación de la facultad de la Administración Tributaria de

⁵¹ Zavallera Rodríguez, Roger E. *Razonamiento Probatorio a partir de Indicios*. Pág 201.

⁵² Gorphe, François. *Apreciación Judicial de las Pruebas: Ensayo de un Método Técnico*. 2da edición. Bogotá. Editorial Temis. 2004. Pág. 202.

promover denuncias, se debe aclarar que estas no deben ser fundamentadas en una mera conjetura o suposición, sino que deben ir acompañadas de los hechos probados dentro del expediente y un razonamiento que dé sustento al hecho presunto (la comisión de un delito).

La Administración Tributaria no debe hacer una interpretación aislada de los artículos 70 y 90 del Código Tributario, lo que debe hacer es una interpretación integral entre estos artículos y el artículo 358 A del Código Penal, explicando de forma razonada las consideraciones de hecho y de derecho en conjunto con las pruebas obtenidas en el procedimiento administrativo para determinar que existe un detrimento en la recaudación impositiva y un indicio de la existencia de un delito tributario.

Para determinar el adeudo tributario será necesario darle audiencia al contribuyente y finalizar el procedimiento administrativo, junto con el contencioso-administrativo, si fuere el caso, lo que debe acontecer es que la resolución o fallo estén firmes. De acuerdo con la sentencia emitida dentro del expediente 272-2000 de la Corte de Constitucionalidad los derechos de audiencia y debido proceso reconocidos en el artículo 12 de la Constitución *“Tienen mayor relevancia y características en los procesos judiciales es cierto, pero su aplicación es imperativa en todo tipo de procedimientos, aún (sic) ante la administración pública y el Organismo Legislativo y cualquier otra esfera de actuación, media vez, por actos de poder público, se afecten derechos de una persona. Tales derechos abarcan la potestad de ser oído, de ofrecer y producir medios de prueba y de rebatir las argumentaciones deducidas, y el pronunciamiento definitivo de conformidad con la ley”*.

En la sentencia emitida dentro del Expediente 1706-2008, la Corte de Constitucionalidad indicó que *“ ha sostenido que los derechos de audiencia y a un debido proceso reconocidos en el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, al provenir de una norma general prevista en la parte dogmática, deben tener plena observancia en todo procedimiento en que se sancione, condene o afecten derechos de una persona; que su aplicación es imperativa en todo tipo de procedimientos, aún ante la administración pública y cualquier otra esfera de administración, siempre que por actos del poder o autoridad se afecten derechos de una persona”*.

Lo anterior es de capital importancia ya que la decisión de la Administración Tributaria sobre la existencia de indicios o presunciones de delitos tributarios afectan gravemente los derechos de una persona, sobre todo el debido proceso y el derecho de defensa. Por ello, la decisión de la Administración Tributaria sobre la existencia de indicios o la presunción de delitos tributarios debe estar motivada y no ser una decisión arbitraria por

parte del ente recaudador. Junto con los indicios que establezcan el posible engaño por parte del contribuyente, la Administración Tributaria debe contar con la determinación del adeudo tributario, pues este adeudo forma parte del tipo penal y el detrimento en la recaudación impositiva es un presupuesto para la existencia del delito de defraudación tributaria, actualmente los jueces establecen el adeudo tomando por cierto el monto que la Administración Tributaria señala en la denuncia, pero esta práctica no tiene un fundamento legal.

Es por ello que, tal como lo ha manejado la Administración Tributaria en los años anteriores, haciendo alusión a un supuesto detrimento que no ha sido determinado por medio del proceso que establece la ley para hacerlo y sin indicios de la comisión de un delito tributario, no es suficiente legalmente para que se promueva una denuncia penal. Es necesario que la Administración Tributaria presente de forma razonada y con prueba que soporte el indicio de la comisión de un delito por parte de un contribuyente para proceder a la vía penal, respetando el debido proceso y el derecho de defensa que le asiste al contribuyente.

Por lo tanto, la Administración Tributaria debe efectuar su labor de fiscalización con responsabilidad y contar con pruebas suficientes, respetando ambos derechos, para trasladar cualquier expediente a la esfera penal. Es decir que no puede de forma arbitraria simplemente argumentar que existen indicios o presunciones, sino debe aportar prueba y razonar debidamente con argumentos que soporten dichos indicios o presunciones.

Efectos de llevar simultáneamente ambos procesos

Como se desarrolló anteriormente, en algunas legislaciones se permite que el procedimiento administrativo, así como el proceso penal se sustancien al mismo tiempo.

Se considera que esto representa un detrimento a la certeza y seguridad jurídica del Estado. El problema de llevar de forma paralela el procedimiento administrativo y el proceso penal es que el resultado entre ambos podría ser contradictorio.

Por medio del Decreto No. 4-2012 del Congreso de la República, se reformó el Código Tributario, y se introdujo el artículo 16 A el cual establecía “*Simulación fiscal. La Administración Tributaria formulará los ajustes que correspondan, cuando establezca que los contribuyentes, en detrimento de la recaudación tributaria: a) Encubran el carácter jurídico del negocio que se declara, dándose la apariencia de otro de distinta naturaleza; b) Declaren o confiesen falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellas; o, c) Constituyan o transmitan derechos a personas interpuestas,*

para mantener desconocidas a las verdaderamente interesadas. En estos casos, la Administración Tributaria formulará los ajustes que correspondan y notificará al contribuyente o al responsable, sin perjuicio de iniciar las acciones penales, cuando corresponda.”

Con esta reforma, la Administración Tributaria podría llevar el procedimiento administrativo-tributario y el proceso penal de forma simultánea. La Junta Directiva del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala promovió una inconstitucionalidad general parcial en contra del artículo 16 A del Código Tributario y otros artículos reformados por el Decreto No. 4-2012.

La Corte de Constitucionalidad al declarar inconstitucional el artículo 16 A del Código Tributario en la sentencia emitida dentro del expediente 1898-2012 consideró que “la dualidad procesal que genera es sin lugar a dudas contraria al principio constitucional de seguridad jurídica contenido en el artículo 2 de la Constitución. No puede el contribuyente quedar sujeto a ser y no ser culpable u obligado de un mismo acto. La sola posibilidad de que el contribuyente sea sometido a un doble proceso, por los mismos supuestos, es absoluta y totalmente contraria a la seguridad y certeza jurídica del procesado consumándose una infracción constitucional”.

Respecto a los derechos fundamentales a la certeza y seguridad jurídicas que garantiza el artículo 2 de la Constitución, la Corte de Constitucionalidad ha declarado:

En sentencia emitida dentro del expediente 3350-2008: “En cuanto a la seguridad jurídica, que establece el artículo relacionado se refiere, concretamente, a la confianza que tiene el ciudadano, dentro de un Estado de Derecho, hacia el ordenamiento jurídico, en tal virtud las autoridades en el ejercicio de sus facultades legales, deben actuar observando dicho principio, respetando las leyes vigentes y principalmente la ley fundamental”.

En sentencia emitida dentro del expediente 3846-2007: “El principio de seguridad jurídica se refiere al marco legal dentro del cual se toman las decisiones individuales, por esto es importante que dicho marco sea confiable, estable y predecible”.

La seguridad y certeza jurídica en los actos y resoluciones del Estado, sólo puede alcanzarse si la actuación del Estado respeta el marco jurídico vigente, los principios y valores que inspiran todo nuestro ordenamiento jurídico, así como los procedimientos establecidos en la ley para ventilar cada asunto en particular. Sobre todo, porque el ordenamiento jurídico guatemalteco, les garantiza a los contribuyentes que el régimen tributario se organiza bajo los principios de equidad y justicia tributaria.

A pesar de que una dualidad de procesos es contraria al principio constitucional de seguridad jurídica, se han dado casos en los que se lleva de forma simultánea un proceso contencioso administrativo y un proceso penal. Al llevar los procesos de forma simultánea se corre el riesgo de que existan dos consideraciones distintas que se contradigan. Por un lado, el juez tributario competente podría considerar que no existió una infracción por parte del contribuyente y esto necesariamente implicaría que no existe un delito, pero como el conocimiento de la acusación del delito se está discutiendo en otra esfera se corre el riesgo de que el juez penal considere que sí existió un delito.

Esto implicaría una contradicción y un peligro para el contribuyente, pues como hemos discutido y tomando en cuenta la cuestión prejudicial, el proceso penal está condicionado a los resultados del procedimiento administrativo y por lo tanto llevar de forma simultánea ambos es improcedente, pues socava la seguridad y certeza jurídica del contribuyente.

Posibles soluciones a la problemática planteada

El sistema actual en Guatemala, sobre la posibilidad de plantear una denuncia por la comisión de delitos tributarios, ha presentado distintas interpretaciones, predominando la interpretación a favor de la Administración Tributaria, naturalmente por ser la institución que pone en práctica la norma (artículos 70 y 90 del Código Tributario) y ser quien tiene la facultad de promover una denuncia penal. Adicionalmente, el Ministerio Público y los juzgados penales han interpretado esa facultad de la Administración Tributario en el mismo sentido.

Dicha práctica puede resolverse de dos formas. La primera con un cambio en la interpretación jurisprudencial por parte de la Corte Suprema de Justicia y de la Corte de Constitucionalidad, pues tal como se observó, estas Cortes se han pronunciado en contra de la prejudicialidad administrativa ignorando que los derechos del contribuyente están siendo violentados bajo la interpretación de que la falta de determinación del adeudo tributario no constituye una cuestión prejudicial.

La segunda sería bajo una reforma al Código Tributario que establezca claramente que la facultad de denunciar en la vía penal para la Administración Tributaria procede una vez esté determinado el adeudo tributario y su alcance, es decir, que no solamente basta con dar audiencia al contribuyente y formularle un ajuste, sino que es indispensable que la resolución administrativa o la sentencia del Contencioso Administrativo quede firme, para que exista certeza de la existencia del adeudo tributario. Esta es una posibilidad que beneficiaría a la certeza y seguridad jurídica y se podría asegurar el respeto de audiencia y debido proceso a los contribuyentes.

Si bien el sistema implementado por Costa Rica es bastante interesante, al darle la potestad al juez penal de determinar el adeudo tributario en el mismo proceso penal, esta es una solución práctica que no atiende a las propias necesidades de la materia tributaria ya que esta es una materia especializada.

El sistema implementado en Costa Rica es una solución sencilla a un problema complejo. Esta opción, aunque es práctica, no es viable porque viola la competencia exclusiva que tiene la Administración Tributaria de determinar la obligación tributaria y tal como se mencionó dicha competencia es indelegable.

Adicional a ello, en el caso de Guatemala, esta “solución” implicaría reformas al Código Tributario, al Código Penal y a la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, lo cual requeriría de la voluntad política del Congreso de la República, entre otros factores. El desarrollo de procesos penales y las condenas en casos de defraudación tributaria en muchos casos se han dado por la interpretación indebida de los artículos 70 y 90 del Código Tributario por parte de la Administración Tributaria, el Ministerio Público y los jueces penales.

REFERENCIAS

Referencias bibliográficas:

- Acuña Zepeda, Manuel Salvador; Rodríguez Lozano, Luis Gerardo; Salinas Garza, Juan Ángel; Sánchez García, Arnulfo. *El Debido Proceso*. Tirant Lo Blanch. México. 2016.
- Altamirano, Alejandro. *Derecho Tributario*. Marcial Pons. España. 2012.
- Alveño Ovando, Marco Aurelio. *Derecho Tributario Guatemalteco*. Ediciones De Pereira. Guatemala. 2013.
- Asencio Mellado, José María. *Prejudicialidad en el Proceso Penal y Criminalización Social*. Tirant Lo Blanch. España. 2015.
- Cabanellas de Torres, Guillermo. *Diccionario Jurídico Elemental*. Undécima edición. Editorial Heliasta, s.p. 1993.
- De Bernardis, Luis Marcelo. *La Garantía Procesal del Debido Proceso*. Editorial Cultura Cuzco. Lima. 1995.
- Escobar Cárdenas, Fredy Enrique. "Compilaciones de Derecho Penal. Parte Especial". 1ra edición. Magna Terra Editores. Guatemala. 2010.
- Eseverri, Ernesto. *Derecho Tributario. Parte General*. Tirant Lo Blanch. 4ª edición. 2011.
- Felipe Núñez, Mónica Mingot, Patricio Silva. *El Delito Fiscal en América Latina*. Instituto de Estudios Fiscales. Chile. 2010.
- García Villegas, Jaime Ernesto. *Derecho Procesal Penal*. Tirant Lo Blanch. 1ª edición. México. 2016.
- Giulliani Fonrouge, Carlos. *Derecho Financiero*. Ediciones de Palma. Segunda Edición. Buenos Aires. 1970.
- Gorphe, Francois. *Apreciación Judicial de las Pruebas: Ensayo de un Método Técnico*. 2da edición. Bogotá. Editorial Temis. 2004.
- Macho, Ana Belén. *Cuantificación de los Tributos*. Tirant. España. 2008.
- Macho, Ana Belén. *Vademécum de Derecho Tributario*. Tirant Lo Blanch. 1ª edición. España. 2008.
- Martínez Lago, Miguel. *La Extensión de la Responsabilidad a las Sanciones Tributarias*. Tirant Lo Blanch. 1ª edición. España. 2008.
- Meini, Iván. *Lecciones de Derecho Penal Parte General*. Tirant Lo Blanch. 1ª edición. Perú. 2014.
- Monterroso, Gladys. *Fundamentos Tributarios*. Comunicación Gráfica G&A. 3ª edición. Guatemala. 2009.
- Muñoz Conde, Francisco y García Arán, Mercedes. *Derecho Penal: Parte General*. Tirant Lo Blanch. 8ª edición. España. 2010.

- Ossorio, Manuel. *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. 1era edición electrónica. Guatemala, S.A.
- Pelaez Vargas, Gustavo. *Indicios y Presunciones*. Dialnet. España.
- Pérez Vásquez, Carlos. *El Derecho Humano al Debido Proceso*. Tirant Lo Blanch. 1ª edición. España. 2014.
- Prósper Almagro, Ana. *La responsabilidad tributaria por participación en ilícitos tributarios*. Tirant Lo Blanc. 1ª edición. España. 2020.
- Queralt, Martín, Lozano Serrano, Casado Ollero, Tejerizo López. *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Tecnos. 21.ª edición. Madrid. 2010.
- Rosales Gramajo, Fernando. *Ilícitos Administrativos y Penales Tributarios para Garantizar la Certeza Jurídica*. Universidad Rafael Landívar. Guatemala. 2020.
- Ruiz Jiménez, Alejandro. *Derecho Tributario y Derechos Humanos*. Tirant Lo Blanch. 1ª edición. México. 2019.
- Ruiz-Rico, Gerardo, María José Carazo. *El Derecho a la Tutela Judicial Efectiva*. Tirant Lo Blanch. 1ª edición. 2013.
- Sainz de Bujanda, Fernando. *Hacienda y Derecho*. Instituto de Estudios Políticos. Madrid. 1962.
- Subirana, Sonia Mauricio. *Derecho Financiero y Tributario*. Tirant Lo Blanch. 1ª edición. España. 2013.
- Soberanes Díez, José María. *Teoría del Proceso. Perspectiva Constitucional*. Tirant Lo Blanch. 3ª edición. México. 2018.
- Valentín Cortés Domínguez, Victor Moreno Catena. *Derecho Procesal Penal*. Tirant Lo Blanch. 9ª edición. España. 2019.

Referencias normativas:

- Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente. 1985.
- Código Tributario. Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. 1991
- Código Penal. Decreto Número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala. 1973.
- Código Procesal Penal. Decreto Número 51-92 del Congreso de la República de Guatemala. 1992.
- Declaración Universal de los Derechos Humanos. 1948.
- Diario de Sesiones de la Asamblea Nacional Constituyente de Guatemala. Tomo IV, No. 67.

Sentencias de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala:

- Sentencia emitida dentro del expediente 276-99.
- Sentencia emitida dentro del expediente 272-2000.

Sentencia emitida dentro del expediente 1560-2002.
Sentencia emitida dentro del expediente 1706-2008.
Sentencia emitida dentro del expediente 1898-2012.
Sentencia emitida dentro del expediente 5715-2013.

Sentencias de la Corte Suprema de Justicia, Cámara Penal de Guatemala:

Sentencia emitida dentro del expediente 218-2009.
Sentencia emitida dentro del expediente 38-2010.
Sentencia emitida dentro del expediente 100-2010.
Sentencia emitida dentro de los expedientes 47-2011 y 57-2011.
Sentencia emitida dentro del expediente 2494-2011.
Sentencia emitida por la Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo de Guatemala dentro del expediente 01144-2011-00016.
Sentencia emitida por la Sala Quinta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo de Guatemala dentro del expediente 01145-2010-00245.

Sentencias extranjeras:

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia del 25 de mayo de 2005, FJ 3.º, JT 2005/1132.

Referencias electrónicas:

Diccionario de la Real Academia Española [en línea] <<https://dle.rae.es/>>
Zavaleta Rodríguez, Roger. Razonamiento probatorio a partir de indicios. *Derecho & Sociedad*. No. 50, 2018. [en línea]
<<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/20388>>

Otras referencias:

Ferraro, Jesica. *La yuxtaposición de los Procedimientos Tributario y Penal Tributario: Prejudicialidad y Escándalo Jurídico*. Universidad Nacional de la Matanza, Argentina, Tesis de posgrado. 2012.
Scofield Sanjúan, Maribel Jean. *La improcedencia de la suspensión del procedimiento administrativo en caso de detectarse la comisión de un delito de defraudación tributaria*. Universidad Rafael Landívar, Tesis de graduación. 2006.