



**Universidad
Rafael Landívar**
Tradición Jesuita en Guatemala



Universidad del País Vasco Euskal Herriko Unibertsitatea

**UNIVERSIDAD RAFAEL LANDIVAR
UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO/EUSKAL HERRIKO UNIBERTSITATEA
-UPV/EHU-
DOCTORADO EN DERECHO
PRIMERA FASE FORMATIVA DOCTORAL
MÁSTER UNIVERSITARIO
“SOCIEDAD DEMOCRÁTICA, ESTADO Y DERECHO”**

TEMA:

**“RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
EN GUATEMALA”**

Por: Estrada Hernández, Miler Estuardo



**CURSO: PLANIFICACIÓN DE NEGOCIOS EN EL ÁMBITO INTERNACIONAL. UNA
PERSPECTIVA JURÍDICA II**

Ciudad de Guatemala, 6 de septiembre de 2013

INDICE

Introducción	3
Garantías constitucionales tributarias	4
La relación jurídico-tributaria	8
Proceso tributario sancionador	11
Conclusiones	17

INTRODUCCIÓN

La relación jurídica tributaria es una relación de carácter público que surge con el único y exclusivo fin de regular las relaciones, enlaces o conexiones que se dan entre las distintas personas que intervienen como sujetos dentro del ordenamiento jurídico tributario. Dentro de sus elementos personales o subjetivos tenemos al sujeto activo y al sujeto pasivo de la obligación tributaria; lógicamente lo que para uno de ellos representa un derecho para el otro representa una obligación y viceversa.

El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable. Las prestaciones tributarias cuyo cumplimiento obligatorio recaen sobre éste consisten en dar, hacer, no hacer y tolerar y/o permitir. De ésta cuenta podemos inferir que las prestaciones tributarias a que está obligado el sujeto pasivo y que por ende tiene derecho a exigir el sujeto activo, no se circunscriben única y exclusivamente al pago del tributo, sino que también comprenden un sin número de obligaciones dentro de las cuales destaca una en particular, y es la obligación que tiene el sujeto pasivo de permitir que el sujeto activo fiscalice sus registros contables para determinar si la obligación tributaria fue cumplida a cabalidad.

En la legislación guatemalteca, cualquier acción u omisión por parte del sujeto pasivo que impida u obstaculice dicha labor fiscalizadora constituye Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria, ya sea como infracción administrativa o como delito, en este último caso para que se configure el ilícito penal es necesario que haya habido intervención de juez.

Dada la forma tan general y ambigua que las normas tributarias relacionadas con dicho tema se encuentran redactadas, ha ocasionado que tanto el sujeto activo o como el sujeto pasivo las interpreten a su favor, menoscabando con ello la certeza jurídica de nuestro sistema jurídico tributario; por lo que en el presente trabajo abordaré desde una perspectiva técnico jurídica la problemática existente en cuanto a la interpretación y aplicación de la figura jurídica de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria, tanto como infracción administrativa como cuando se configura como ilícito penal.

GARANTÍAS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIAS

La figura jurídica de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria es una figura exclusiva del derecho tributario, por lo tanto se rige por los mismos principios y el mismo ordenamiento legal.

Existen varios principios que rigen el derecho tributario, sin embargo, para efectos del presente trabajo únicamente me circunscribiré a dos de ellos, los cuales a mi criterio nos pueden ayudar a comprender de una mejor manera la problemática abordada en el presente trabajo.

Derecho de igualdad

Este principio ha sido ampliamente tratado por diversos autores, de los cuales, solo mencionaré a dos de ellos, los cuales a mi criterio, son los que más se acercan al verdadero significado que tiene el derecho de igualdad en el ordenamiento jurídico guatemalteco, siendo el primero de ellos Héctor B. Villegas, quien indica lo siguiente: “No se refiere este principio a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de todo lo distinto arbitrario, injusto u hostil contra determinadas categorías de personas. En sus conocidas máximas sobre la imposición, Adam Smith decía que los súbditos debían contribuir al Estado en proporción a sus respectivas capacidades. Esto significa que imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación económica es tan injusto como quienes tengan iguales medios sean gravados en distinta forma.”¹

Para el Doctor Rodolfo R. Spisso, es: “El principio de igualdad ante la ley surge como una reacción al sistema de privilegios y discriminaciones. Más que propiciar una verdadera igualdad entre todas las personas, el principio persigue acabar con situaciones de desigualdad. Todas las personas son consideradas iguales ante la ley y titulares de los mismos derechos, más que sin ello signifique pretender influir, mediante tratamientos diferenciados, en la estructura de la sociedad, ante situaciones de desigualdades de hecho, que impiden el disfrute de esos derechos que la ley consagre.”²

Esta garantía constitucional no es exclusiva del derecho tributario, toda vez que rige en todas las ramas del derecho, pero en lo que respecta al derecho tributario tiene una connotación

¹ Villegas, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. Argentina. Editorial Astrea. 2003. 8a. edición. Pág. 218.

² Spisso. Rodolfo R. *Tratado de Tributación*. Argentina. Editorial Astrea. 2004. Pág. 186.

un tanto compleja, ello en virtud que la igualdad en el derecho tributario no se refiere a una igualdad cuantitativa (numérica); es decir, no se puede aplicar un tratamiento por igual a todas las personas en lo relacionado al pago de tributos, dado que no todas las personas tiene las mismas condiciones ni la misma capacidad de pago, esto quiere decir que para el derecho tributario el principio de igualdad significa que se debe tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que se deberá dar el mismo trato a las personas que se encuentren en las mismas condiciones y un trato diferente a las personas que se encuentren en condiciones diferentes.

Pero lo complejo del significado del principio de igualdad en el derecho tributario no termina allí, ya que es muy diferente el significado que tiene el principio de igualdad para el derecho tributario sustantivo o material, del significado que tiene para el derecho tributario adjetivo o procesal. Lo explicado en el párrafo anterior es lo atinente al derecho tributario sustantivo, ahora bien para el derecho tributario adjetivo o procesal el principio de igualdad si se aplica como en las demás ramas del derecho, esto quiere decir que a todas las personas se les dará el mismo trato, independientemente si están o no en las mismas condiciones, de conformidad con la ley.

Para el presente trabajo de investigación es importante conocer el significado que tiene el principio de igualdad para el derecho tributario procesal, toda vez que la resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, ya sea como infracción administrativa tributaria o como delito fiscal, es una institución exclusiva del derecho procesal tributario.

El artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí.”

Al respecto la honorable Corte de Constitucionalidad, sentenció: “...en el respeto al principio jurídico del debido proceso, que es un derecho que asiste, en igual proporción, a todas las partes que concurren a juicio y es lo que les permite ejercer su actividad con oportunidades equivalentes cada una en su ámbito de actuación...”³

Todos los habitantes están obligados a contribuir con el desarrollo del Estado a través del pago de sus impuestos, pero dicho pago lo realizan en virtud de su capacidad de pago, lo cual

³ Corte de Constitucionalidad. *Gaceta No. 59, expedientes acumulados Nos. 491-00 y 525-00, página No. 106, sentencia: 16-06-00.*

indica que no todos contribuyen con la misma cantidad de impuestos, pero la forma de realizar dichos pagos si es igual para todos y el incumplimiento de dicho pago o el no cumplimiento a cabalidad con la forma establecida para realizarlo acarrea las mismas consecuencias, tanto para el que paga más como para el que paga menos.

Derecho de defensa

Dicho principio tampoco es exclusivo del Derecho Tributario, toda vez que el mismo rige a todas las ramas del derecho, estando claramente establecido en el Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece: “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.”

En análisis a dicho artículo constitucional, la honorable Corte de Constitucionalidad ha establecido: “Los derechos de audiencia y al debido proceso reconocidos en la Artículo 12 de la ley fundamental, 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. Tienen mayor relevancia y características en los procesos judiciales es cierto, pero su aplicación es imperativa en todo tipo de procedimientos, aún 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 rebatir las argumentaciones deducidas, y el pronunciamiento definitivo de conformidad con la ley...”⁴

El derecho de defensa consiste en garantizar la defensa de la persona y de sus derechos, evitando que el Estado en virtud de su *ius imperium* pueda lesionarlos arbitrariamente; constituyendo un límite para la aplicación de justicia. Por lo tanto, en el presente caso, dicho principio aplicaría de la siguiente manera: La Administración Tributaria, previo a sancionar o determinar que sanción le corresponde a determinada persona, debe citarla (audiencia), oírla (prueba) y vencerla (resolución) en un procedimiento que esté previamente establecido, o sea que el mismo esté determinado en la ley.

Cualquier requisito que la Administración Tributaria omita en la aplicación del régimen sancionatorio, tiene como resultado que la sanción impuesta sea nula.

⁴ Corte de Constitucionalidad. Gaceta No. 57, expediente No. 272-00, página No. 121, sentencia: 06-07-00.

Los principios mencionados anteriormente, no son los únicos que rigen el ordenamiento jurídico tributario, pero son los que a mi criterio se podrían ver vulnerados en la interpretación y aplicación de la figura jurídica de la Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria.

LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA

Para Héctor B. Villegas es: “El vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación”⁵

Gracia M. Luchena Mozo, la define así: “Se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos. De la relación jurídicotributaria pueden derivarse obligaciones materiales y formales para el obligado tributario y para la Administración, así como la imposición de sanciones tributarias en caso de su incumplimiento.”⁶

Nuestro Código Tributario, en su Artículo 14 define el concepto de relación jurídico-tributaria de la manera siguiente: “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”

Como se puede ver, existe cierta confusión entre la doctrina y el Código Tributario, en el sentido que nuestro código utiliza como sinónimos los conceptos: “Relación Jurídico-Tributaria” y “Obligación Tributaria”, lo cual es incorrecto, toda vez que el concepto de obligación tributaria va inmerso en el de Relación Jurídico-Tributaria, dicho en otras palabras constituye la parte más importante de la misma, pero esto no quiere decir que sean lo mismo.

En base a lo anteriormente expuesto, podemos decir que la relación jurídico-tributaria es aquel vínculo que une al Estado con los particulares, en virtud de una ley en la cual se establecen los presupuestos que constituyen el hecho generador; actuando el Estado como sujeto activo de la relación, constituyéndose en acreedor de los tributos a que están obligados los contribuyentes en su calidad de sujetos pasivos o deudores tributarios, estando estos últimos obligados al cumplimiento de las formalidades que el sujeto activo les impone para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

⁵ Villegas Héctor B. Op.cit. Pág. 321

⁶ Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo. Tomo I. España. 2010. Pág. 583.

En la relación-jurídico tributaria existen inmersas un conjunto de relaciones, entre las cuales están: las relaciones sustantivas principales, relaciones sustantivas accesorias, relaciones formales principales, relaciones formales accesorias, relaciones de carácter administrativo, relaciones de derecho penal, etc.

Por no ser el objetivo fundamental del presente trabajo el análisis de la relación jurídico tributaria únicamente me limitaré a comentar brevemente los elementos personales que conforman la misma:

Sujeto activo:

Este componente de la relación jurídico tributaria, es ampliamente definido por Héctor B. Villegas como: “El Estado titular de la potestad tributaria, se transforma (ya en papel de fisco) en sujeto activo de la relación jurídico. El hecho de ser el mismo Estado titular de la potestad, en virtud de la cual pudo ser dictada la ley tributaria, es compatible con su situación jurídica de sujeto activo del vínculo tributario que se traba con todos aquellos que asumen el papel de sujetos pasivos”⁷

El Código Tributario en su artículo 17 establece quien es el sujeto activo, indicando: “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo”.

Es pues, el sujeto activo aquel ente al que la ley le confiere el derecho a recibir una prestación pecuniaria en que se materializa el tributo. Podría ser cualquier institución del Estado, sea centralizada, descentralizada, autónoma; en general cualquier ente público que cuente con facultades legales para cobrar tributos.

Sujeto Pasivo:

El estudio del sujeto pasivo, comprende al deudor principal o contribuyente y a los diferentes deudores o responsables, por vínculos de solidaridad, sustitución o sucesión. El sujeto pasivo en general es aquella persona individual o jurídica que tiene la carga tributaria, por haber incurrido en el supuesto jurídico tributario (hecho generador). Es quien tiene la obligación de pagar los tributos y cumplir con los deberes sustantivo y formales ante el fisco, por lo tanto es a ese sujeto a quien se le puede exigir coercitivamente el cumplimiento de la obligación tributaria.

Héctor B. Villegas lo analiza de la manera siguiente: “a) contribuyente: es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio. b) Sustituto: Es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del

⁷ Villegas Héctor B. Op.cit. Pág. 376

destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por lo tanto, quien paga en lugar del contribuyente. c) Responsable Solidario: es el tercero también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento. A diferencia del anterior, no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo al fisco en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de contribuyente. El responsable solidario es, por lo tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que está al lado.”⁸

Nuestro Código Tributario en su artículo 18 establece: “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.”

Dicha norma contempla la solidaridad de los contribuyentes en aquellos casos en los cuales se verifique un mismo hecho generador, pero establece que en los demás casos la solidaridad debe estar contenida en la ley. Asimismo contempla la figura de responsable, quien es aquella persona individual o jurídica obligada al cumplimiento de la obligación tributaria por cuenta ajena, y quien a pesar que no tiene el carácter de contribuyente, la misma ley le impone la carga de cumplir con las obligaciones tributarias de otra personas, ya sea por representación o por sucesión.

En términos generales podría decirse que sujeto pasivo es la persona física o jurídica que por estar sometida al poder tributario, resulta obligada al cumplimiento de la obligación tributaria.

⁸ Villegas Héctor B. Op.cit. Pág. 394

PROCESO TRIBUTARIO SANCIONADOR

El proceso administrativo tributario son todos aquellos pasos, etapas o trámites que se ventilan o desarrollan, en las relaciones que se dan entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, con el objeto de determinar si existen o no obligaciones, o bien para decidir determinado asunto.

El principio constitucional sobre el cual se funda procedimiento está establecido en el Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual indica: “La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Ninguna persona puede ser juzgada por tribunales especiales secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente.”

Esto quiere decir que todo procedimiento para que este sea válido, es necesario que a la persona (en este caso al contribuyentes) a quien se le va a afectar en sus derechos, esté legalmente notificado del asuntos que se está tratando, con el objeto de pueda defenderse, a través de audiencia que se le deberá correr, para que pueda allí presentar los medios de prueba que estime pertinentes. Asimismo, únicamente tienen la facultad de decidir sobre los asuntos sometidos a su conocimiento, aquellas autoridades que estén previa y legalmente establecidas, no puede arrogarse dicha facultad cualquier persona, aunque dependa de dicha autoridad, si no tuviera a delegación correspondiente.

Sanción de la infracción de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria.

La Administración Tributaria, como sujeto activo de la obligación jurídico-tributaria, en el ejercicio de las facultades que le confiere su ley orgánica y las establecidas en el Código Tributario, realiza actividades encaminadas a verificar el adecuado cumplimiento de los deberes formales a que están obligados los contribuyentes. Y es esta verificación la que da inicio al procedimiento administrativo tributario, toda vez no se podría concebir un procedimiento de tal naturaleza, si no fuera iniciado por la propia Administración Tributaria, ello en concordancia con lo establecido en el artículo 152 del Código Tributario, el cual establece: “Todo procedimiento deberá iniciarse por funcionario o empleado, debidamente autorizado para el efecto por la Administración Tributaria. Esta calidad deberá acreditarse ante el contribuyente o responsable.”

Para efectos de fiscalización la Administración Tributaria podrá requerir informe de cualquier persona individual o jurídica, esté o no inscrita como contribuyente o responsable y en su caso, declare los tributos que de acuerdo con las leyes le corresponda. Asimismo exigirá a los contribuyentes y responsables que proporcionen los elementos que constituyen la base imponible para la correcta determinación de la obligación tributaria.

En contrapartida, según nuestro Código Tributario, los contribuyentes y responsables tienen la obligación de facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria, y especialmente deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

1. Colaborar con los funcionarios fiscales autorizados, en las inspecciones o verificaciones en cualquier local, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, contenedores, cajas registradoras y archivos, así como camiones, tanques, buques, aeronaves y otros medios de transporte.
2. Permitir que la Administración Tributaria revise las declaraciones, informes y documentos, comprobantes de mercaderías, relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias.
3. Concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, siempre que en la citación se haga constar el objeto de la diligencia.
4. Proporcionar a la Administración Tributaria la información que le requiera referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos, siempre que no se viole la garantía de confidencialidad establecida en la Constitución Política de la República y las leyes especiales, el secreto profesional, y lo dispuesto en este Código.

De no cumplir con tales obligaciones, el contribuyente o responsable puede incurrir en la infracción de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria.

La infracción tributaria podemos definir como aquella violación o trasgresión que sufren las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales. Dicho en otras palabras, es el incumplimiento a los deberes tributarios, esto es cuando no se cumple con pagar los tributos o no se cumple con los deberes formales, lo cual constituye un acto ilícito, que trae como consecuencia la imposición de una sanción.

Nuestro Código Tributario, establece con mucha claridad y precisión lo relativo a las infracciones y sanciones tributarias, dando una definición de las mismas en el Artículo 69 el cual

establece que: “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal.”

La infracción tributaria de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria, consiste básicamente en una “acción” u ‘omisión” que impida parcial o totalmente que la Administración Tributaria pueda desarrollar adecuadamente una fiscalización, tanto de los deberes materiales como de los deberes formales de los contribuyentes obligados al cumplimiento de los mismos.

La calidad de sujeto de la infracción tributaria de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria, solo puede configurarse en aquellas personas que tengan la calidad de contribuyentes o responsables tributarios, ello porque la Administración Tributaria tiene competencia para fiscalizar únicamente aquellas actividades que se relacionen el pago de tributos.

La sanción que se impone administrativamente por parte de la Administración Tributaria, a los sujetos pasivos que incurran en la infracción tributaria de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria, es una multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar. Cuando la resistencia sea de las que se constituyen en forma inmediata, la sanción se duplicará.

La figura de la infracción tributaria de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria, está regulada en el artículo 93 del Código Tributario, de la manera siguiente: “Constituye resistencia cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, después de vencido el plazo improrrogable de tres (3) días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento hecho llegar al contribuyente, para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero. También constituye resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, cualquier acción u omisión que le obstaculice o impida el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, así como la inspección o verificación de cualquier local, establecimiento comercial o industrial, oficinas de depósitos, contenedores, cajas registradoras y medios de transporte, en los casos en que la Administración Tributaria deba requerir el acceso inmediato, para evitar el riesgo de la alteración o destrucción de evidencias.

Se consideran acciones de resistencia:

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

En caso que el contribuyente no cumpla con los requerimientos de la Administración Tributaria, ésta puede tomar las siguientes decisiones:

1. Sancionar al contribuyente en forma administrativa.
2. Acudir ante un juez competente, con el objeto que este nombre un ministro ejecutor que requiera dicha información a través de un proceso cautelar.

Cualquiera de las decisiones que tome, perjudicará al contribuyente, pero lógicamente y dependiendo cada caso, una de ellas perjudicará mucho más que otra, y es esa decisión la que puede dar lugar a que la Administración Tributaria actúe arbitrariamente, ya sea perjudicando gravemente a un contribuyente, o bien beneficiando a otro.

La negativa del contribuyente de proporcionar la documentación y/o información requerida queda documentada en acta administrativa a través de la cual se concluye el procedimiento administrativo utilizado por la Administración Tributaria, para el requerimiento de información y documentación de carácter económico, financiero y tributario, a los contribuyentes.

Sanción del delito de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria.

Si la Administración Tributaria decide no sancionar administrativamente la resistencia, acude ante un Juez del ramo civil a efecto que a través de proceso cautelar de los regulados en nuestro Código Procesal Civil y Mercantil, específicamente el denominado Providencia de Urgencia, requiera judicialmente al contribuyente o responsable el cumplimiento del requerimiento incumplido administrativamente.

La facultad que tiene la Administración Tributaria de utilizar esta figura procesal, está fundamentada en lo estipulado en el Artículo 170 del Código Tributario, el cual indica: “La Administración Tributaria podrá solicitar ante los tribunales del orden común, que se dicten las

medidas cautelares que estime necesarias para asegurar los intereses del fisco, en la oportuna percepción de los tributos, intereses y multas que le corresponden, así como en la debida verificación y fiscalización que le manda la ley, cuando exista resistencia, defraudación o riesgo para la percepción de los tributos, intereses y multas y ésta deberá decretadas para este propósito.”

El juez al darle trámite a la demanda deberá nombrar un Ministro Ejecutor, que regularmente, es un Oficial o Notificador del juzgado, para que juntamente con un representante de la Administración Tributaria, requiera nuevamente al contribuyente la presentación de la información y/o documentación que no presentó en la vía administrativa.

Si el contribuyente mantiene su postura de incumplimiento, el Ministro Ejecutor deja plasmado tales extremos en un acta, la cual sirve de base para que el Juez proceda a certificar lo conducente a un Juzgado del Ramo Penal por el delito de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria, toda vez que, en este caso, ya se dio la participación de un juez competente en el procedimiento, lo cual es un elemento fundamental para que pueda configurar el delito de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria.

Al hablar de delito tributario, nos referimos a aquella acción típica, antijurídica y culpable, que atenta o lesiona al régimen tributario, y la cual es sancionada con una pena.

Silvia Bacigalupo, al referirse al delito tributario indica: “El delito fiscal presenta un aspecto dogmático insoslayable. El contenido de ilicitud del delito fiscal está constituido por la infracción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del Estado mediante el pago de tributos. En el delito fiscal ese determinado mandato de acción –cuya infracción da lugar a la defraudación–, es decir, a la tipicidad de la conducta, no viene expresado en la Ley penal. La conducta típica de infracción del deber presupone la existencia de un determinado hecho imponible que da lugar a un determinado deber fiscal, a un determinado obligado tributario y al pago de un tributo concreto. Todos estos aspectos de la conducta, la relativa al mandato de acción, a la determinación del sujeto activo y la referente al objeto material del delito, no se encuentran determinadas en la Ley penal, sino que requieren la remisión a la ley extrapenal para determinar el núcleo del deber fiscal. Se trata, por tanto, de un tipo penal de características especiales, es decir, de una ley penal en blanco. Ello significa que para poder determinar la tipicidad del delito fiscal y afirmar la infracción de la norma es necesario remitirse a la Ley tributaria en la que se especifica el hecho imponible

que en concreto genera el derecho al devengo del tributo por parte del Estado y da lugar al nacimiento del deber fiscal para el contribuyente.”⁹

La especialidad del delito tributario, no radica únicamente en el tipo de bien jurídico que el legislador quiso proteger, si no también radica en el sujeto del mismo, toda vez que se trata de un delito especial que en la calidad de autor sólo puede ser cometido por quien ocupa una posición pasiva en la relación jurídico-tributaria.

Las acciones que implican la comisión del delito de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria son básicamente las mismas que implican la comisión de la infracción tributaria de resistencia que se cometen en el ámbito administrativo, con la única diferencia que para que las acciones sean tipificadas como delito y no como infracción, es necesario que haya habido intervención de juez competente.

Para que se configure el delito de Resistencia a la Acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, es necesario que se den los siguientes supuestos:

1. Que previo se haya practicado el procedimiento administrativo de requerimiento de información y documentación por parte de la Administración Tributaria.
2. Que dicho requerimiento no haya sido cumplido por el contribuyente.
3. Que el requerimiento lo haya realizado juez competente, a través del proceso cautelar de providencia de urgencia, entablado por la Administración Tributaria.
4. Que haya habido negativa del contribuyente en el cumplimiento del requerimiento realizado por el juez competente.
5. Que el juez que conoció del proceso cautelar de providencia de urgencia, certifique lo conducente a un juez penal.

Una vez cumplidos estos requisitos, ya podemos hablar que se configuran todos los elementos necesarios para la tipificación del delito de Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria, el cual contempla una pena de uno a tres años de cárcel y una multa equivalente al 1% del total de los ingresos brutos del contribuyente, obtenidos en el último periodo anual, trimestral o mensual que se revise.

Al momento que un contribuyente incumpla con los requerimientos realizados que le haga la Administración Tributaria y ésta decida no imponerle la sanción administrativa, si no que proceda a iniciarle proceso cautelar de providencia de urgencia, el contribuyente resultaría gravemente

⁹ Tratado sobre la Ley General Tributaria. Op.cit. Pág. 535

lesionado, no solo en su patrimonio, si no en su situación personal, toda vez que el mismo podría ser sancionado con pena de prisión. Situación que no se daría en los casos en que la Administración Tributaria decidiera imponerle la sanción administrativa.

Al no indicar la norma jurídica en qué casos la Administración Tributaria debe proceder a imponer una sanción administrativa, y en qué casos debe iniciar un proceso cautelar de Providencia de Urgencia, el cual terminaría en un proceso penal, existe riesgo que se cometan actos arbitrarios, como podría ser aplicar un procedimiento más benigno para determinados contribuyentes o bien aplicar el procedimiento más severo y perjudicial para otros, lo cual atenta gravemente contra el principio constitucional de igualdad toda vez que no se les está dando el mismo tratamiento a todos los contribuyentes por una misma acción u omisión.

No está demás indicar que existe una marcada desproporcionalidad entre ambas sanciones, que castigan una misma acción u omisión, con la única diferencia que las mismas se aplican como resultado de dos procedimientos distintos, pero que la escogencia de los mismos queda al arbitrio de la Administración Tributaria, lo cual también atenta contra el principio constitucional de defensa, toda vez que en caso que la Administración Tributaria elija aplicar determinado procedimiento, el contribuyente no tiene la posibilidad de hacer valer su derecho de defensa en el sentido de lograr que la Administración Tributaria cambie de procedimiento y le aplique el procedimiento que más le favorezca.

CONCLUSIONES

1. El Artículo 93 del Código Tributario, al establecer diferentes procedimientos (uno administrativo y uno judicial) aplicables en forma indistinta por la Administración Tributaria, a acciones u omisiones iguales que impliquen Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria, violenta el principio constitucional de igualdad de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria; toda vez que dichos procedimientos implican sanciones y consecuencias disímiles, que castigan acciones u omisiones iguales.
2. El citado artículo también violenta el principio constitucional de defensa del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, porque al facultar a la Administración Tributaria, para que aplique discrecionalmente a los presuntos infractores tributarios, cualquiera de los procedimientos establecidos en dicha norma, omite establecer en qué casos concretos procede la aplicación de cada procedimiento, y con ello impide que los mismos puedan

hacer uso de su derecho de defensa para efectos de solicitar, en su caso, el procedimiento que consideren favorable.

3. Tal discrecionalidad atenta contra la certeza jurídica que debe imperar en todo ordenamiento jurídico tributario.