

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

**"LA SUSTITUCIÓN DEL CIERRE TEMPORAL DE EMPRESAS, ESTABLECIMIENTOS O
NEGOCIOS POR UNA MULTA EQUIVALENTE AL 10% DEL INGRESO BRUTO DEL
ESTABLECIMIENTO SANCIONADO"**

TESIS DE GRADO

CLAUDIA LETICIA ROJAS LAM
CARNET 11897-07

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, SEPTIEMBRE DE 2015
CAMPUS CENTRAL

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

**"LA SUSTITUCIÓN DEL CIERRE TEMPORAL DE EMPRESAS, ESTABLECIMIENTOS O
NEGOCIOS POR UNA MULTA EQUIVALENTE AL 10% DEL INGRESO BRUTO DEL
ESTABLECIMIENTO SANCIONADO"**

TESIS DE GRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR
CLAUDIA LETICIA ROJAS LAM

PREVIO A CONFERÍRSELE
EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, SEPTIEMBRE DE 2015
CAMPUS CENTRAL

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

RECTOR:	P. EDUARDO VALDES BARRIA, S. J.
VICERRECTORA ACADÉMICA:	DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN:	ING. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO
VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA:	P. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO:	LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS
SECRETARIA GENERAL:	LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRANENA DE LORENZANA

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

DECANO:	DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO
VICEDECANA:	MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO
SECRETARIO:	MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN
DIRECTOR DE CARRERA:	LIC. ERICK MAURICIO MALDONADO RÍOS
DIRECTOR DE CARRERA:	MGTR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
DIRECTORA DE CARRERA:	MGTR. ANA BELEN PUERTAS CORRO

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN

MGTR. JUAN FRANCISCO GOLOM NOVA

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN

LIC. JOSE GIOVANNI CHINCHILLA GUERRERO



M.A. Juan Francisco Golom Nova
Abogado y Notario

Guatemala 10 de noviembre de 2014.

M.A. Enrique Sánchez Usera
Director de Ejes Transversales
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

Estimado M.A. Usera:

Conforme nombramiento recaído en su servidor, para ser asesor de la tesis de grado: **“LA SUSTITUCIÓN DEL CIERRE TEMPORAL DE EMPRESAS, ESTABLECIMIENTOS O NEGOCIOS POR UNA MULTA EQUIVALENTE AL 10% DEL INGRESO BRUTO DEL ESTABLECIMIENTO SANCIONADO”**, de la estudiante **Claudia Leticia Rojas Lam** quien se identifica con carné universitario **1189707** de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, rindo el presente informe:

1. Conforme el anteproyecto de investigación autorizado a la estudiante Rojas Lam, se procedió a revisar el plan de investigación para cada uno de los capítulos y de manera integral el documento final; de las revisiones que se hicieron a cada apartado, se le requirieron una serie de correcciones para adecuar la investigación a los enfoques jurídicos, propios de la materia, las cuales ya fueron cumplidos en su totalidad.
2. La estudiante ha completado el documento de acuerdo al protocolo de investigación de la facultad y en consecuencia hacen del documento final, un trabajo de grado que cumple con los presupuestos metodológicos exigidos al respecto.
3. Es de resaltar que los temas tratados logran que el informe final sea un documento académico, que se incorpora a las investigaciones que como Facultad se están produciendo, por lo que:
4. Cumplidos los requisitos metodológicos, como de contenido del trabajo de grado, en mi calidad de asesor, otorgó **DICTAMEN FAVORABLE** para que la estudiante de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales **Claudia Leticia Rojas Lam** carné **1189707** proceda a solicitar Revisión de Forma y Fondo de su trabajo de grado.

Sin otro particular me suscribo,

Atentamente,

M.A. Juan Francisco Golom Nova
Abogado y Notario



JOSÉ GIOVANNI CHINCHILLA GUERRERO
ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, 15 de junio de 2015

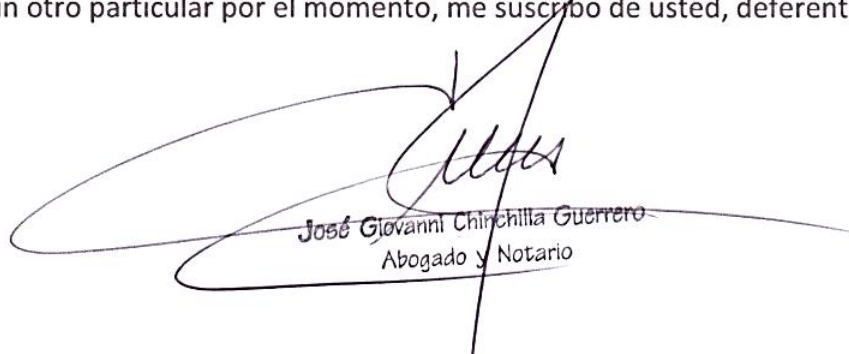
Doctor
Rolando Escobar Menaldo
Decano Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar
Presente

Estimado Doctor:

Como Revisor de Fondo de la tesis de la estudiante CLAUDIA LETICIA ROJAS LAM, denominada ***“La sustitución del Cierre Temporal de Empresas, Establecimientos o Negocios por una multa equivalente al 10% del ingreso bruto del establecimiento sancionado”***, me permito con rendir mi Dictamen, manifestándole a usted lo siguiente:

Al efectuar la Revisión de Fondo requerida, me permití establecer que la señora Claudia Leticia Rojas Lam, desarrolló el tema siguiendo el Instructivo aprobado para el efecto por el Consejo de la Facultad, por lo que estimo que el presente trabajo de tesis satisface los requisitos reglamentarios para ser aceptado como Tesis de Graduación, de manera que respetuosamente me permito emitir un dictamen favorable al mismo.

Sin otro particular por el momento, me suscribo de usted, deferentemente,



José Giovanni Chinchilla Guerrero
Abogado y Notario



Universidad
Rafael Landívar

Tradición Jesuita en Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
No. 07595-2015


Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado de la estudiante CLAUDIA LETICIA ROJAS LAM, Carnet 11897-07 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07318-2015 de fecha 15 de junio de 2015, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"LA SUSTITUCIÓN DEL CIERRE TEMPORAL DE EMPRESAS, ESTABLECIMIENTOS O NEGOCIOS POR UNA MULTA EQUIVALENTE AL 10% DEL INGRESO BRUTO DEL ESTABLECIMIENTO SANCIONADO"

Previo a conferírsele el grado académico de LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 18 días del mes de septiembre del año 2015.


MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN, SECRETARIO
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar



HOJA DE RESPONSABILIDAD POR LA AUTORÍA DE LA TESIS

La autora será la única responsable del contenido y conclusiones de la presente tesis.

Agradecimientos:

A mis papás,

Porque sin su apoyo no hubiera sido posible alcanzar este logro.

A mis hijos,

Gracias por todo su apoyo y confianza.

.

A mi Alma Mater,

Lugar donde se forjaron los conocimientos adquiridos

Y, por supuesto, a Dios,

Quien es fuerza para mi día, consuelo para mis lágrimas y luz para mi camino.

Dedicatoria:

*A todas las personas que son parte importante de mi vida
Y que me brindaron su apoyo incondicional.*

*A toda aquella circunstancia adversa por la que atravesé y que me enseñó que
con el tiempo lo que hoy es difícil, mañana será un tesoro y aprendí que aunque
no fue fácil, lo logré.*

RESUMEN

En la legislación guatemalteca, en lo relativo al ámbito fiscal, específicamente el Código Tributario, en su artículo 85 establece las infracciones cometidas por el contribuyente, tales como no haber autorizado y habilitado libros contables establecidos en el Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso o en leyes tributarias específicas, el no haberse registrado como contribuyente o responsable en los impuestos de actividades realizadas, el no emitir o entregar facturas o documentos equivalentes o bien emitirlos sin que los mismos estén autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria o por máquinas no autorizadas para su utilización, dichas infracciones se encuentran sancionadas con el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, regulado el procedimiento de cierre, en el artículo 86 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso, el cual faculta a un Juez de Paz Penal para que imponga la sanción solicitada por la Superintendencia de Administración Tributaria cuando ésta comprueba la comisión de una de las infracciones anteriormente mencionadas, documentará las mismas, mediante la Dirección de Asuntos Jurídicos, se presentará solicitud razonada ante el Juez de Paz, el cual dentro de las cuarenta y ocho (48) fija la audiencia oral para que las partes aporten los medios de prueba de cargo y descargo, finalmente impone la sanción de cierre temporal entre un mínimo de diez (10) a un máximo de veinte (20) días continuos,. Concluida la audiencia se resuelve el cierre temporal, durante los cuales no se podrá realizar actividad comercial alguna, únicamente permitiendo el ingreso de personas, si dicho lugar se tratare de casa de habitación. Asimismo, la legislación contempla que el cierre no exime al empleador del cumplimiento de sus obligaciones laborales.

No hay sanción diferente al cierre, sino que se califica de acuerdo a la naturaleza del establecimiento, si se trata de entidades fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos, el Juez actuará previo dictamen de ésta. En el caso de entidades bursátiles, previo dictamen del Ministerio de Economía. Si se trata de empresas

que prestar servicios esenciales, el cierre se puede reemplazar una multa equivalente del diez por ciento (10%) del ingreso bruto del establecimiento sancionado durante el último período mensual, la cual no puede ser menor a diez mil quetzales (Q10, 000.00), Asimismo, este beneficio alcanza a quienes estén inscritos en el régimen de Pequeño Contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, la sanción del cierre temporal se podrá reemplazar por una multa de cinco mil quetzales (Q5, 000.00).

Si hay resistencia o se violen los marchamos, la sanción se duplicará el tiempo del cierre.

Contenido

INTRODUCCIÓN.....	1
Capítulo 1 La Relación Jurídica Tributaria y Obligación Tributaria	1
1.1 Concepto y naturaleza de la relación jurídica tributaria	1
1.1.1 La Naturaleza de la relación Jurídica Tributaria:	2
1.2 Elementos de la obligación tributaria:	4
1.2.1 Elemento Personal:	4
1.2.2 El hecho generador de la obligación tributaria.....	10
1.2.3 La materia imponible.....	12
1.2.4 Temporalidad	13
1.3 Bien Jurídico tutelado de la Relación jurídico tributaria	14
1.4 Extinción de la Obligación Tributaria de acuerdo a la legislación nacional y en la doctrina.	15
1.5 Clasificación de los Tributos, sus antecedentes históricos y concepción actual..	18
1.5.1 Concepto de tributo	18
1.5.2 El concepto legal de Tributo conforme el Código Tributario de Guatemala	18
1.5.3 Clasificación Doctrinaria de los Impuestos generalmente aceptada.....	19
1.5.4 Clasificación Legal de los Tributos:	22
1.5.5 Antecedentes Históricos más relevantes del Tributo.....	25
1.5.6 El tributo y su eficacia como instrumento de redistribución de la riqueza	31
Capítulo 2 Marco Legal Constitucional que rige al tributo	32
2.1 Fuentes del Derecho Tributario y su jerarquía en el ordenamiento jurídico guatemalteco.....	34
2.2 Los Principios Constitucionales que enmarcan el Derecho Tributario.....	36
2.2.1 Principio de Legalidad o Reserva de Ley o de juridicidad en Materia Tributaria.....	37
2.2.2 Principio de aplicación analógica, irretroactividad de la ley y aplicación de la ley tributaria más benigna	40
2.2.3 Principio de Capacidad Contributiva	42
2.2.4 Principio de Generalidad	43
2.2.5 Principio de Igualdad.....	44
2.2.6 Principio de Proporcionalidad.....	44
2.2.7 Principio de razonabilidad	45
2.2.8 Principio de justicia y equidad	45
2.2.9 Principio de la prohibición a la doble o múltiple tributación	47

2.2.10	Principio de la no confiscación	48
2.3	La jurisdicción Contenciosa para el control y cumplimiento de principios que enmarcan el Derecho Tributario.....	48
Capítulo 3	El Derecho Punitivo Tributario.....	51
3.1	Potestad Sancionadora Tributaria	51
3.2	El concepto de Derecho Punitivo Tributario.....	53
3.3	Ubicación del Derecho Tributario.....	54
3.4	Autonomía del Derecho Tributario.....	54
3.5	La Clasificación Doctrinaria de la Infracción Tributaria	55
3.6	La Clasificación de las infracciones en el ordenamiento jurídico Guatemalteco..	58
3.6.1	Las Infracciones sustanciales o materiales.....	58
3.6.2	Infracciones formales.....	58
3.7	La Clasificación legal de la infracción en materia tributaria.....	59
3.8	Elementos de la infracción tributaria	64
3.9	Disposiciones de aplicación general en materia de infracciones y sanciones	65
Capítulo 4.	Breves consideraciones de los delitos contra el régimen tributario	68
4.1	El concepto doctrinario de delito	68
4.2	La Naturaleza Jurídica del ilícito tributario.....	72
4.3	Los Delitos contra el Régimen Tributario.....	74
4.3.1	Delito de Defraudación Tributaria	75
4.3.2	Casos Especiales de Defraudación Tributaria.....	76
4.3.3	Apropiación Indevida de Tributos	77
4.3.4	Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria	78
4.4	Faltas contra el orden jurídico tributario.....	81
Capítulo 5.	La figura del Cierre Temporal de Empresas, establecimientos o negocios en la legislación guatemalteca y derecho comparado	83
5.1	El Cierre Temporal de Empresas, Establecimientos o Negocios	85
5.2	Análisis de un caso de cierre temporal de empresa, establecimiento o negocio y su relación con el artículo 86 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República:.....	90
5.2.1	El cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios en las distintas legislaciones.....	97
CAPÍTULO FINAL	PRESENTACIÓN, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS .	122
	Cuadro de Cotejo “1” Instrumentos Nacionales	134

CONCLUSIONES.....	136
RECOMENDACIONES.....	137
REFERENCIAS.....	139
ANEXO I.....	141
ANEXO II.....	143

INTRODUCCIÓN

El viernes 17 de febrero de 2012 fue publicado en el Diario de Centroamérica, el Decreto número 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando. Dicho decreto incluye adiciones, modificaciones y derogaciones de artículos varios de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor agregado, las Disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria, Ley de impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, el Código Tributario, Ley de Timbres Fiscales y Papel Sellado para Protocolos, Ley de Tabaco y sus productos y el Código Penal.

El Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, entró en vigencia a partir del sábado 25 de febrero de 2012, y las reformas contenidas en este decreto se aplican de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7 del Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República. Dicho Decreto será en el presente trabajo de tesis, el punto de referencia primordial, en virtud de la reforma contenida en su artículo 42 al artículo 86 del Código Tributario.

Los cambios que contiene este Decreto a la sanción del cierre temporal de establecimientos o negocios, es que la nueva ley permite el cierre de establecimientos que no extiendan facturas y se crearan sanciones drásticas para los evasores fiscales. En este sentido habrá cierre por diez (10) o veinte (20) días a las empresas, establecimientos o negocios que no emitan facturas o documentos exigidos por las leyes tributarias; también si emiten facturas no autorizadas, por no tener los registros obligatorios que fija el Código de Comercio o estar utilizando máquinas registradoras no autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria.

En tal virtud, aunque el infractor es el contribuyente propietario de dicha empresa, establecimiento o negocio, la reforma prevé que la sanción se aplique sobre la empresa, establecimiento o negocio en el cual se cometió la infracción, lo cual es sustituible por una multa equivalente hasta del diez (10%) del ingreso bruto del mismo, la cual no puede ser menor de diez mil quetzales (Q10,000.00)

La legislación tributaria guatemalteca, Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, prevé en su artículo 85 que la comisión de infracciones tributarias allí establecidas, contemplan la sanción del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, asimismo la reforma prevista en el Dto. 4-2012 del Congreso de la República que reforma al artículo 86 del Código Tributario contempla la figura de la sustitución del cierre por una multa pecuniaria, cuando la empresa preste servicios públicos esenciales.

La pregunta central que el presente trabajo de investigación pretende analizar, es qué consiste la sustitución del cierre de establecimiento, empresa o negocio por la multa equivalente al diez (10%) del ingreso bruto del establecimiento sancionado, haciendo un estudio si la reforma prevista en el Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, al artículo 86 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso, aún mantiene una clara confrontación a los principios constitucionales que rigen el tributo, en virtud de que la norma constitucional y ordinaria, regulan que la sanción sea acorde a la infracción, amén del principio de proporcionalidad de la pena, dicha reforma no subsana la inconstitucionalidad manifiesta de la multa confiscatoria e incongruente a la supuesta infracción, derivado de lo cual, la multa solicitada en sustitución a un cierre temporal de establecimiento mercantil, no es pauta en atención a impuesto omitido alguno, el cual ya tiene su régimen sancionatorio específico sino que es una sanción pecuniaria consecuente al hecho de omisión de factura.

La investigación tiene como objetivo general el análisis de la sustitución del cierre de empresas, establecimientos o negocios por una multa, y si a consecuencia del

recién emitido Decreto, la infracción tributaria y su consecuente régimen sancionatorio respeta el marco teórico legal, y a su vez previene el marco constitucional que rige al sistema tributario.

Dentro de los objetivos del presente trabajo, se trató de analizar si al invocar las normas y principios constitucionales, que previenen que no son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delitos o faltas y penadas por ley anterior a su perpetración, tal y como lo establece el artículo 17 de la Constitución Política de la República de Guatemala, así como el principio de legalidad previsto en el artículo 1 del Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso, es fácil incidir en su obvia inconstitucionalidad, cuando se determina que ninguna de las causales, hechos u omisiones previstas en el artículo 85 del Código Tributario son hechos o conductas calificadas como delitos o faltas que deban ser puestas a conocimiento de un Juez de orden Penal, derivando con ello su obvia confrontación a la norma constitucional y asimismo norma ordinaria. Asimismo, se analiza si la facultad y actuar judicial solicitado por la Superintendencia de Administración Tributaria no contradice dichos principios y normas constitucionales que rigen el sistema tributario, así como libertad de comercio, industria y trabajo.

Teniendo como elementos de estudio, los siguientes capítulos: Naturaleza pública del derecho tributario, Marco constitucional que rige el tributo, El derecho punitivo tributario, Delitos contra el régimen tributario, Cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios conforme al Decreto 4-2012 del Congreso de la República, analizándose temas básicos como el concepto de relación jurídico tributaria como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de normas reguladoras tributarias que permiten al Fisco, la pretensión pecuniaria a título de tributo por parte del sujeto pasivo que está obligado a la prestación, lo que da lugar al nacimiento de la obligación jurídico tributaria, cuyo fundamento legal se encuentra establecido en el artículo 14 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso, asimismo el bien jurídico tutelado es aquel bien o valor que el legislador protege a través de la norma, sancionando a quienes lo lesionen o

pongan en peligro. Por lo tanto, en virtud del ius imperium, el Estado tiene la potestad tributaria por ley expresa, para recaudar tributos y exigirlos coactivamente y como limitante a esta facultad, se encuentra el principio de legalidad, contemplado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, ya que establece que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (*nullum tributum sine lege*), en consecuencia se requiere de una ley para tipificar infracciones y establecer sanciones.

Y consecuentemente, se analizó la figura del tributo, desde su clasificación doctrinaria y legal del mismo la que la subdivide en impuestos, arbitrios y contribuciones, concluyendo con una remembranza de la historia del tributo en Guatemala, desde la época maya al día de hoy, logrando una concepción actual del tributo.

En el capítulo segundo, se analizó el marco constitucional que rige el tributo, tomando como base el principio de legalidad o de reserva de ley en materia tributaria, el derecho a la industria, comercio y trabajo, tal y como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala, es uno de los derechos fundamentales y su reconocimiento es imprescindible de todo orden jurídico y en cualquier estado de derecho, en virtud de que un cierre de establecimiento atenta contra ese bien jurídico tutelado, al vedarle el derecho a realizar la actividad económica para el cual fue creado.

El derecho al debido proceso es la primera de las garantías del proceso penal es la que se conoce como "juicio previo" o debido proceso, ya que tanto en materia penal como en el ámbito tributario, no se puede aplicar el poder penal del Estado si antes no se ha hecho un juicio, es decir, si el imputado, y en este caso el contribuyente, no ha tenido oportunidad de defenderse, si no se le ha dotado de un defensor, si no se le ha reconocido como "inocente" en tanto su presunta culpabilidad no haya sido demostrada y se le haya declarado culpable, esto se encuentra regulado en el artículo anterior y en el artículo 4 segundo párrafo de la

Ley de Amparo Exhibición Personal y de Constitucionalidad, así como en el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Asimismo, se hizo breves consideraciones sobre los principios de la potestad sancionadora tributaria, desde el principio de aplicación analógica, irretroactividad de la ley y la aplicación de la ley más benigna en materia tributaria, el principio de proporcionalidad y razonabilidad finalmente

En el capítulo tres, se analizó el concepto y elementos de la infracción tributaria tanto en forma doctrinaria, la que considera que es toda violación a las normas jurídicas que establecen obligaciones tributarias sustanciales y formales, y la normativa legal, específicamente el Código Tributario denomina a la infracción tributaria como toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de igual forma de índole sustancial o formal, agregando que se sancionará en tanto no constituya delito o falta.

En el capítulo cuatro, se desarrollaron breves consideraciones de las conductas típicas de los delitos contra el régimen tributario, en virtud de que su contenido no forma parte de este trabajo de investigación, ya que la sanción del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, es la sanción prevista por la legislación guatemalteca, por la comisión de infracciones tributarias establecidas expresamente por ley, tal es el caso, en el art. 85 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso.

Finalmente, en el capítulo quinto, se desarrolló en qué consiste la sanción del cierre en forma más específica y detallada, así como el procedimiento establecido en el artículo 86 del mismo cuerpo legal, desde el momento en que se constata la comisión de cualquiera de las infracciones contenidas por la Superintendencia de Administración Tributaria, y ésta hace la solicitud al Juez de Paz competente para que dirima la situación jurídica del contribuyente, fijando una audiencia dentro de las 48 horas siguientes y su consecuente resolución con la que decreta el cierre

del establecimiento. En ese sentido, la reforma regulada en el Decreto 4-2012 del Congreso de la República permite que cuando se trate de hospitales, establecimientos de carga o transporte de pasajeros y centros educativos privados, la sanción del cierre se podrá sustituir por una sanción pecuniaria, en este caso por una multa equivalente al diez por ciento (10%) del ingreso bruto del establecimiento sancionado, la cual no podrá ser menor a diez mil Quetzales (Q10,000.00.) Este beneficio también alcanza a los contribuyentes inscritos en el Régimen de Pequeño Contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, en tanto que esta sanción se podrá reemplazar por una multa de cinco mil Quetzales (Q5,000.00).

Dentro de los alcances de la investigación, en el ámbito espacial, fue desarrollada dentro del municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, tomando como referencia desde el año 2009 a la entrada en vigencia del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, publicado en el Diario Oficial el 17 de febrero de 2012, cobrando vigencia ocho (8) días después de su publicación y tomando como base de investigación, fuentes doctrinales, legales e institucionales como Juzgados de Paz Penal, Superintendencia de Administración Tributaria y expedientes consultados a nivel de bufete jurídico en el cual, se han ventilado casos de cierre de empresa, establecimiento o negocio por infracción tributaria.

Asimismo, entre los límites para realizar dicha investigación, se derivaron de que la reforma contenida en el Decreto. 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala es de reciente vigencia, razón por la cual no existe doctrina que sirva como medio de consulta, sin embargo se utilizó doctrina argentina, en virtud de que esa figura del cierre temporal tuvo como modelo dicho país. Básicamente, en ese tema, se apoyó específicamente en el Código Tributario, Ley para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, tomando como norma base la Constitución Política de la República de Guatemala, y un caso de un establecimiento sancionado por el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios por la no emisión y entrega de una

factura por el valor de diez (10) Quetzales, cuya sanción fue reemplazada por una multa de diez (10) mil Quetzales.

Su principal aporte consiste en la entrega de un documento en beneficio para la sociedad, ya que de la investigación se evidenció el equívoco en la promulgación y publicación de una legislación que olvidó principios y normas constitucionales que reconocen y garantizan la libertad de industria, de comercio y de trabajo así como la obligada congruencia entre infracción y sanción, y en general, del principio de legalidad en materia tributaria.

El tipo de investigación es jurídico descriptiva, por ser un análisis crítico sobre la inconstitucionalidad existente que no fue subsanada con la reforma prevista en el Decreto. 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala al artículo 86 del Código Tributario, en especial lo relativo a que la Constitución Política de la República, en su artículo 43, reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes, haciéndose evidente que la norma ordinaria confronta la norma constitucional citada, ya que la Administración Tributaria pretende imponer una sanción consistente en un cierre temporal de un establecimiento, por medio de la cual ésta desarrolla su actividad comercial y económica, vedando así su derecho a desarrollar su actividad comercial o de industria, su libertad de trabajo y vedando el derecho de ejercer comercio o actividad comercial para la cual fue creada y que es parte de su objeto contenido en su escritura social.

Asimismo, es jurídico propositiva, en virtud de que cuestionó que el no hacer ni entregar una factura, extremo que, sería un procedimiento y sanción de carácter administrativo, en muchos casos la misma, es una sanción pecuniaria gravosa y superior, en todo caso al consumo resultante. Por lo tanto, se evaluó como se mencionó anteriormente, la existencia de una violación de carácter constitucional, así como que un Juez de Paz Penal conozca y dirima la denuncia de la

Administración Tributaria, tipificada ésta como falta o delito en un ordenamiento penal previo la conducta del contribuyente.

Durante la realización de la investigación se utilizó el siguiente instrumento: el cuadro de cotejo para analizar la figura del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios dentro del ámbito nacional en relación a cómo se regula en otros países, y se evidenció que en países de Centroamérica existe una semejanza tanto en el establecimiento de infracciones tributarias y sus consecuentes sanciones, haciendo énfasis en que en Guatemala, el solo hecho de la comisión de la infracción establecida acarrea la sanción del cierre, en cambio en otras legislaciones, dicha sanción se aplica en virtud de reincidencia de la comisión, asimismo estableciendo con ello, que solamente en El Salvador, se contempla la sustitución de la sanción por una multa al igual que en Guatemala. De igual forma, la sanción del cierre contempla el cumplimiento de obligaciones laborales y si fuere casa de habitación el lugar cerrado, el ingreso permitido.

Capítulo 1 La Relación Jurídica Tributaria y Obligación Tributaria

1.1 Concepto y naturaleza de la relación jurídica tributaria

Desde épocas antiguas, se evidenciaba la relación existente entre el Estado y los ciudadanos, debido a que el mismo, exigía una contribución para el pago de los gastos de la monarquía. Posteriormente con el resurgimiento de la época moderna, nace lo que se conoce como la Relación Jurídica Tributaria, en la cual está inmersa la potestad de imposición y el deber de contribución, a lo que se le puede llamar el sujeto activo y sujeto pasivo de la relación jurídica.

En ese sentido, la relación jurídica tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permiten al Fisco, como sujeto activo, la prestación de una pretensión pecuniaria a título de tributo por parte del sujeto pasivo que está obligado a la prestación. En relación a ese concepto, la autora Catalina García Vizcaíno la conceptualiza así: “El ejercicio del poder tributario estatal crea obligaciones sustanciales (pago del tributo) y establece deberes formales (presentación de declaraciones juradas, llevar libros o registros especiales y exhibirlos a los organismos recaudadores, comparecer a las citaciones, etc.) y establece que una parte de la doctrina entiende que la relación de orden jurídico que se traba entre el Estado y los sujetos sometidos a él, constituye una obligación tributaria.

El autor Martín de la Cueva dice que “la relación tributaria establece un vínculo entre el poder de la autoridad y el contribuyente, de lo cual derivan derechos y obligaciones recíprocos, toda vez que la autoridad también tiene deberes de esta naturaleza e inclusive pueden quedar comprendidos terceras personas,

considerándose que la materia sobre la que versan tales obligaciones mutuas son generalmente de carácter administrativo.”¹

El autor Hensel, mencionado por García Vizcaíno, la define como “la relación fundamental de derecho tributario, que consiste en el vínculo obligacional por el cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica denominada “impuesto” que se origina en la realización del presupuesto de hecho previsto en la ley. En consecuencia, que la obligación tributaria es una obligación de dar, coexistiendo con ella obligaciones accesorias, las que son de carácter administrativo a cargo de todos los ciudadanos.”²

La legislación guatemalteca en los artículos 14 a 34 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso, establecen que la relación jurídico tributaria es la relación que surge entre el contribuyente elemento pasivo y el Estado elemento activo, a raíz de que una persona realiza el presupuesto o el hecho generador establecido por ley y lo cual origina la obligación tributaria entre la persona individual o jurídica y el Estado.

1.1.1 La Naturaleza de la relación Jurídica Tributaria:

La naturaleza de la relación jurídica tributaria es esencialmente una relación de derecho en la que además de obligaciones se deriva el obligado respeto de las garantías tributarias, como el de proporcionalidad de las sanciones entre otras. Por esa razón, es esencialmente jurídica.

A su vez, ésta se puede comparar con la relación jurídica del derecho penal, ya que ambas materias pertenecen a la rama del derecho público y rige como principio fundamental el principio de legalidad o de reserva de ley, es decir lo

¹ De la Cueva Arturo. *Derecho Fiscal*. Ed Porrúa. México. 1 edición. 1999. Pág. 74

² *Ibid*, pág. 30

manifestamos desde ya, que únicamente la ley y una ley de carácter ordinario, puede dar nacimiento a los hechos que genera el vínculo obligacional., valga y es oportuno apuntar los aforismos latinos pertinentes...en el derecho penal, el aforismo latino “ Nullum crimen et nulla poena sine lege”, y en el derecho tributario paralelamente “ nullum tributum sine lege”.³

La relación jurídico tributaria es de derecho Público en donde la obligación de pagar tiene semejanza con la obligación civil, aun cuando se distingue en que su monto se determina unilateralmente, su fin es público.

En ese sentido, el autor Boeta Vega Alejandro, opina que la naturaleza de la obligación jurídica tributaria, es de derecho público en virtud que obtiene recursos pecuniarios para satisfacer necesidades colectivas o del bien común en general, lo cual es preferente y primordial en la organización estatal. Y por ende es de naturaleza legal, ya que da lugar a un vínculo obligacional y personal, y por último, es causal, ya que su único origen es la soberanía del Estado.⁴

En relación a la naturaleza jurídica de la misma, el autor Jarach opina que la misma tiene la siguiente naturaleza: a) es personal y obligacional; b) comprende obligaciones y derechos del Estado hacia los particulares como de éstos hacia el Estado; c) es una relación simple; d) es una relación de derecho, no de poder.⁵

Existe la intención legislativa en separarlas en cuanto a su clasificación en principales y accesorias, a las obligaciones de carácter sustantivo con las de carácter formal. A nuestro juicio esto es muy importante, ya que la diferenciación

³ Jarach Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. Ed. Liceo Profesional. Cima. Argentina. 1 edición.1969. pág. 154.

⁴ Boeta Vega Alejandro. *Op cit*. Pág. 157

⁵ Jarach, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*. (Ed. Liceo Profesional Cima. Argentina. 1 edición 1969. Pág. 153

puede conllevar un régimen sancionatorio acorde a esta naturaleza y que aún más, es parte de la hipótesis inmersa dentro del presente trabajo de graduación.

Por su naturaleza formal, la obligación fiscal, puede ser de la siguiente manera, es decir, de hacer, no hacer o tolerar, como las siguientes:

- Proporcionar un informe o declaración (hacer).
- La abstención, la no realización de una conducta (no hacer).
- Una visita de inspección o auditoría tributaria (tolerar).

1.2 Elementos de la obligación tributaria:

En la relación jurídica tributaria, es posible determinar los siguientes elementos, los cuales algunos tratadistas los clasifican en personales, temporales y cuantitativos, así lo expresa la autora García Vizcaíno Sin embargo, tienen que darse todos los elementos de la misma para que se de esta obligación tributaria, siendo los siguientes:

- a) Elemento Personal.
- b) Hecho generador.
- c) Materia imponible.
- d) Temporalidad.
- e) Base imponible.
- f) Objeto impositivo

1.2.1 Elemento Personal: Dentro de este elemento se encuentran los siguientes sujetos:

- a) **Sujeto Activo:**

Es el Estado o entidad pública a la cual se le ha delegado la potestad tributaria por ley expresa. El Estado en virtud del *ius imperium* recauda tributos en forma directa y a través de organismos públicos legalmente establecidos.⁶ Estas entidades tienen facultad de percibir determinados tributos y exigirlos coactivamente en caso de incumplimiento.

Además del Estado puede haber otros sujetos activos de la obligación tributaria, cuya potestad está subordinada al propio Estado, ya que es necesaria la delegación mediante ley del ejercicio de la potestad y ésta sólo puede ejercerse en la medida y dentro de los límites especificados en la ley por el legislador. La razón de este hecho radica en que los organismos independientes cuenten con los recursos económicos que le permitan solventar sus necesidades financieras. Estas características de los entes tributarios menores no son ilimitadas, ya que dependen de la ley, su accionar siempre será un reflejo de la voluntad del Estado⁷.

El Estado como polo positivo de la obligación tributaria cumple el papel de Fisco, y actúa, principalmente por medio de órganos que se hallan en la esfera de los distintos poderes ejecutivos. En este rol, no ejerce poder tributario, el cual se agota con el dictado de la norma tributaria que básicamente emana de los poderes legislativos.⁸

En el sentido doctrinario, Guilliani Fonrouge opina que en la obligación tributaria existen dos elementos característicos; el sujeto activo o acreedor y sujeto pasivo o deudor, y el objeto. El sujeto activo de la obligación tributaria es por excelencia el Estado en sus diversas manifestaciones. Por otra parte, el sujeto pasivo, es el sujeto de la obligación, por lo general el contribuyente, que es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero, es decir, los responsables,

⁶ *Ibid*, pág. 322

⁷ *Ibid*, pág. 323

⁸ *Ibid*, pág. 324

quienes sin tener el carácter de contribuyentes, deben, por disposición expresa de ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos.⁹

El Código Tributario, en su artículo 17 lo señala como: “sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo”.¹⁰

b) **Sujeto pasivo o el deudor tributario:**

El sujeto pasivo es el deudor principal o contribuyente, y o responsables por vínculo de solidaridad, sustitución o sucesión. Se encuentra regulado en el artículo 18 del Código Tributario, Decreto 6 -91 del Congreso. El sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de contribuyente o de responsable (agente retenedor). La clasificación de los contribuyentes según este cuerpo legal :

- **Contribuyente:** el contribuyente propiamente dicho, es el sujeto de derecho titular de la obligación principal, y realizador del hecho imponible. El contribuyente es quien merece el nombre de destinatario legal tributario, porque es en base a su capacidad contributiva que el legislador debe crear el tributo. Cuando el contribuyente es substituido por otro sujeto pasivo, tiene la obligación de resarcir a quien pagó en su nombre.

El autor Giuliani Fonrouge conceptúa al sujeto pasivo de la obligación tributaria como la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser deudor (contribuyente) o un tercero¹¹.

En relación a la solidaridad, el artículo 20 del citado cuerpo legal, estipula: “Solidaridad. Los obligados respecto de los cuales se verifique un mismo hecho

⁹ *Ibid*, pág. 442

¹⁰ Congreso de la República. Código Tributario. Decreto 6-91.

¹⁶ Giuliani Fonrouge, ob. cit., vol. I, p. 366.

17. Congreso de la República. Código Tributario. Decreto 6-91

generador de la obligación tributaria, son responsables en forma solidaria del cumplimiento de dicha obligación”. Asimismo ese artículo en sus numerales 1 al 5 establecen las normas que sobre la solidaridad se aplican en materia tributaria.¹²

- **Contribuyente Obligado por deuda propia:** “Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”. (artículo 21 Código Tributario).

- **Responsables Obligados por deuda ajena:** es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a éste. Asimismo es responsable, toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de las obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas, no resulte la obligación de pagar tributos. El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente.¹³

- **Responsables por representación:** son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en calidad de representantes, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan: los padres, tutores o administradores de bienes de menores o incapaces, los representantes legales de personas jurídicas, los mandatarios respecto de los bienes que administran y dispongan, síndicos de quiebras y depositarios de concurso de acreedores.¹⁴

¹² Congreso de la República. Código Tributario. Decreto 6-91

¹³ Congreso de la República. Código Tributario. Decreto 6-91

¹⁴ Congreso de la República. Código Tributario. Decreto 6-91

La responsabilidad establecida en este artículo se limita al valor de los patrimonios que se administren, salvo en los casos en que hubieren actuado con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria. (artículo 26 Código Tributario)

- **Responsabilidad solidaria de quienes adquieren bienes y derechos:**

Son solidariamente responsables con los anteriores propietarios como sucesores a título particular de los bienes y derechos adquiridos, por el incumplimiento de las obligaciones tributarias generadas por el dominio y transferencia de los respectivos bienes: los donatarios y los legatarios; los adquirentes de bienes, derechos y patrimonios, sucesores en el activo y pasivo de empresas de personas jurídicas o individuales; y las personas individuales o jurídicas que adquieran empresas por fusión, transformación o absorción, respecto de los tributos que adeuden los propietarios de éstas, a tenor de lo establecido en el artículo 27 del Código Tributario.

La responsabilidad solidaria en el pago del tributo, por consiguiente, resulta distinta a la responsabilidad profesional que el Decreto 6 -91 del Congreso de la República, regula en la sección sobre infracciones cometidas por profesionales o técnicos, en el artículo 95, al atribuir responsabilidad a éstos, solamente si por dolo se produce el incumplimiento de sus obligaciones. De allí que cualquier regulación reglamentaria con respecto al sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad profesional, solamente puede consistir en regular lo relativo al cobro administrativo del tributo y los procedimientos relativos al contenido material de la ley, sin darle otro sentido, ni agregar elementos materiales que ni la Constitución ni la ley le dan.¹⁵

- **Agentes de retención o de percepción:** “son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley, que

¹⁵ Expediente 231-93, sentencia de fecha 9/2/1994

intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente...”.

Los agentes de retención son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes.¹⁶

Los agentes de percepción son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal sean autorizados o deban percibir impuestos, intereses, recargos o multas, por cuenta de la Administración Tributaria.¹⁷

Se reconoce que el sujeto pasivo es el obligado directo al pago del impuesto, mientras que los responsables son aquellos que por cuenta ajena, deben responder por la obligación tributaria, en virtud de norma legal expresa. Como se mencionó anteriormente, en el artículo 18 del citado cuerpo legal coincide con la Constitución en cuanto a regular conjuntamente el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria. Y los agentes de percepción, son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al Fisco. También serán considerados agentes de percepción, quienes por disposición legal, sean autorizados o deban percibir impuestos, intereses, recargas o multas, por cuenta de la Administración Tributaria, como por ejemplo los comerciantes que emiten factura y que de una vez carga el doce(12%) del Impuesto al Valor Agregado al cliente, en los profesionales que prestan servicios técnicos o profesionales y de una vez cobran el Impuesto al Valor Agregado en la factura, entonces el que emite la factura es un agente de percepción.

Las situaciones especiales (Responsables) contempladas en el artículo 22 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso, son eventos que el legislador no quiso dejar aislados, porque podrían los mismos ser motivo de evasión, tal es el caso del fideicomiso, en el cual el fideicomitente (es quien aporta el dinero)

¹⁶ Congreso de la República. Código Tributario. Decreto 6-91

¹⁷ Congreso de la República. Código Tributario. Decreto 6-91

generalmente es el Estado o una municipalidad , el fiduciario (es quien administra el dinero) sólo pueden ser bancos y las financieras, y los fideicomisarios (los beneficiarios en quienes se vaya a ejecutar el fideicomiso), por lo que en este caso, el responsable de la obligación tributaria es el fiduciario, es decir el banco o financiera, responsabilizando a quien percibe el dinero.

En el contrato de participación, es una figura mercantil lucrativa, y es cuando dos o más personas se ponen de acuerdo en escriturar un negocio, no sujeto a inscripción, sin embargo, el negocio sí genera tributos.

En la copropiedad se responsabiliza a todos los copropietarios de la obligación tributaria, a modo de ejemplo si una finca está en copropiedad, los responsables del pago del Impuesto Único sobre Inmuebles-IUSI- son todos los condueños de la finca.

En las sociedades, los socios son los responsables a través de su representante legal.

Y finalmente, en las sucesiones intestadas, el responsable es el administrador de la herencia o albacea, y en su defecto, los herederos.

1.2.2 El hecho generador de la obligación tributaria

El hecho generador es el presupuesto establecido en ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, según lo establecido en el artículo 31 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso.

En él se configuran todas las circunstancias que motiva que nazca a la vida jurídica el tributo, si no se dan todos los elementos del hecho generador entonces no hay tributo.

Cada hecho generador está establecido en ley específica, por ejemplo el hecho generador del Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Único sobre Inmuebles.

El acaecimiento del hecho generador se da en hechos materiales y en hechos o en actos jurídicos, por ejemplo un hecho material sería a modo de ejemplo, un accidente de tránsito, y un hecho jurídico, podría ser una escritura de donación al momento de hacerla, y asimismo, una compraventa o permuta de un inmueble constituye un hecho o acto jurídico.

Según lo establecido en el artículo 32 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso, referente al acaecimiento del hecho generador, se considera que éste ocurre y produce efectos, en los casos en que el presupuesto legal esté constituido solo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca efectos que normalmente le corresponden y en los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente de conformidad con el derecho que es aplicable.

En doctrina al hecho generador, se le tiene como el hecho (real-material) que la ley tributaria considera apta para originar el tributo. Es el elemento imprescindible de la obligación tributaria. En virtud de lo cual, se hace referencia brevemente a los elementos del hecho generador, siendo los siguientes:

- a) Elemento material: es el hecho previsto en la ley como generador de la obligación tributaria.
- b) Elemento subjetivo: sujetos que intervienen en la obligación tributaria una vez que se ha realizado el hecho generador, son el sujeto pasivo y activo.
- c) Elemento temporal: permite determinar el momento en el que se realiza el hecho generador.

d) Elemento espacial: ámbito territorial en donde se produce el hecho imponible.

1.2.3 La materia imponible

Es en esencia, la causa del impuesto. Es decir, es el presupuesto derivado del cual, por mandato legal, surge la obligación tributaria.

Estos elementos tienen íntima relación con la institución denominada “la determinación” tributaria, que atiende al quantum de la obligación a cargo del contribuyente.¹⁸

Es pues el punto inicio para el nacimiento de la obligación fiscal., la que contiene una serie de presupuestos o hipótesis a cuya realización se produce el nacimiento de la obligación fiscal. A este presupuesto o hipótesis contenido en una norma jurídica en forma abstracta e hipotética, se le llama hecho o materia imponible.¹⁹

En este sentido, García Vizcaíno, opina que algunos autores lo identifican como el hecho imponible. Y que consiste en la descripción objetiva del hecho o situación previstos en forma abstracta por las normas jurídicas.²⁰

Como lo señala el profesor Sainz de Buñanda, en la página consultada, el hecho imponible es el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma, de cuya realización nace la obligación tributaria concreta.²¹

¹⁸ García Vizcaíno, Catarina. *Op.cit.* Pág. 317

¹⁹ García Vizcaíno Catarina. *Op cit.* Pág. 318

²⁰ *Ibid*, pág. 214

²¹ http://campusvirtual.hacienda.go.cr/_Recursos/Global/Recurso0000248/El%20Derecho%20Tributario-El%20Tributo fecha de consulta: 16/9/14

1.2.4 Temporalidad

La temporalidad analiza en qué momento nace la obligación tributaria, asimismo analiza en qué momento se devenga el tributo.

En este sentido opina García Vizcaíno que al hablar de temporalidad, indica el exacto momento en que se configura, o en que la norma tiene por configurada, la descripción objetiva. La mayoría de las veces esta indicación es implícita. Si el hecho o la situación descrita en forma abstracta acontecen en la realidad durante la vigencia de la norma tributaria, da lugar a la configuración del hecho imponible. Cuando acontece con posterioridad a la derogación de esa norma, no se puede hablar de hecho imponible, y por ende, no se genera obligación tributaria.²²

En relación a la temporalidad, como elemento de la obligación tributaria, el autor Geraldo Agaliba, mencionado en la obra de García Vizcaíno, opina que al suceder concretamente “Hechos descritos en la hipótesis de incidencia, después de la vigencia de la ley que la contiene, y en cuanto perdure ésta, tales hechos serán hechos imponibles, aptos, por lo tanto, para dar nacimiento de las obligaciones tributarias.”²³

En cuanto a lo regulado en la norma guatemalteca, los artículos 7, numerales 1 al 6 y artículo 8, numeral 1, literal a-d, y numerales 2 al 5 del Código Tributario. Decreto 6-91 del Congreso de la República, regulan lo relativo a la aplicación de las leyes tributarias conforme a las reglas allí enumeradas, de igual forma en el artículo posterior, regula lo relativo a plazos legales, reglamentarios y administrativos, los cuales se contarán a partir de las reglas allí establecidas.

1.2.5 La Base impositiva

La base imponible es el elemento que el contribuyente debe pagar al sujeto activo de la relación tributaria, es el porcentaje que se debe de calcular sobre las rentas

²² *Ibid*,pág 215

²³ García Vizcaíno, Catalina *Loc, Cit.* Pág. 314

obtenidas, sobre el valor de la mercancía, sobre el valor del contrato, sobre bienes declarados, etc. Los porcentajes varían de acuerdo con el negocio o transacción de que se traten y por la ley tributaria que los regule.

1.2.6 Objeto impositivo

Es también llamado objeto finalista, ya que todos los tributos persiguen una finalidad económica, ya que todos los tributos llevan en sí mismos el objeto que desean gravar y cuyo fin es obtener el pago de la pretensión que le otorga el derecho concedido pro el poder imperio del Estado.

1.3 Bien Jurídico tutelado de la Relación jurídico tributaria

El autor, Juan Manuel Álvarez Echagüe, en su libro "La clausura en materia tributaria", menciona que, "para que una conducta pueda ser considerada como típica, debe haber afectado ese bien jurídico que por medio de la legislación se intenta salvaguardar" (Zafaron Eugenio)

Asimismo expresa Hans Jescheck, que "en las normas penales, subyacen juicios de valor positivos sobre bienes vitales que son indispensables para la convivencia humana en la comunidad y deben ser protegidos, lográndose ello a través del poder coercitivo del Estado que se hace efectivo con la aplicación de penas."

Para el tributarista Altamirano, "el bien jurídico es la entidad, preexistente a la actividad creadora del legislador, tutelada por la norma legal y cuya lesión o puesta en peligro es necesaria para la aparición del ilícito". Y según Ayala, delimitar claramente los contornos del bien jurídico tutelado es vital, pues éste se "convierte en piedra angular para la interpretación de la norma penal, dirigida en su última ratio a proteger a la sociedad".

En resumen, el bien jurídico tutelado es aquel bien o valor que el legislador toma en consideración debido a su importancia en el seno de la sociedad en un momento determinado, motivo por el cual decide protegerlo a través de la norma, sancionando a quienes lo lesionen o pongan en peligro.

El mismo tiene una doble función: por un lado, es un método para interpretar la ley y, por el otro, un elemento que determina cuándo una conducta lesiona o lo ha puesto en peligro de manera suficiente como para merecer reproche y por tanto, ser sancionada.

A forma de breve resumen, el bien jurídico que se protege es el orden económico y social, la cual se diferencia de la teoría patrimonial que estima que lo que se salvaguarda al sancionarse los delitos tributarios es el patrimonio estatal, en iguales condiciones que la de los patrimonios particulares.²⁴

1.4 Extinción de la Obligación Tributaria de acuerdo a la legislación nacional y en la doctrina.

La extinción es un procedimiento anormal de cumplir con la obligación, sin embargo existen formas o medios de extinción de la obligación tributaria, según el artículo 35 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República, establece que se extingue por los siguientes medios:

Pago: El pago por excelencia es cumplimiento de una obligación y extinguir la misma. Las formas de pago contempladas en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso, son: a) pago en efectivo, b) pago por garantía (artículo 36), c) pago por tercero (artículo 37), d) pago por consignación (artículo 38), e) pago mediante convenio (artículo 40), f) pago a cuenta (artículo 39).

²⁴ Alvarez Echagüe, Juan Manuel "La clausura en materia tributaria" Villedal Editor. Buenos Aires, Argentina .Febrero 2002

La Compensación: Es una forma de extinción de las obligaciones, que tiene lugar cuando se compensan los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria con los créditos líquidos y exigibles, así como la compensación especial. Es asimismo, compensar saldos deudores con acreedores, es decir una compensación de débito y crédito. Es un modo de extinguir obligaciones vencidas dinerarias o de cosas fungibles, entre personas que son recíprocamente acreedores y deudores. Se encuentra regulada en los artículos 43 y 99 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso.

La Confusión: Es una forma de extinción de las obligaciones, que tiene lugar cuando se da la reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor. Es la reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor que extingue la obligación. Se encuentra regulada en el artículo 45 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso.

La Condonación o remisión: Es una forma de extinción de las obligaciones que consiste en el perdón que el Sujeto Activo otorga en forma voluntaria al Sujeto Pasivo y solo podrán ser condonados o remitidos por ley. Es una forma de extinguir la obligación tributaria que consiste en perdonar o remitir la deuda y obligación de pago de los tributos causados que sólo puede ser condonada o remitida por ley (Congreso); o de multas y los recargos que solo puede ser condonado o remitido por el Presidente de la República. Se encuentra regulada en el artículo 46 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso.

La Prescripción: Es una forma de extinción de las obligaciones que consiste en derecho que tiene la Administración Tributaria para actuar, el cual deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro años, igual plazo tendrán los contribuyentes o responsables para ejercer su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas.²⁵ La prescripción es un modo de extinguirse un derecho como consecuencia de su falta de ejercicio durante el tiempo establecido en ley, Se

²⁵ Congreso de la República. Código Tributario. Decreto 6-91

encuentra regulada en el artículo 47 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso. Asimismo en él, se regulan las clases de prescripción, las cuales son:

- Prescripción en contra del Estado.
- Prescripción a favor del contribuyente.
- Prescripción Especial.
- Prescripción de responsabilidad, todas ellas contempladas en los artículos 47, 48, 76 del mismo cuerpo legal.

De acuerdo a la doctrina, según Giulliani Fonrouege, existen diversos medios de extinción de la obligación tributaria, pero su cumplimiento es la forma ordinaria de extinción, en virtud de que consistiendo aquélla en un dar, el medio general de extinción es el pago. Según el Código Civil, Decreto Ley Número 106, el pago es el cumplimiento de la prestación que hace el objeto de la prestación. En este sentido, para que el pago produzca los efectos liberatorios, es necesario que reúna estas características: a) que el cobro haya sido efectuado por el Estado lisa y llanamente²⁶, sin reserva de ninguna naturaleza; b) debe mediar buena fe por parte del contribuyente; c) el pago debe ser perfecto, en el sentido de que el pago sea el medio de extinción de la obligación tributaria por generalidad, sin embargo el Código Civil, Decreto Ley número 106, regula los medios de extinguir las obligaciones como lo son además del pago, novación, compensación, transacción, confusión, renuncia, remisión y prescripción, pero en materia tributaria, el Código Tributario establece los mecanismos anteriormente descritos para ello.

²⁶ *Ibid*, Pág. 571

1.5 Clasificación de los Tributos, sus antecedentes históricos y concepción actual

1.5.1 Concepto de tributo

Son prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario para obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Asimismo en la obra de García Vizcaíno, Gastón Jéze los define, como las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación. Existe pues una independencia entre el pago del obligado y toda actividad estatal relativa a éste, no existiendo una contrapartida, así lo expresa el autor Gastón Jéze.²⁷

Según Bielsa, mencionado por la misma autora, los tributos son: “las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma.”²⁸

1.5.2 El concepto legal de Tributo conforme el Código Tributario de Guatemala

El concepto legal, establecido en el artículo 9 del citado cuerpo legal, lo define como: “prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su

²⁷ *García Vizcaíno, Catalina Op Cit* pág. 89

²⁸ *Ibid*, pág. 89

poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.²⁹

El objeto de los tributos es entonces, la obtención de recursos para el cumplimiento de los fines del Estado. Nuestra Constitución Política de la República señala al Estado como responsable de la promoción del bien común, de la consolidación del régimen de legalidad, seguridad, justicia, igualdad, libertad y paz. En relación al tema, lo establecido en el artículo 1 del citado cuerpo legal, regula que: “el Estado se organiza para proteger a la persona y a la familia, así como que su fin supremo es la realización del bien común”.³⁰

El artículo 10 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso, establece que son tributos los impuestos, árbitros, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

1.5.3 Clasificación Doctrinaria de los Impuestos generalmente aceptada

Se pueden clasificar en ordinarios y extraordinarios, y la misma radica a la periodicidad o perdurabilidad de los impuestos dentro del sistema tributario. Los que se reproducen todos los años con periodicidad regular o que rigen hasta su derogación con las características de habérselos establecido con miras de permanencia, son ordinarios. En cambio los impuestos que surgen en períodos de crisis de alteraciones profundas en la economía, para lograr ajustes en los gastos públicos, son extraordinarios. Antiguamente, esta clasificación en impuestos ordinarios y extraordinarios era efectuada según que su recaudación cubriera necesidades habituales de la sociedad o emergencias sociales (guerra, catástrofes).³¹

²⁹ Congreso de la República. Código Tributario. Decreto 6-91

³⁰ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala

³¹ Villegas Lara, René Arturo. *Op cit*, ps 73/4

En cuanto a los impuestos ordinarios y extraordinarios, se puede decir que los primeros son aquellos cuya imposición y recaudación es regular y fija. Son destinados a cubrir gastos públicos normales. En los segundos, la imposición y recaudación no es regular y fija y se destinan a cubrir necesidad determinada, al ser cubierta, el impuesto se extingue y pierde todo su efecto.

Los impuestos pueden ser directos e indirectos y es la clasificación más común que existe, por lo tanto la más importante y es la siguiente:

a) **Impuestos Directos:**

Esta clasificación se refiere cuando los impuestos se aplican al patrimonio o al capital, la riqueza, el ingreso por lo que afectan directamente a los ingresos del sujeto, como por ejemplo el impuesto aplicable a casas o vehículos.

Esta clase de impuesto, propone alcanzar al verdadero contribuyente suprimiendo a todo tipo de intermediarios. Es el caso del Impuesto Sobre la Renta-ISR-en el cual la tributación y declaración es a través de la misma persona, es decir es directa. Estos en relación a la legislación nacional.

b) **Impuestos Indirectos:**

Estos son los impuestos que afectan no en los ingresos, sino en los egresos de los sujetos, en los gastos realizados por el consumo, siendo un ejemplo el Impuesto al Valor Agregado- IVA-, de igual forma dentro del ámbito nacional.

Este tipo de impuesto, traslada la carga del impuesto a quienes los adquieren o reciben, no afectando directamente al patrimonio, sino que va trasladándose mediante el traslado de dominio, es decir, gastos por el consumo.

c) **Impuestos Reales:**

El impuesto en esta categoría, tomará en cuenta solamente la cosa, el bien físico, sobre el cual recae el gravamen o sobre su valor a condición será el impuesto que deberá otorgar el dueño del mismo.

d) **Impuesto Personal:**

Son los impuestos que consideran la situación personal o económica del contribuyente. Es decir, una situación equitativa y la cual no toma a la persona solamente como proveedor de ingresos del Estado, sino lo hacen cumplir su responsabilidad según sus capacidades.

El autor Jarach, menciona que hay varios criterios de clasificación, pero considera a lo que denomina como personales a los impuestos en que el contribuyente colabora con el Fisco desarrollando una actividad que se manifiesta en declaraciones juradas, inscripción en los registros, en tanto que los impuestos reales son los que prescinden de esa colaboración administrativa.³²

Otra clasificación según la variación porcentual del impuesto sería la siguiente:

Este tipo de impuesto se determina en base a un porcentaje máximo o mínimo, que se denomina “Tasas”. Es decir, se basa en el valor del bien, También se le llama impuesto “ad valorem”

e) **Impuesto de tasa fija:**

A diferencia del impuesto “Ad valorem”, en éste no importa cuánto valga el bien, si no la cantidad del mismo, a modo de ejemplo el Impuesto Sobre Distribución de Cemento.³³

³² *Ibid*, pág. 72

³³ *Ibid*, pág. 72

f) **Impuesto plano:**

Este impuesto, generalmente en los sistemas de impuesto hay variaciones sobre porcentaje a tributar, según aumenta la base imponible. El porcentaje establecido como tributo no depende de la base imponible o tampoco de los ingresos en esta clase de impuesto. Normalmente esta base imponible es algún valor relacionado con el ingreso total renta o ganancia del contribuyente.³⁴

g) **Impuesto Regresivo:**

En este impuesto, mientras mayor sea la ganancia o ingreso del sujeto responsable del impuesto, menor es el porcentaje del tributo a pagar.

h) **Impuesto Progresivo:**

Este impuesto a menor sea el ingreso menos es el porcentaje del impuesto que debe de declarar el contribuyente. Es de beneficio para personas contribuyentes de escasos ingresos.³⁵

1.5.4 Clasificación Legal de los Tributos:

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, en sus artículos 10 al 13, establece que son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras:

a) **Impuestos:**

Es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general, no relacionada concretamente con el contribuyente.³⁶ En doctrina, Fonrouge lo define

³⁴ *Ibid*, pág. 73

³⁵ *Ibid*, pág. 74

como: “prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en situaciones consideradas por la ley como hechos imponible”³⁷ Asimismo, la autora García Vizcaíno, Catalina lo define: “como toda prestación obligatoria en dinero o en especie que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación”³⁸. Es la contribución pecuniaria que obtiene el Estado de personas individuales o jurídicas, por medio de su actividad financiera y del poder tributario de que está investido, con el objeto de obtener, administrar y usar dichos recursos para alcanzar el bien común de todos los habitantes a través de los servicios públicos.

b) Arbitrios:

Es el tributo decretado a favor de las municipalidades.³⁹ En sentido doctrinario: es un aporte de carácter obligatorio, que mediante una ley es decretado a favor de un municipio, de acuerdo a los principios de legalidad, equidad y justicia tributaria, para la realización de los fines de dicho municipio.⁴⁰ Es el pago pecuniario obligatorio por el cual las municipalidades perciben los ingresos para el cumplimiento de sus obligaciones. Por ejemplo: el boleto de ornato. Entre sus características se encuentran que es un pago pecuniario, obligatorio, tiene que estar establecido en ley y es de ámbito territorial restringido.

c) Contribuciones Especiales:

Es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales, a modo de ejemplo es el del Seguro Social.⁴¹ Se encuentra regulado en el artículo 13 del Código Tributario. En sentido doctrinario, Fonrouge la define

³⁶ Congreso de la República. Código Tributario. Decreto 6-91

³⁷ García Vizcaíno Catalina, *Op cit*, Pág. 87

³⁸ García Vizcaíno Catalina. *Op cit.*, pág. 89

³⁹ Congreso de la República. Código Tributario. Decreto 6-91

⁴⁰ *Ibid*, pág. 90

⁴¹ Congreso de la República. Código Tributario. Decreto 6-91

como: “la prestación obligatoria debida en razón de beneficios, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado”.⁴² La autora García Vizcaíno las define como: “toda prestación obligatoria en dinero o en especie que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige en virtud de la ley, por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos, o de especiales actividades estatales”.⁴³

d) **Contribuciones por mejoras:**

A diferencia de la anterior, la contribución por mejoras es establecida para costear la obra pública que produce plusvalía inmobiliaria. Es la establecida para costear la obra pública y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado (municipalidades)⁴⁴. Se encuentra contemplado en el artículo 13 del Código Tributario. Doctrinariamente, es la suma de dinero que paga una persona individual o jurídica, como contraprestación a un servicio público que proporciona el Estado y sus instituciones o las municipalidades. Aunque no está regulado, es un ingreso público.

e) **Tasas:**

Contemplado en los artículos 260 y 261 de la Constitución Política de la República de Guatemala, los cuales son exclusivos de las Municipalidades. La autora García Vizcaíno, la define como tasa es “toda prestación obligatoria en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige en virtud de la ley, por un servicio o actividad estatal, que se particulariza o individualiza en el obligado al pago. Tal servicio, tiene el carácter de divisible, por estar determinado y concretado en relación con los individuos a quienes él atañe”⁴⁵. Las tasas se

⁴² *Ibid*, pág. 91

⁴³ *Ibid*. Pág. 90

⁴⁴ <http://es.scribd.com/doc/22493452/Fundamentos-derecho-tributario-Guatemalteco> fecha de consulta: 24 de agosto de 2014

⁴⁵ García Vizcaíno Catalina. Op cit., pág. 303

clasifican, según los artículos 4 y 5 del Código Tributario Municipal, en Administrativas y de Servicios. Las tasas Administrativas (certificaciones e inscripciones) partidas de nacimiento al Registro Nacional de Personas-RENAP-; una inscripción a los registros públicos (Registro General de la Propiedad, Registro Mercantil) y de servicios (el alumbrado público, extracción de basura).

Las características de las tasas son: 1. Ingreso monetario recibido por el Estado u otra entidad del Estado, 2. Emanan del Estado con base en su poder imperio, 3. Pueden ser establecidas en reglamentos o acuerdos municipales, no en leyes, mediante acuerdos gubernativos. 4. Equivalentes al servicio que se presta. 5. Efectividad. 6. Divisibilidad. Existiendo diferencias entre impuesto y tasa, ya que los impuestos no ofrecen ninguna contraprestación específica, las tasas devienen de una actividad estatal, son proporcionales, son equitativas. Mientras que los impuestos son coercitivos, éstas son voluntarias.

1.5.5 Antecedentes Históricos más relevantes del Tributo

El origen de los tributos se remonta desde la época de la monarquía. En la edad media los antiguos reyes de las naciones procuraban mantenerse en constantes guerras con otros países, con el objeto de incrementar sus riquezas, en virtud de que al vencer al enemigo, se apoderaban de sus riquezas, es decir, tesoros, propiedades así como nuevos súbditos. En algunas ocasiones, las guerras duraban años, por lo que era necesario solicitar a los nobles una colaboración para el sostenimiento del reino así como del ejército. En algunos casos, las guerras se prolongaban demasiado, y esta colaboración ya no era suficiente, razón por la cual se solicitaba contribución a los súbditos.

Se podría decir, que como consecuencia de la guerra, los reyes de la edad media, impusieron el deber de colaboración a los nobles y a los súbditos, con el objeto de

obtener recursos para sostener las guerras y al ejército, dando lugar a la creación de tributos y su pago obligatorio.⁴⁶

a) **Época maya:**

En ese contexto surgió la actividad económica de gran importancia, el tributo. En el ámbito local, se supone que los señores recibían de los miembros del común tributo, principalmente en especie, por medio del trabajo en la agricultura y en las obras de construcción masiva. Puede ser que la participación en las guerras de conquista también haya sido una forma de tributo. En el ámbito regional, el contacto entre las unidades políticas autónomas frecuentemente derivaba en guerras, las cuales podían tener como consecuencia la alianza o la derrota de una de las participantes. En el segundo caso, se esperaba que la unidad política vencida rindiera tributo a la vencedora. Parece ser que la relación guerra-conquista-tributo era parte fundamental del sistema económico maya y con el paso del tiempo fue adquiriendo mayor importancia. De esa cuenta, el impacto de la guerra sobre la economía, visibilizado por medio del tributo, es un factor que debe tenerse presente en cualquier estudio sobre la sociedad Maya.⁴⁷

b) **Régimen Colonial 1524 -1821.**

La conquista militar y posterior colonización de las unidades políticas existentes en el territorio de la actual República de Guatemala supuso la implantación de un nuevo orden político, económico y social, con la consecuente destrucción del orden prehispánico. La intervención del papa Alejandro VI como árbitro entre España y Portugal en la primera fase del descubrimiento, condujo a asegurar la presencia de la Iglesia católica en la conquista espiritual del nuevo mundo.

⁴⁶<http://www.contabilidadpuntual.net/origen-de-los-tributos/> fecha de consulta: 16/9/14

⁴⁷www.mineco.gob.gt/Presentacion/mineco/analisis/HISTORIA%20TRIBUTACIÓN%20EN%20GUATEMALA_ fecha de consulta: 27/6/13

El sistema económico se fundamentó en la explotación de la fuerza de trabajo indígena, institucionalizada por la encomienda. A través de este mecanismo, el conquistador/colono, la Corona y la Iglesia católica aseguraron los recursos necesarios que les permitieron, guardando las proporciones del caso, los ingresos necesarios para asegurar su presencia en la región. En el Reino de Guatemala se implementaron los mismos impuestos que en el resto del continente. La diferencia estribaba en el monto de la recaudación. El desorden burocrático y la mala administración de los recursos existentes llevaron eventualmente al endeudamiento y a una permanente crisis fiscal, que no pudo ser solucionada por las reformas borbónicas de finales del siglo XVIII.

Si se acepta que una pobre recaudación fiscal incide en el desempeño del gobierno y eventualmente en su control del poder pues la escasez de recursos financieros limita su capacidad para hacer cumplir sus propias reglas, entonces se entiende que la bancarrota del Reino de Guatemala jugará un papel clave en el momento en que las elites decidieron la independencia de España.⁴⁸

En ese sentido, la colonización trajo para Guatemala, la imposición de tres tributos a sus vasallos, los cuales merecen una breve mención por ser antecedentes de la tributación en la legislación nacional, siendo los siguientes:

- Alcabala: consistía en recaudar un dos por ciento (2%) de sobre las operaciones de compra-venta, traspaso de bienes, herencias y otras rentas o cobros de los particulares. Fue un impuesto para los criollos.
- Tributo: era una contribución personal que pagaban los indígenas al Rey de España como vasallaje. La cantidad que pagaban era por lo general de un peso de plata por año.
- Almojarifazgo: fue el tributo que pagaban los productos que entraban o salían por medio de los puertos del reino.⁴⁹

⁴⁸ *Ibid* Págs 63

⁴⁹ <http://www.contabilidadpuntual.net/origen-de-los-tributos/> fecha de consulta: 16/9/14

Posteriormente a la pequeña introducción sobre los antecedentes de los tributos en Guatemala, a modo de un breve resumen, se describen las diferentes épocas más relevantes del tributo:

c) **Época Independiente 1821-1944.**

Desde los primeros años del siglo XIX hasta mediados del siglo XX, pueden apreciarse rupturas y continuidades en la historia política de Guatemala que ayudaron a definir su historia económica y su historia tributaria. Así, el país transitó del régimen colonial a la época independiente y adoptó una forma de gobierno federal que fracasó debido a diferentes circunstancias, entre las que destacan las rivalidades políticas entre las nuevas repúblicas y la crisis económica y fiscal que fue una de las características básicas de ese período.

Con Rafael Carrera empezó la saga de los caudillos/dictadores. Durante 30 años Carrera estuvo a la cabeza de un régimen que consolidó el poder de las elites tradicionales. Cuando la capacidad de respuesta a las necesidades de los sectores económicos emergentes se agotó llegó el relevo político y se inició la llamada época liberal. Bajo un régimen dictatorial y autoritario y en nombre del progreso, los liberales modificaron profundamente las relaciones económicas, sociales y políticas al poner al Estado al servicio de la expansión cafetalera. Así, el país se incorporó totalmente al mercado mundial a través de una economía de exportación basada en el café. La tradición del caudillo/dictador continuó en los primeros 44 años del siglo XX, con Manuel Estrada Cabrera y Jorge Ubico. Ambos prosiguieron las políticas estatales que permitieron la consolidación de la nueva elite cafetalera y, con una política de total cooperación con los Estados Unidos, el nuevo poder continental, favorecieron la creación de una economía de enclave basada en la producción de banano. La dependencia monoexportadora fue, durante los años que cubre este capítulo, la característica esencial de la economía y en el ámbito fiscal fue decisiva para hacer del comercio exterior la principal fuente de ingresos ordinarios del erario. Esta fuerte dependencia del sector

externo, a la par de una política tributaria cortoplacista y errática, dificultó la consolidación de las finanzas públicas a finales del siglo XIX. Esta tendencia continuó en las primeras dos décadas del siglo XX, cuando los impuestos a importaciones y exportaciones contribuían con las dos terceras partes de los ingresos tributarios. Los escasos impuestos directos aportaban porcentajes mínimos al total de los ingresos del erario.

Durante la década de 1930 y hasta 1943 se registró un proceso gradual de diversificación de la estructura impositiva, en la medida en que comenzaron a aplicarse otros impuestos. Sin embargo, su incidencia sobre los ingresos tributarios no fue significativa. Los impuestos sobre el comercio exterior continuaron siendo la parte fundamental de los ingresos en este período⁵⁰

d) **Época Contemporánea 1944-2006.**

La historia tributaria de los últimos 60 años ha sido también la historia del enfrentamiento y negociación entre el Estado y los sectores empresariales, que sistemáticamente se han opuesto a cualquier intento de instaurar un régimen de tributación directa. La debilidad del Estado frente a estos sectores y sus representaciones gremiales ha sido un valladar para lograr una reforma tributaria integral. Proponer impuestos transitorios, contrarios a la sostenibilidad fiscal del Estado, ha sido una de las formas más persistentes de oposición del sector privado organizado ante propuestas de reformas tributarias. Acudir a recursos de inconstitucionalidad, después de 1986, también ha sido parte de esta estrategia de oposición. La combinación de ambas prácticas le ha dado un gran poder de negociación al sector privado organizado frente al Estado, obligando a que cada gobierno tenga que negociar con el sector privado para evitar que caiga la carga tributaria.

⁵⁰ *Ibid* Pág. 140

En todo caso, como parte del ajuste fiscal que tuvo lugar en la década de los ochenta, hubo una variación en la política tributaria. Los ingresos aplicados al comercio exterior (aranceles de importación y exportación) que por décadas habían sido la base del sistema tributario, cedieron paulatinamente su lugar a los impuestos que recaen sobre el consumo, y especialmente del Impuesto al Valor Agregado. Los impuestos a las exportaciones prácticamente desaparecieron y hubo una pequeña recuperación de los impuestos selectivos y de la reducida tributación directa.

Entre 1996 y el 2006 hubo un aumento gradual de la carga tributaria, aunque sin alcanzar la meta de recaudación establecida en los Acuerdos de Paz (12% en el texto, 13.2% si se considera el nuevo cálculo de las cuentas nacionales). De 1996 a 2003 la carga tributaria se incrementó, mientras que en el 2004 y 2005 se redujo levemente. En el año 2006 se recuperó la carga tributaria, alcanzando el 11.8%. En ese período continuó consolidándose el Impuesto al Valor Agregado como la fuente de ingresos más importante. A ello también contribuyó el fortalecimiento de la administración tributaria, primero con la constitución de la Superintendencia de Administración Tributaria y luego con la aprobación de la ley “anti-evasión” del 2006 que, por medio del sistema de retenciones, fortaleció la recaudación del Impuesto al Valor Agregado e indirectamente, del Impuesto Sobre la Renta. Sin embargo, persisten dos debilidades que no han permitido que la carga tributaria aumente significativamente. Primero, aumentaron las exenciones y exoneraciones otorgadas como incentivos fiscales a los sectores más dinámicos de la economía como la maquila y las exportaciones no tradicionales. Ello significa que el crecimiento económico, especialmente de la producción y de las exportaciones (no del consumo) no se refleja en mayor tributación. Segundo, si bien aparentemente se ha fortalecido la recaudación de la tributación directa, ésta todavía no es sostenible puesto que ha dependido de ingresos temporales sobre los activos o ingresos. A su vez, la posibilidad de deducir una gran cantidad de gastos de la

renta ha reducido la base imponible tanto del impuesto sobre la renta aplicable a empresas como a personas. A las debilidades anteriores se suma la inevitable reducción en la recaudación de aranceles aplicados a importaciones, ahora por la vía de tratados de libre comercio. Lo anterior significa que conformar un sistema de finanzas públicas sostenible y con suficientes recursos para favorecer el desarrollo del país, continúa siendo una asignatura pendiente, de inclusión obligatoria entre los temas de la agenda del desarrollo guatemalteco.⁵¹

1.5.6 El tributo y su eficacia como instrumento de redistribución de la riqueza

Cómo dice el autor Pérez Royo:” el carácter contributivo es nota distintiva de un concepto constitucional del tributo, ya que la contribución es consecuencia de la naturaleza del tributo como instrumento para hacer efectivo del deber de contribuir con los ingresos obtenidos al sostenimiento de los gastos públicos con independencia de quién sea el ente que los obtiene. Por lo que el nexo ingreso-gasto público constituye la razón última de la esencia contributiva del tributo”.⁵²

La contribución a los gastos públicos ha de estar ordenada por el principio de capacidad económica, y con ello se ha referido a una ingente cantidad de sentencias españolas, en las que se puede afirmar que la capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, significa tanto como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”.⁵³

⁵¹ *Ibid*, Págs 229

⁵² Pérez Royo. Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributario. Págs. 223

⁵³ César García Nova. El tributo como categoría jurídica. Algunas reflexiones sobre su categoría constitucional. España

Capítulo 2 Marco Legal Constitucional que rige al tributo

A modo de introducción, en este capítulo se mencionan brevemente, algunos de los antecedentes históricos acerca de la legislación que rige el tributo, siendo los siguientes:

- a) El Código Fiscal de 1881 Decreto número 263: establecía en un solo texto las leyes tributarias, procedimientos administrativos, infracciones y sanciones. Asimismo, delegaba facultades de recaudación y administración en las municipalidades y creó jurisdicciones privativas para juzgar lo relacionado a aspectos fiscales.
- b) Decreto Ley 229 (1963): contenía el Impuesto Sobre la Renta, el cual fue reformado por el Decreto 96-70, Reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- c) En 1983 se promulgó la ley del Impuesto al Valor Agregado y se derogó, parcialmente por el Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales: sin embargo, en 1984 se retomó este impuesto y se mantuvo coexistiendo con los otros tributos.⁵⁴
- d) Constitución Política de la República de Guatemala de 1985: Con ella se incorporaron normas que dieron énfasis a los principios de legalidad y justicia tributaria, lo que se convirtió en un freno legal para el propio órgano legislativo.

Entre los principales principios aplicables en materia tributaria, que se encuentran en la Constitución, se puede señalar el de jerarquía constitucional, contenido en el artículo 175, el cual declara que serán nulas ipso jure las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales y prescribe que las leyes no pueden contrariar las disposiciones de la Constitución,⁵⁵

⁵⁴ <http://www.infile.com/leyes/> fecha de consulta: 22/9/14

⁵⁵ Archila López. Luis Fernando. *Conferencia sobre el Marco Constitucional que rige al tributo*. Fecha de consulta: 17/09/14

La Carta Magna es la primera de las fuentes del ordenamiento tributario guatemalteco, como norma suprema del ordenamiento jurídico condiciona los modos de creación de las normas restantes que la desarrollan y no pueden oponerse a ella.

En ella se estipulan principios generales tributarios, asimismo en sus artículos 44 y 46, se encuentra lo relativo a los tratados internacionales, en cuanto en materia tributaria existe conexión con las violaciones a los derechos humanos en relación a la tributación, capacidad de pago, equidad y justicia tributaria, doble tributación y no confiscación.

Según la opinión del autor Juan Manuel Álvarez Echaguë, mencionado por García Vizcaíno: “la sanción que se aplica a conductas que atentan contra el bien jurídico tutelado, en cuanto a dichos principios vienen a constituirse en esa infranqueable valla para el ejercicio estatal de su *ius puniendi*, es decir, constituyen un conjunto de garantías que tiene el contribuyente dentro del proceso sancionador para invalidar el ejercicio abusivo estatal”.⁵⁶

Miguel Ángel Ekmekdjian se refiere a ese conjunto de garantías que posee el individuo y que le han sido provistas por la Carta Magna, señalando: “Un concepto amplio de seguridad individual que surge de la conjunción de todas estas nociones: es la situación del individuo que tiene garantizado un espacio de su libertad, frente al Estado y frente a los demás, de modo tal que dicho espacio no puede serle invadido o afectado de ningún modo más allá de lo estrictamente indispensable para el respeto de los derechos de terceros”.⁵⁷

El autor Roxin establece que: “ese conjunto de garantías sirven al individuo para que tenga posibilidades de imponer ciertas limitaciones al ejercicio punitivo estatal, evitando así que se extralimite en su desarrollo, por lo que el ordenamiento jurídico no sólo ha de disponer de métodos y medios adecuados para la

⁵⁶ *Ibid*, págs. 51

⁵⁷ Ek. mekdjian, Miguel A. *Tratado de Derecho constitucional*. T II Depalma. Buenos Aires. P. 273

prevención del delito, sino que también ha de imponer los límites al empleo de la potestad punitiva, para que el ciudadano no quede desprotegido y a merced de una intervención arbitraria o excesiva del Estado.⁵⁸

2.1 Fuentes del Derecho Tributario y su jerarquía en el ordenamiento jurídico guatemalteco

Se consideran como fuentes del Derecho a los medios generadores de normas jurídicas tributarias, según la doctrina:

Las fuentes reales o materiales: son las más importantes, son la motivación que crea la norma, acontecimientos o fenómenos sociales y económicos que la crean, como por ejemplo Los Acuerdos de Paz.

Las Formales: son los procesos de creación de normas jurídicas, entre ellas, leyes, acuerdos y tratados internacionales.

Las fuentes Históricas son aquellos acontecimientos tomados del pasado que nos dan directrices de cómo se tratan los tributos y de su origen.

Según el Ordenamiento Jurídico Tributario:

a) La Constitución Política de la República:

En el ámbito tributario, establece los principios fundamentales sobre los cuales debe ceñirse todo el accionar legislativo, de gestión administrativa y otorgamiento de derechos a los administrados, determinando pautas, límites, poder tributario y garantías de observancia obligatoria.

⁵⁸ Roxin, *ob. cit.* p. 137

b) **La ley:**

Regula los elementos de la relación jurídico tributaria (bases de recaudación), y basándose en el clásico apotegma “nullum tributum sine lege”, es necesario el dictado de una ley para que pueda nacer la obligación tributaria.⁵⁹

c) **Los Tratados y Convenios internacionales (CAUCA):**

Estos pactos tienen singular relevancia, no sólo para evitar la doble imposición y a fin de acordar mecanismos de colaboración en aspectos tributarios penales, sino también crear distintas formas de integración económica, que buscan soluciones uniformes en lo atinente a gravámenes.⁶⁰

d) **Reglamentos (desarrollo):**

Son las disposiciones dictadas por el Poder Ejecutivo que regulan la ejecución de la leyes, el ejercicio de facultades propias y la organización y el funcionamiento administrativos.⁶¹

A modo de síntesis, en la Constitución Política de la República de Guatemala como fuente primaria, los principios constitucionales constituyen la base del ordenamiento jurídico, la parte eterna y permanente del Derecho, y el factor cambiante y mutable que determina la evolución jurídica, es decir, son las ideas fundamentales e informadoras de la organización jurídica de la Nación.⁶² En ella se encuentran establecidas las bases de recaudación, contenidas en el artículo 239 y 243; los impuestos y multas confiscatorias, en los artículos 41 y 243,

⁵⁹ *Ibid*, pág. 154

⁶⁰ *Ibid*, Pág. 160

⁶¹ *Ibid*, Pág. 158

⁶² Escobar Menaldo, Rolando. *Principios constitucionales del derecho tributario guatemalteco*. Revista Jurídica XVI. Instituto de Investigaciones URL.

artículos 221 y 283; garantías individuales en los artículos 24,28, 29, 30, 31 y 44, y en los artículos 5,12, 14,15 y 17; las exenciones y exoneraciones, en los artículos 37, 73, 88 y en 92, 100, 183 r) y 261; la inconstitucionalidad de leyes, en artículos 266 y 267.

Algunos autores mencionan como otras fuentes del Derecho, en general, a la costumbre, la jurisprudencia y la doctrina. En relación a la primera, es preciso señalar que no puede generar obligación tributaria alguna, ni por ella se puede aplicar sanciones conforme al principio de legalidad. En cuanto a la jurisprudencia y la doctrina, se entiende que son manifestaciones de interpretación de las leyes por los organismos jurisdicciones y por los autores, respectivamente.⁶³

2.2 Los Principios Constitucionales que enmarcan el Derecho Tributario

El Doctor Escobar Menaldo opina al respecto, que desde el punto de vista etimológico, la palabra “principio” (del latín “Principium” “principia”) implica la idea de comienzo, origen, base. Significa, por lo tanto, el punto de partida o el fundamento de cualquier proceso.

En este sentido, continúa expresando, que la relación de tributación, siendo una relación jurídica con principios que la regulan, y cuya eficacia es el resultado de la supremacía de la Constitución y del efecto vinculante del conjunto de normas que en ella existe. La existencia de los principios constitucionales tributarios establece los límites al Poder tributario del Estado, al mismo tiempo, protege al contribuyente de los abusos estatales. Tiene por objeto también el establecimiento justo y equitativo de la carga tributaria y del gasto público.⁶⁴

⁶³ Escobar Menaldo, Rolando. *Loc, cit pág. 148*

⁶⁴ <http://www.minfin.gob.gt/archivos/pacto/2004/b/2/uno> fecha de consulta: 16/09/14

Asimismo, opina que en su carácter universal, algunos de esos principios pueden ser considerados comunes a todos los sistemas jurídicos o por lo menos a lo más importantes. En la legislación constitucional guatemalteca, se establecen en forma específica en materia tributaria los principios siguientes: legalidad, capacidad de pago, equidad y justicia, no confiscación y prohibición a la doble o múltiple tributación. Sin embargo, existen otros principios aplicables a la tributación que están también regulados en la Constitución Política de la República de Guatemala. como son los principios de generalidad e igualdad establecidos en el artículo 4, el de seguridad jurídica y el principio de irretroactividad , que han sido invocados en el caso de planteamiento de inconstitucionalidad contra leyes tributarias. La Constitución Política de la República de Guatemala solamente desarrolla el principio de legalidad y el de prohibición a la doble o múltiple tributación, ya que los demás principios únicamente están enunciados, sin especificar su contenido y alcance.⁶⁵

La justicia tributaria es pues, el resultado de la aplicación concreta del contenido esencial de cada uno de los principios que la integran, presentes en cada uno de ellos en el dictado constitucional, y son los siguientes:

2.2.1 Principio de Legalidad o Reserva de Ley o de juridicidad en Materia Tributaria

La potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales de una jerarquía ordinaria, es decir el marco jurídico tributario está reservado a una ley de jerarquía específica, de ahí viene su denominación doctrinaria de reserva de ley. No puede haber tributo sin ley (previa que lo establezca

⁶⁵ <http://www.minfin.gob.gt/archivos/pacto/2004/b/2/uno> fecha de consulta: 16/09/14

(“nullumtributum sine lege”). Art. 239 Constitución Política de la República de Guatemala. Asimismo se requiere de una ley para:

- 1) Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo, la base imponible y tipo impositivo (a través de un Decreto del Congreso).
- 2) Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, reducciones y demás beneficios fiscales (facultad del Ejecutivo). Salvo lo dispuesto en el inciso r) del artículo 183 Constitución Política de la República de Guatemala.
- 3) Fijar la obligación de pagar intereses tributarios
- 4) Tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas
- 5) Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria
- 6) Fijar las formas de extinción de los créditos tributarios
- 7) Modificar las normas relativas a la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso y la de los derechos del fisco para determinar y exigir tributos, intereses, recargos y multas.
- 8) Establecer las garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.⁶⁶

En materia del derecho sancionador tributario, y como una derivación del principio mencionado anteriormente, rige el de legalidad que nuestra Constitución Política lo establece en su artículo 239, el cual transcribo en su parte conducente: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente en las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria
- b) Las exenciones

⁶⁶ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala

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

Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten la recaudación (principio de reserva de ley).⁶⁷

A este principio también se le llama principio de juridicidad o de reserva de ley y consiste en la sumisión del Estado a la ley en materia tributaria, ya que solo puede cobrar tributos si la ley los faculta. Este principio se extiende también a las corporaciones municipales, ya que el principio de legalidad en materia municipal establecido en el artículo 255 constitucional, lo define como la captación de recursos que realizan las corporaciones municipales.

Ahora bien, el principio de legalidad en materia administrativa en este caso tributaria, así como la juridicidad de lo actuado por la administración tributaria, como principios de obligada aplicación a los mismos, tiene como objetivo fundamental garantizar la debida protección al administrado que pide la decisión administrativa o la impugna. En virtud de este principio se trata que la administración no dicte actos arbitrarios, contrarios a la finalidad misma de la administración pública o a los intereses de la generalidad o de los administrados en particular y garantizar con ello la equidad administrativa en las resoluciones o actos que emite.⁶⁸

⁶⁷ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala.

Con relación a la interpretación, aplicación e integración, el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso, en su artículo 4 establece, la aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos de este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.⁶⁹

2.2.2 Principio de aplicación analógica, irretroactividad de la ley y aplicación de la ley tributaria más benigna

Establece que en materia tributaria, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias. En caso de oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se podrá aplicar la Constitución Política de la República, Código Tributario y la Ley del Organismo Judicial.

Principio de irretroactividad de la ley

En materia penal, la garantía de la ley previa implica de aplicar en forma retroactiva leyes penales, siendo sólo aplicable el texto legal a situaciones acontecidas con posterioridad a su entrada en vigencia. Se prohíben tanto la aplicación retroactiva de nuevos delitos creados, como la agravación de los ya estipulados en la norma penal. Es decir, rige este principio, que busca proteger a los ciudadanos en el sentido, de que no se les pueda sancionar a posteriori, por un acto que cuando fue realizado no estaba prohibido.

⁶⁸ Haroldo Calderón M. Hugo Haroldo "Derecho procesal Administrativo" Sexta Edición, Guatemala

⁶⁹ <http://www.canalegal.com/contenido.php?c=126&titulo=derecho-tributario-parte-VII> fecha de consulta:13/6/13

Esta irretroactividad afecta solamente aquellas normas que perjudiquen al imputado, acusado o condenado, ya que en el caso de que si un delito es derogado por una ley posterior, o recibe una pena menor, se debe aplicar la normativa que sea más beneficiosa para él, es lo que en doctrina se le conoce como “indubio pro reo”. Otra excepción a este principio es lo que se le denomina como ultractividad de la ley penal, es decir, que si durante el proceso se dicta una ley más grave para el imputado, en cuyo caso la ley derogada mantiene su vigencia por ser más benigna para él.

En este sentido, es necesario recalcar lo que establece el artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, al establecer que la “la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”.⁷⁰ Asimismo, el artículo 65 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, establece en su parte conducente: “ No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que afecten resoluciones o sentencias firmes”⁷¹

En materia tributaria, las infracciones y sanciones estipuladas en la legislación no podrán relacionarse con conductas desarrolladas con anterioridad a su entrada en vigencia, pues el principio de irretroactividad de la ley penal se aplica de manera absoluta en el campo del derecho sancionador tributario.⁷²

A modo de síntesis, el principio de la no retroactividad de la ley tributaria establece que la ley tributaria no tiene efecto retroactivo o sea que la misma no se puede aplicarse dentro del ámbito temporal hacia el pasado, la prohibición consiste en que no puede retrotraerse la aplicación de la ley a hechos o supuestos establecidos o no por otra ley anterior, asimismo en el artículo 15 de la

⁷⁰ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala

⁷¹ Congreso de la República. Código Tributario. Decreto 6-91

⁷² *Ibid*, págs. 60

Constitución Política de la República, dicho principio reza que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorece al reo.

Vigencia de las normas tributarias en el tiempo:

La vigencia de las normas tributarias en el tiempo, se rigen de acuerdo a lo establecido en el artículo, numerales 1 al 6 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso y al artículo 36, incisos a) al m) de la Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 del Congreso, de la siguiente forma:

- Rigen desde la fecha en ellas establecidas. Si no la establecieren, empezarán a regir después de ocho días de su publicación en el Diario Oficial.
- Diferente cuantía o tarifa, se aplican a partir del primer día hábil siguiente período impositivo.
- Infracciones y sanciones sus normas rigen para el futuro, No obstante tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas
- La posición jurídica constituida bajo una ley anterior se conserva bajo el imperio de otra posterior.
- Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de las actuaciones ante la Superintendencia de Administración Tributaria, prevalecen sobre las anteriores, desde el momento en que deben empezar a regir, pero los plazos que hubieren principiado a correr y las diligencias que ya estuvieran iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación.

2.2.3 Principio de Capacidad Contributiva

Es el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando su emisión dentro de una “justicia y razonabilidad” adecuada y conveniente. Todo tributo debe establecerse en atención a la capacidad económica de las personas

individuales o jurídicas, ya que de lo contrario derivaría en la arbitrariedad o en la irracionalidad. El Principio de Capacidad de Pago estableció en el art. 243. Constitución Política de la República de Guatemala, establece lo siguiente” El sistema tributario debe ser justo y equitativo, Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

El autor Álvarez Echagüe, expone que “este principio fundamental del Derecho Tributario constituye el presupuesto de hecho de todos los tributos y se convierte en la medida de la imposición, especialmente en relación con impuestos, pues la capacidad económica será el elemento cuantificante de la obligación tributaria.”⁷³ Dicho límite, en el ámbito de las sanciones tributarias, se trate de multas o de clausura, aparece como un criterio típicamente tributario que permitirá al judicante aplicar la sanción de materia razonable y proporcional en atención a la supuesta infracción cometida por el contribuyente, enmarcado en un principio constitucional, como se mencionó anteriormente.⁷⁴

Este principio establece, que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. También se le denomina capacidad contributiva, que es la capacidad que tienen las personas de soportar el peso de los tributos, aunque se vea afectada la satisfacción de sus necesidades básicas o la del grupo familiar.

2.2.4 Principio de Generalidad

El artículo 4 de la Constitución Política, establece que nadie debe ser excluido por privilegios personales de clase social o económica, sexo, nacionalidad, edad y forma de organización. La única excepción de la generalidad, es la que se da a aquellas entidades benéficas, en la cual el mismo Estado las exonera, aunque el hecho generador se haya dado, a lo que se denomina la excepción calificada.

⁷³ *Ibid*, pág. 87

⁷⁴ *Ibid*. Pág. 90

2.2.5 Principio de Igualdad

Contemplado también en el artículo 4 constitucional, es aplicable a nivel tributario, ya que la igualdad debe ser la base del impuesto y de las cargas tributarias. Todos los habitantes deben colocarse ante el Fisco en igualdad de condiciones, es decir, que debiera tributarse de acuerdo a las posibilidades económicas de cada quien, o sea tributar de acuerdo a su capacidad de pago, asegurando el mismo tratamiento a quienes se encuentren en similares condiciones.

2.2.6 Principio de Proporcionalidad

Significa que los tributos deben imponerse no sólo de acuerdo a la capacidad contributiva, sino que el aporte no sea desproporcionado, asimismo de prohibirse la progresividad del impuesto (el Estado no puede estar incrementando cada tiempo los tributos).

Este principio establece además, que el deber de contribuir a los gastos públicos, no debe interferir con el derecho de propiedad y que por lo tanto los tributos no deben ser confiscatorios de los bienes del contribuyente.

Al respecto del tema, Armando Porras y López, expresa que este principio determina los lineamientos esenciales de todo el ordenamiento tributario consagrados en una Constitución, y el contribuyente debe contar con capacidad contributiva para dar cumplimiento a su obligación fiscal. En tal virtud, proporcionalidad significa reciprocidad entre las partes de una cosa con el todo o entre cosas relacionadas entre sí.⁷⁵

⁷⁵ Porras y López. Armando. *Derecho Fiscal*. Editorial Textos Universitarios. México. Pág. 220

2.2.7 Principio de razonabilidad

La necesaria proporcionalidad que debe existir entre el hecho llevado a cabo por el sujeto, siempre teniendo en cuenta la magnitud de la afectación del bien jurídico tutelado y la pena a aplicarse.

Este principio, en el marco del Derecho Administrativo sancionador tributario, desempeña en el ámbito de la potestad administrativa sancionadora, un papel importante, en virtud de que las sanciones a imponer se encuentran definidas, por lo general, de forma flexible, de tal modo que una misma conducta puede merecer la imposición de multas pecuniarias, aplicando por ende el principio de proporcionalidad, ya que al aplicar una multa, que aunque tenga el carácter penal y no puramente resarcitorio, éste es aplicable, ya que su graduación deberá ser acorde a la afectación del bien jurídico tutelado efectuada a través de la realización de una conducta antijurídica, típica y culpable.⁷⁶

2.2.8 Principio de justicia y equidad

Dicho principio se basa en que todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado en proporción a su capacidad económica, o sea en base a sus ingresos, y por lo tanto los impuestos tienen que ser justos, entendiendo por justicia, dar a cada quien lo suyo y equitativos, en forma proporcional.

Su fundamento legal está contenido en los artículos 135 d) y artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

⁷⁶ *Ibid*, pág. 91

En este artículo se establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, por lo que las leyes tributarias deben estructurarse conforme a dicho principio y además, prohíbe los tributos confiscatorios y la doble y múltiple tributación interna.

Además, se señala que de conformidad con el artículo 4 constitucional, los hombres son iguales ante la ley, sin embargo, debe reconocerse que son desiguales en su capacidad económica, de donde la capacidad de pago del contribuyente debe tomarse en cuenta para que el sacrificio fiscal se reparta en forma equitativa.

Al respecto del principio de capacidad de pago, el licenciado Archila López opina que dicho principio garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual, dicho en sus palabras: “ para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente”.⁷⁷

Dichos principios están enunciados tanto en el artículo 239 como en el 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Según el Diccionario de la Academia de la Lengua Española, equidad es “disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece” y justicia es “lo que debe hacerse según derecho o razón”. En materia tributaria, según Adam Smith: “el principio de justicia implica que “los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado”.⁷⁸

⁷⁷ Archila López Luis Fernando. Conferencia Marco Constitucional en Materia Tributaria. Fecha de consulta:12/6/12

⁷⁸ *Ibid.* Pág. 100

El principio de equidad, señala Delgadillo Gutiérrez que “da universalidad al tributo; el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”.⁷⁹

La doctrina coincide en identificar en el principio de equidad las dos premisas siguientes: a) Dar igual trato a los contribuyentes que se encuentran en iguales circunstancias; y b) Dar un trato distinto para las circunstancias desiguales. Respecto al principio de justicia, éste propone la idea de un reparto justo de la carga tributaria. La equidad y la justicia se entrelazan debido a que la meta última de todo sistema tributario es lograr la justicia en su aplicación.⁸⁰

2.2.9 Principio de la prohibición a la doble o múltiple tributación

En el artículo 243 segundo párrafo de la Constitución Política der la República de Guatemala, establece: “Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando en un mismo hecho generador atribuido al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición”⁸¹.

Existen dos formas de doble tributación: la doble tributación interna y la doble tributación internacional. En Guatemala, a nivel constitucional, únicamente está prohibida la primera de éstas. No obstante, a nivel de Estados, debido a los procesos de integración económica, se hace necesario tratar el tema de la doble tributación internacional, a través de convenios suscritos entre éstos⁸², por ejemplo el CAUCA que cuida de no gravar dos veces a los centroamericanos.

⁷⁹ *Ibid*, pág. 101

⁸⁰ <http://www.minfin.gob.gt/archivos/pacto/2004/b/2/uno>. fecha de consulta:22/10/13

⁸¹ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala

⁸² <http://www.minfin.gob.gt/archivos/pacto/2004/b/2/uno.pdf> fecha de consulta: 13/6/14

2.2.10 Principio de la no confiscación

Este principio prohíbe que se establezcan tributos que absorben la mayor parte o la totalidad de los ingresos de los contribuyentes, o bien afecten al mínimo necesario o vital que cada sujeto pasivo necesita para afrontar sus necesidades básicas. Significa asimismo, que el Estado no debe cobrar tributos que no estén establecidos en ley, y debe reintegrar al contribuyente los cobros en exceso. Su fundamento legal se encuentra establecido en los artículos 41 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

2.3 La jurisdicción Contenciosa para el control y cumplimiento de principios que enmarcan el Derecho Tributario

El artículo 221 Constitución Política de la República de Guatemala, establece al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, cuya función es de “contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos y resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.”⁸³

“Para ocurrir a este Tribunal, no será necesario ningún pago o caución previa. Sin embargo, la ley podrá establecer determinadas situaciones en las que el recurrente tenga que pagar intereses a la tasa corriente sobre los impuestos que haya discutido o impugnado, y cuyo pago al Fisco se demoró en virtud del recurso.

Contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso puede interponerse el recurso de casación.”⁸⁴

⁸³ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala.

⁸⁴ Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala.

Está compuesto por cinco salas, las Salas Primera y Quinta destinadas a conocer de las acciones impugnativas contra decisiones definitivas de la administración que no sean materia tributaria. De la materia tributaria conoce la Sala Segunda, Tercera y Cuarta. Toda jurisdicción se considera privativa cuando sustancia un proceso especial, basado en una ley especial: en este caso, el Proceso Contencioso basado en el Decreto Número 119-96 del Congreso de la República, Ley de lo Contencioso Administrativo. El ámbito de aplicación de esta ley, comprende toda la administración pública centralizada y descentralizada o autónoma, eliminando la aplicación de cualquier otra ley que también pretenda regular el Proceso Contencioso Administrativo, excepto que esa ley establezca normas de procedimiento favorables al particular o normas no previstas en la Ley de lo Contencioso Administrativo que puedan considerarse normas de integración procesal. Estas leyes pueden ser el Código Tributario (aunque no establezca normas de procedimiento favorables al particular), el Código de Trabajo (que sí las establece) y el Código Municipal de aplicación parcial. En cuanto a la organización del tribunal, tanto la Constitución como la Ley de lo Contencioso Administrativo no establecen una determinada organización, por lo tanto, recae en la Corte Suprema de Justicia la facultad y responsabilidad de organizar con total libertad de acuerdo con la Ley del Organismo Judicial y el Reglamento General de Tribunales.

A modo de conclusión, la jurisdicción de lo contencioso administrativo persigue una finalidad muy concreta: lograr un equilibrio entre la efectividad de la acción administrativa y la debida protección a los particulares en contra de la arbitrariedad y la debida protección pública. Al tenor de lo establecido en el artículo 221 Constitución Política de la República de Guatemala, transcrito anteriormente y el artículo 58 de la Ley del Organismo Judicial que se refiere a la jurisdicción del mismo en el literal d), y por último lo establecido en el artículo 102 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, que hace referencia a la jurisdicción de lo contencioso administrativo en casos de controversias relativas al incumplimiento, aplicación y

efectos de los actos o resoluciones, así como de las controversias derivadas de contratos administrativos.

Capítulo 3 El Derecho Punitivo Tributario

3.1 Potestad Sancionadora Tributaria

Al hablar de Estado, se tiene la concepción de un Estado de Derecho Moderno, pues por la influencia de pensadores tales como Locke, Rousseau, Montesquieu y eventos tales como la Revolución Francesa (1789-1799)⁸⁵

En ese sentido el Barón de Montesquieu en 1748, condensa la esencia del espíritu del sistema democrático en donde no solo se dividen las funciones propias del Estado, sino también se regulan mutuamente para evitar el abuso de su misma autoridad.⁸⁶

La organización estatal desde su concepción como República ha seguido los parámetros de democracia, justicia, igualdad, separación de poderes, soberanía popular, etc. conceptos que el día de hoy son pilares que le dan sentido al aparato estatal. Sin embargo, la potestad punitiva del Estado en materia tributaria es ejercida por un órgano distinto al órgano judicial, en virtud de lo anterior, el sujeto activo de la imposición de una infracción, es en este caso la Administración Pública.⁸⁷

⁸⁵ factoriahistorica.wordpress.com/.../revolucion-francesa-parte-i fecha de consulta:25/6/13

⁸⁶ factoriahistorica.wordpress.com/.../revolucion-francesa-parte-i fecha de consulta:25/6/13

⁸⁷ http://www.tse.go.cr/revista/art/14/prado_hidalgo. fecha de consulta: 17/09/14

En ese sentido, se define lo que para algunos autores es el Derecho Sancionatorio o Punitivo tributario, es simplemente parte del Derecho Tributario. Giuliani Fonrouge afirma que concibe al derecho tributario como un todo orgánico con aspectos diversos, pero interconectados y no separados, estimando que las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica. En consecuencia, todo lo relativo a las infracciones y sanciones no deriva sino del propio poder tributario estatal.⁸⁸

Como consecuencia de esta teoría, Fonrouge sostiene que no obstante el carácter punitivo de las sanciones fiscales y su vinculación con los principios generales del Derecho Penal, su singularidad no permite aplicarle las disposiciones del Código Penal, salvo cuando la ley tributaria remita expresamente a sus normas (artículo 70 y 90 Código Tributario).⁸⁹

Acerca de ese tema, los autores Lilian N. Gurfinkel De Wendy y Eduardo del Ángel Russo en su libro "Ilícitos Tributarios" comentan que el término "ilícito" engloba todas las conductas antijurídicas en el ámbito tributario, llamadas delitos en el ámbito penal, e infracciones o contravenciones administrativas. Asimismo se habla del término de sanciones, para apartarse ex profeso del término "pena", que tiene en lo jurídico, una connotación específica que acerca la cuestión al campo del derecho penal.⁹⁰

Por lo que es preferible la denominación "Derecho Tributario" y no "Derecho Fiscal", ya que esta última tiene un contenido más amplio que la primera, puesto que abarca todos los ingresos del fisco en contraposición con la rama del Derecho que regula la imposición, recaudación y fiscalización de los tributos en cuanto a recursos derivados de la actividad financiera del Estado.⁹¹

⁸⁸ Forouge, Giuliani. "Derecho Financiero" Ediciones de Palma. Buenos Aires. 6 edición. Pág. 216

⁸⁹ L.N. Gurfinkel De Wendy y E.A. Russo. Ilícitos Tributarios" Op cit., Pág. 3

⁹⁰ L.N. Gurfinkel De Wendy y E.A. Russo. Ilícitos Tributarios" página 4

⁹¹ Loc, Cit

El término “tributario” apunta a destacar la autonomía estructural de la rama del derecho, sin desconocer como lo señala Giuliani Fonrouge, una relación de especie a género con respecto al derecho financiero.⁹²

3.2 El concepto de Derecho Punitivo Tributario

También llamado “Derecho Impositivo” o “Derecho Fiscal”, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos.

La autora García Vizcaíno lo define como:” el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos genera. Entre las consecuencias comprendemos a los ilícitos, cuya descripción y sanción constituye el derecho tributario penal, y las distintas relaciones que se entablan entre el Estado y quienes están sometidos a su poder, así como las que surgen del uso de los poderes de verificación y fiscalización, respecto de contribuyentes, responsables por deuda ajena y terceros.

Las doctrinas brasileña, italiana, española y latinoamericana suelen usar la denominación “Derecho Tributario”, en tanto que los alemanes emplean “derecho impositivo” (steuerrecht). Los franceses y anglosajones prefieren la expresión “derecho fiscal” (droit fiscal), aunque la palabra “fisco” tiene, en rigor, un concepto más amplio de “tributo”.⁹³

Para la doctrina, el Derecho Tributario se compone de dos partes: la parte General y la parte especial:

a) Parte General: Donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, es la parte teóricamente más importante porque en ella

⁹² *Loc, Cit*

⁹³ García Vizcaíno Catalina. Op Cit. Pág. 159

están comprendidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de Derecho para lograr que la coacción que significa el tributo este regulada en forma tal que imposibilite su arbitrariedad. (Ejemplo: Código Tributario.)

b) Parte Especial: Donde están comprendidas las disposiciones específicas sobre los distintos tributos que integran el sistema tributario. (Ejemplo: Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Sobre la Renta, etc.).⁹⁴

3.3 Ubicación del Derecho Tributario

El Derecho Tributario es ubicado dentro del Derecho Público, que comprende el Derecho Financiero, y éste comprende el Derecho Tributario o Derecho Fiscal que es la “Disciplina jurídica independiente”, “La parte de la actividad financiera vinculada con la aplicación y recaudación de los recursos”.⁹⁵ La concepción de Derecho Financiero, pareciera que es más amplia, es decir comprende desde la recaudación del recurso público y su gasto, a través de un presupuesto de Ingresos y gastos, así como las políticas de la distribución pública del mismo, persiguiendo que mediando esta política se distribuya en compensación de desigualdad de los miembros de la sociedad.

3.4 Autonomía del Derecho Tributario

Sobre la autonomía del Derecho Tributario, existen varias posiciones al respecto:

a) Que niegan todo tipo de autonomía el Derecho Tributario porque lo subordinan al Derecho Financiero.

⁹⁴ *Ibid*, pág. 67

⁹⁵ *Ibid*. Pág. 68

- b) Las que estiman que el derecho tributario es una rama del Derecho Administrativo.
- c) Las que consideran al Derecho Tributario material o sustantivo tanto didáctica como científicamente autónomo.
- d) Las que consideran al Derecho Tributario dependiente del derecho privado (civil y mercantil) y le conceden al Derecho Tributario tan sólo un particularismo exclusivamente legal. Esto significa que el legislador tributario puede crear regulaciones fiscales expresas derogatorias del derecho privado, pero si no lo hace, sigue rigiendo éste.⁹⁶

3.5 La Clasificación Doctrinaria de la Infracción Tributaria

Doctrinariamente, según la autora García Vizcaíno, la infracción tributaria se clasifica en infracciones de omisión, es la violación no delictiva de la norma tributaria, y la infracción de comisión o intención; se origina de la violación delictiva de las leyes tributarias como las cometidas con pleno conocimiento e intención de parte del contribuyente. Asimismo, en relación a este tema, en el ámbito nacional, se dice que las infracciones administrativas (faltas) son las que califica la autoridad administrativa e infracciones penales (delitos) son las que califica la autoridad judicial.

En doctrina, se tiene a la infracción tributaria como, toda la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales. El autor Giuliani Fonrouge afirma que: “concibe al Derecho Tributario como un todo orgánico con aspectos diversos, pero interconectados y no separados, estimando que las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica. En consecuencia, todo lo relativo a las infracciones y sanciones no deriva sino del

⁹⁶ *Ibid*, pág. 76

propio poder tributario estatal”⁹⁷ En este sentido, sigue opinando el autor que la ilicitud (tributaria) radica en la subversión del orden jurídico o en un quebrantamiento de los bienes jurídicos generales, de infracciones a normas que reconocen su fundamento en el poder de imperio o en la soberanía del Estado, en un concepto de soberanía financiera distinta a la soberanía política.⁹⁸

Los autores Lilian Gurfinkel de Wendy y Ángel Eduardo Russo, en su obra titulada “Ilícitos Tributarios”, expresan que desde el punto de vista doctrinal, las infracciones pueden ser clasificadas así: a) Infracciones formales: siendo todas aquellas derivadas del incumplimiento de las obligaciones puestas a cargo del contribuyente, responsable o agente de información, que tienen por finalidad facilitar la determinación, verificación y fiscalización del impuesto, es decir, en general de infracciones de tipo objetivo, que no requieren la investigación previa del elemento intencional, sino que el ilícito se configura a partir de las conductas incriminadas en que incurre el sujeto infractor. Y b) infracciones materiales; esta forma del ilícito tributario sigue en el orden de gravedad a las infracciones formales, ya que en esto supuestos no solo quedan incumplidas obligaciones puramente administrativas, sino que además se omite deliberadamente o no, el pago del impuesto, que es la principal obligación que las leyes tributarias ponen a cargo de los responsables.⁹⁹

En este sentido, asimismo expresan a modo de conclusión, que en sentido genérico, como la infracción tributaria incluyendo en ella toda clase de violaciones a las normas tributarias, sustanciales o formales, de cómo que comprenden lo que suele llamarse delito, contravención, violación a órdenes. En el análisis de varias legislaciones que consideran como verdaderos delitos, la defraudación fiscal, la sustracción u omisión de impuestos, y en algunos casos, los delitos “impropios”

⁹⁷ <http://www.canallegal.com./contenido.php?c=127&titulo=derecho-tributario-parte VII.fecha de consulta: 27/6/14>

⁹⁸ Gulliani Fonrouge, Op, Cit. Pág 590

⁹⁹ Gurfinkel de Wendy Lilian; Russo Eduardo Angel, *ilícitos Tributarios en las leyes 11.683 y 23.771*. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1993 3 Edición Actualizada. Pág. 164

(falsificación o utilización indebida de estampillas), y en otro plano de menor gravedad, las infracciones formales o de órdenes de la autoridad financiera.¹⁰⁰

El licenciado Luis Arturo Archila, al respecto del concepto de infracciones tributarias, opina que en la ley deben tipificarse las infracciones a las leyes tributarias y establecerse las sanciones que correspondan. Tomando en cuenta que la costumbre de establecerse las sanciones que correspondan. Hay que tomar en cuenta que la costumbre de establecer infracciones y sanciones en los reglamentos, circulares simples resoluciones ha quedado en el ordenamiento jurídico. Además, estas deben ser esencialmente de carácter tributario, por lo que no podrán abarcar aspectos penales. Las mismas que pueden dividirse a aquellas cometidas por omisión de requisitos formales y la falta o recargo de pago de impuestos, ajustándose a lo establecido en los artículos 41 y 221 constitucional.¹⁰¹

En este sentido, constituyen infracciones tributarias las diversas formas de incumplimiento a las disposiciones de las leyes y normas tributarias, las cuales están tipificadas en el código y sancionadas por la Administración y los tribunales competentes. Las infracciones se clasifican en infracciones tributarias y en delitos tributarios.¹⁰²

Asimismo es importante, diferenciarla de la figura de la contravención, que es una falta de colaboración, una omisión de ayuda, en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediata, El objeto que se protege no está representado por los individuos ni por sus derechos naturales o sociales en sí, sino por la acción estatal en todo el campo de la acción pública.

El delito es la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales del individuo, correspondiendo su estudio al derecho penal común.

¹⁰⁰ Giuliani Fonrouge, *Op. Cit.* Pág. 726

¹⁰¹ Luis Arturo Archila. Conferencia Diplomado Marco Constitucional en Materia Tributaria.

¹⁰² <http://www.dgii.gov.do>. Fecha de consulta: 23/9/14

3.6 La Clasificación de las infracciones en el ordenamiento jurídico Guatemalteco

En el ordenamiento jurídico se encuentran tipificadas las infracciones a las leyes tributarias, así como las sanciones que correspondan, las cuales se dividen en aquellas cometidas por omisión de requisitos formales y la falta o recargo de pago de impuestos, y que deben de apegarse a los límites fijados por los artículos 41 y 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala. En ese sentido, las infracciones pueden ser:

3.6.1 Las Infracciones sustanciales o materiales

Son aquellas que se caracterizan por la falta de pago de los tributo en el término que establece la ley, tienen relación con las obligaciones materiales. Estas obligaciones consisten en la falta de cumplimiento de la obligación tributaria.

3.6.2 Infracciones formales

Son aquellas trasgresiones que se manifiestan por el incumplimiento de ordenes administrativas o por el incumplimiento de los deberes formales, el artículo 94 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República establece: “ Son infracciones formales entre otras:

- a) La omisión de dar aviso a la Administración Tributaria de cualquier modificación de datos de inscripción del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio de contador.
- b) Omisión o alteración de número de identificación tributario (NIT) o de cualquier otro requisito exigido en declaraciones de tributos.

c) Adquirir bienes o servicios, sin exigir la documentación legal correspondiente.

La legislación guatemalteca, establece específicamente el Código Tributario a la infracción tributaria como toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, Se sancionará en tanto no constituya delito o falta, según el artículo 69 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso.¹⁰³

Las infracciones tributarias son sancionadas administrativamente, mientras que el delito y la falta deben hacerse del conocimiento del órgano jurisdiccional competente.

3.7 La Clasificación legal de la infracción en materia tributaria

Las infracciones tributarias están reguladas en el Título III del Código Tributario. Artículo 69 “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 constituye delito o falta sancionados conforme a la legislación penal.”¹⁰⁴

La relación entre infracciones tributarias y los ilícitos de carácter penal: la relación radica en que un mismo acto puede consistir al mismo tiempo una infracción tributaria de las tipificadas en el Código Tributario y un delito o una falta tipificados en el Código Penal (de los delitos contra el régimen tributario, Artículo. 358 A, 358 B, 358 y 358 D, y de las faltas contra el orden jurídico tributario Artículo 498).¹⁰⁵

¹⁰³ Congreso de la República. Código Tributario. Decreto 6-91.

¹⁰⁴ Congreso de la República. Código Tributario. Decreto Número 6-91

¹⁰⁵ Congreso de la República. Código Penal. Decreto Número 17-73

Al respecto el artículo 90 del citado cuerpo legal establece que “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.”¹⁰⁶, en este sentido, se encuentra contemplado el principio Non bis In Idem.

Los tipos de infracciones tributarias, el Código Tributario, en el artículo 71, divide las infracciones tributarias en:

- Pago extemporáneo de las retenciones (artículo 91)
- La mora (artículo 92)
- La omisión en el pago de tributos (artículo 88 y 89)
- La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria (artículo 93)
- El incumplimiento de las obligaciones formales (artículo 94)
- Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas¹⁰⁷

Las infracciones tributarias están reguladas en el Título III del Código Tributario artículo 69 como 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 constituye delito o falta sancionados conforme a la legislación penal. La relación entre infracciones tributarias y los ilícitos de carácter penal, radica en que un mismo acto puede consistir al mismo tiempo una infracción tributaria de las tipificadas en el Código Tributario y un delito o una falta tipificados en el Código Penal (de los delitos contra el régimen tributario, artículo. 38 A, 358 B, 358 y 358 D, y de las faltas contra el orden jurídico tributario artículo 498). Asimismo el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso, establece como infracciones específicas, las siguientes:

¹⁰⁶ Congreso de la República. Código Tributario. Decreto Número 6-91

¹⁰⁷ <http://www.canallegal.com/contenido.php?c=127&titulo=derecho-tributario-parte-VIII> fecha de consulta:13 /9/ 14

a) **El Cierre Temporal del establecimiento:**

Dicha figura al analizarla en el capítulo quinto, en virtud de las reformas implementadas por el Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala la cual suprimió el numeral 1 y adicionó el numeral 4) del artículo 85 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso, modifica esta sanción por una multa equivalente al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos del establecimiento sancionado.

b) **Operaciones sin registro:**

Conforme al artículo 85 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso, el operar sin estar inscrito en la Superintendencia de Administración Tributaria, el cual era sancionado con cierre preventivo, establecido en el artículo 50 del Decreto 4-2012 del Congreso, que adicionaba el artículo 120 "A" al mismo, el cual fue declarado inconstitucional en base a la sentencia del 15 de abril de 2013 por medio del expediente 997-2012.

c) **Cajas registradoras autorizadas, en lugar distinto:**

Conforme al artículo 94 del Código de Tributario, Decreto 6-91 del Congreso, previo a reforma establecía el cierre temporal, en virtud de la reforma, se convierte en una infracción formal.

d) **Omisión del pago de tributos:**

De acuerdo a lo establecido en el artículo 88 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso, se constituyen por la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, detectada por la Superintendencia de Administración Tributaria, siempre y cuando la falta de

determinación no constituya delito.

La sanción que se impone, es multa del cien (100%) del tributo omitido y es aplicada sin perjuicio de cobrar intereses resarcitorios.

e) **Retención de tributos: Pago extemporáneo de tributos retenidos, percibidos y de Impuesto al Valor Agregado-IVA-:**

Conforme a lo establecido en el artículo 71 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso, aplica a agentes de retención o percepción del Impuesto al Valor Agregado, que no enteren al fisco los impuestos dentro del plazo legal. La Sanción que se impone es una multa del cien (100%) del tributo omitido. Efectuada la retención o percepción, el único responsable ante la Superintendencia de Administración Tributaria es el agente correspondiente, quien es el responsable ante el contribuyente por las retenciones o percepciones efectuadas sin base legal, amén de la acción penal que corresponda.

f) **Mora:**

Es la dilación o tardanza en cumplir la obligación, comúnmente, la de pagar cantidad líquida y exigible. Asimismo, al pagar la obligación tributaria después del plazo legal, previo a ser requerido por Superintendencia de Administración Tributaria. La mora opera de pleno derecho, así lo establece el artículo 71 del Código Tributario.

La Sanción que se impone es multiplicar el factor 0.005 por el número de días de atraso. No es aplicable en caso de ajustes o determinaciones de oficio. Y es independiente del pago de intereses resarcitorios.

g) **Resistencia a la Acción Fiscalizadora:**

De acuerdo al artículo 93 del Código Tributario, es la acción u omisión que obstaculice la acción fiscalizadora de la Superintendencia de Administración Tributaria, después de vencido el plazo “improrrogable” de tres (3) días. A partir del día siguiente de notificación del requerimiento. Y consiste en:

- Impedir u obstaculizar las actuaciones o diligencias necesarias para que Superintendencia de Administración Tributaria determine, fiscalice o recaude tributos
- Negarse a proporcionar información e impedir acceso inmediato a libros, documentos y archivos, relacionados con el pago de impuestos
- Negarse el contribuyente a proporcionar información referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles, con terceros generadores de tributos
- No rehacer sus registros contables o rehacerlos fuera del plazo legal.

La Sanción que se impone es multa de uno por ciento (1%) ingresos brutos del contribuyente durante el último período impositivo del impuesto a fiscalizar. Si resistencia es de las que se constituye de forma inmediata, la sanción se duplica.

h) **Infracciones a Deberes Formales:**

De acuerdo al artículo 94 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso, constituyen estas infracciones todas las acciones u omisiones que impliquen el cumplimiento de los deberes formales, conforme a lo previsto en el Código Tributario y en otras leyes tributarias, las cuales son omisión de dar el aviso a la Administración Tributaria de cualquier modificación de los datos de inscripción de dominio fiscal o cambio de contador dentro del plazo de treinta días; omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria; adquirir bienes o servicios sin exigir la documentación legal correspondiente; no tener los libros contables u otros

registros obligatorios o no llevar al día los mismo; llevar o mantener los libros o registros contables en forma y lugar distintos a lo que dispone la ley; ofertar bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto correspondiente; omitir la percepción o retención de tributos: emitir facturas o documentos exigidos por leyes tributarias que no llenen los requisitos; la presentación de declaraciones después del plazo establecido en ley para ello; no concurrir a oficinas tributarias cuando se ha sido requerido: dar el aviso después del plazo del Impuesto de Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos o Aéreos; la no presentación de informes establecidos en ley; realizar actividades sin estar inscritos en los registros correspondientes; asimismo, los deberes formales de los contribuyentes y responsables, los cuales se encuentran establecidos en el artículo 112, en el cual están contenidos las obligaciones de los contribuyentes y responsables, así como las contenidas en el artículo 112 "A", otras obligaciones formales de los contribuyentes y responsables 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

3.8 Elementos de la infracción tributaria

Los elementos de la infracción tributaria, los cuales se desarrollan en forma más extensa dentro del acápite de delitos tributarios, son los siguientes:

- a) La conducta (positiva o negativa)
- b) Tipicidad
- c) Antijuridicidad
- d) Imputabilidad
- e) Culpabilidad

3.9 Disposiciones de aplicación general en materia de infracciones y sanciones

a) Irretroactividad en materia de normas jurídicas tributarias sancionatorias:

Con relación a la irretroactividad de las normas jurídicas tributarias sancionatorias el Código Tributario indica que las mismas regirán para el futuro, se prevé un efecto retroactivo cuando se supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y no afecten resoluciones o sentencias firmes (la irretroactividad sigue vigente hasta la fecha después de haber sido reformado por el artículo 15 del Decreto 58-96 del Congreso de la República publicado el 5 de Agosto de 1996 y vigente desde el 19 de Agosto de 1996).

b) La Presunción. Toda presunción con relación a infracciones o sanciones admiten prueba en contrario.

c) La Reincidencia. Se considera reincidente al sancionado por resolución de la Administración Tributaria, debidamente notificada, que comete otra infracción dentro del plazo de cuatro años. Si la infracción es sancionada con multa se aumentará en un cincuenta y por ciento (50%) cuidando que no exceda el importe del tributo si se aplica en función de este. Si la sanción es en función del importe del tributo, no podrá exceder del monto del mismo. Asimismo el artículo 41 Constitución Política de la República de Guatemala, prohíbe la imposición de multas confiscatorias. Y las mismas no deben de exceder del valor del impuesto omitido.

d) La Responsabilidad. La responsabilidad es personal, salvo excepciones (casos de representación, personal dependiente en ejercicio de su cargo), se

regulan como eximentes de la misma: la incapacidad legal y absoluta, el caso fortuito y la fuerza mayor.

Se considera autor y responsable de la comisión de la infracción: a) Al que toma parte directa en la ejecución; b) el que induzca a otro a ejecutar la infracción; y c) El que participe sin el cual no se hubiera efectuado.

e) **Extinción de la Responsabilidad.** La extinción de la responsabilidad sobre la comisión de infracciones y sanciones tributaria, contemplada en el capítulo IV. Extinción de la Obligación tributaria, artículo 35 en adelante y artículos 54 a 57 Incobrabilidad de la Obligación Tributaria, todos del Código Tributario, establece que se extingue por los motivos siguientes: 1) Muerte del Infractor. 2) Exoneración o condonación. 3) Prescripción. 4) En los casos contemplados para la declaración de incobrabilidad.

f) **La Prescripción.** Contenida en los artículos 47 a 53 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, establece que prescribe la responsabilidad cinco años contados a partir de la comisión de la infracción o de la fecha en que quedó firme la sanción, los contribuyentes tienen la obligación de conservar la documentación contable por cuatro años¹⁰⁸.

g) **Los Recargos.** Son aplicables desde el día inmediato siguiente a la fecha del vencimiento hasta el día anterior al que se realiza el pago.

h) **Principio Non bis in idem.** La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción.

i) **La Reducción de sanciones a infracciones a deberes formales:** Procede al presentarse voluntariamente a la Superintendencia de Administración Tributaria aceptando la comisión de la infracción, sin haber sido requerido o

¹⁰⁸ Congreso de la República. Código Tributario. Decreto 6-91

fiscalizado. Se rebajará en un ochenta y cinco por ciento (85%). Dicha rebaja, no aplicará en el caso de reincidentes.

j) **La Responsabilidad de profesionales.** Lo profesionales o técnicos que presenten sus servicios para el cumplimiento de obligaciones tributarias, serán responsables del cumplimiento por dolo de las mismas.¹⁰⁹

¹⁰⁹ Congreso de la República. Código Tributario. Decreto 6-91

Capítulo 4. Breves consideraciones de los delitos contra el régimen tributario

4.1 El concepto doctrinario de delito

En ese sentido, Diez Ripollés José Luis y Salinas I Colomer Esther, en el Manual de Derecho Penal Guatemalteco, Parte General, exponen el criterio que para elaborar un concepto de delito, es necesario acudir a los elementos que integran el mismo, que son aceptados en la doctrina y reconocidos por ley. Siendo ellos la acción, la tipicidad, antijuricidad, culpabilidad y punibilidad,¹¹⁰

En base a la teoría del delito se analiza el comportamiento humano, en donde el concepto acción juega un papel importante y de allí se introducen los restantes elementos del delito, el elemento tipicidad, que según E. Beling ¹¹¹ indicando que la conducta penal relevante se deduce de las descripciones que hace la ley penal, de la legislación positiva, la que presenta tipos, que son conceptos formales, figuras, que por abstracción hace el legislador.

Asimismo, continúan manifestando los anteriores autores, que la conducta o acción es todo comportamiento derivado de la voluntad del hombre y ésta implica siempre finalidad, es entonces la acción siempre ejercicio de una voluntad final, la misma que se realiza en dos fases, una interna que ocurre siempre en la espera del pensamiento, en donde el autor se impone la realización del fin y selecciona los medios, y otra externa u objetiva, en la que realiza lo planeado en el mundo externo,¹¹²

¹¹⁰ Diez Ripollés José Luis, Salinas I Colomer, Esther. *Manual de Derecho Penal Guatemalteco. Parte General*. Artemis Edinter. 2001

¹¹¹ León Velasco de Mata Vela. *Curso de Derecho Penal Guatemalteco*. 2 edición págs. 130-132

¹¹² *Ibid*, pág. 143

En cuanto al elemento antijuridicidad, K Binding ¹¹³ expresa que es la confrontación entre la conducta realizada y la prescrita por el orden jurídico.

En términos generales, se entiende la antijuridicidad como la relación de contradicción con el orden jurídico, Sin embargo, algunas acciones en principio contrarias al orden jurídico pueden en determinados casos considerarse finalmente lícitas; ello sucede cuando procede la aplicación de una causa de justificación, la cual convertirá en lícita una conducta que, sin tal causa, sería antijurídica. Entre las causas de justificación se encuentran; el estado de necesidad, el cual puede ser estado de necesidad justificante y el estado de necesidad exculpante; una tercera causa de justificación mencionada en el artículo 24 Código Penal es la denominada “ legítimo ejercicio de un derecho ”.¹¹⁴

El elemento culpabilidad, según estos autores es un juicio de reproche que se formula a quien no se abstiene de actuar, pudiendo hacerlo, de acuerdo al mandato de la norma. Además exponen que para que una persona sea culpable son necesarios los siguientes requisitos: a) imputabilidad o capacidad de culpabilidad, que consiste en tener madurez física y psíquica para poder determinarse conforme lo indica la ley penal, lo que se encuentra en personas mayores de edad y mentalmente sanas. b) conocimiento de la antijuridicidad, es decir, el individuo debe poder conocer, aunque sea en grandes rasgos, el contenido de las prohibiciones que se encuentran en la ley. C) exigibilidad de obediencia al Derecho. Que supone que el comportamiento antijurídico se ha realizado en condiciones normales.¹¹⁵

¹¹³ *Ibid*, Pág. 174

¹¹⁴ *Ibid*, Pág. 147

¹¹⁵ *Ibid*, Pág. 148

Finalmente aparece la punibilidad, como elemento que aporta contenidos de oportunidad o conveniencia precisos en ciertos casos para poder alcanzar el concepto de delito.¹¹⁶

La punibilidad se configura como último requisito que debe darse para poder afirmar que se ha dado un delito con todos sus elementos, con ella se garantiza que no concurren razones de oportunidad o conveniencia favorables a no imponer la pena, aun cuando se esté ante un comportamiento típico, antijurídico y culpable.¹¹⁷

En este sentido Muñoz Conde, describe al delito como una conducta que el legislador sanciona con una pena, y la define como el mal que el legislador impone por la comisión de un delito.¹¹⁸

El autor Fontán Balestra, Carlos, lo describe así: “El delito es una acción típicamente antijurídica y culpable”.¹¹⁹

El autor Palacios Motta, Alfonso la describe como “la abstracta descripción que el legislador hace de una conducta humana reprochable y punible”.¹²⁰

Asimismo, se define al delito como la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales del individuo, siendo estudiado por la rama penal del derecho.

De acuerdo a lo definido en el Diccionario Jurídico de Manuel Osorio, el delito es el acto típicamente antijurídico, culpable, sometido a las condiciones objetivas de penalidad, imputable a un hombre y sometido a la sanción penal.¹²¹

¹¹⁶ *Ibid* Pág. 143,

¹¹⁷ *Ibid*, pág. 148

¹¹⁸ Muñoz Conde Francisco. *Teoría General del Delito*. 2 edición. 2005

¹¹⁹ *Ibid*. Pág. 136

¹²⁰ *Ibid*, pág. 160

En este sentido, se puede establecer, según señala Cerezo Mir, que el concepto de autor en la legislación nacional, está estrechamente vinculado al principio de legalidad. Dado que el artículo 17 Constitución Política de la República de Guatemala señala claramente que solamente son punibles las acciones u omisiones previamente descritas por ley, sólo podrá considerarse autor a la persona “que realiza la conducta típica”, en tanto serán considerados partícipes todos aquellos que no realizan el tipo, sino únicamente contribuyen a la realización del hecho antijurídico de otro.¹²²

En términos generales, ya definido el concepto de delito conforme a la legislación penal, en ámbito tributario, se hace referencia al delito tributario como un hecho típicamente antijurídico, culpable sometido a las condiciones objetivas de penalidad tendientes al incumplimiento del deber tributario, cuando está reprimida con multas o penas privativas de libertad.

Este hecho, derivado del incumplimiento del deber tributario, que deviene de un autor, quien es la persona quien realiza la acción tipificada como infracción tributaria o delito tributario, y serán identificados como tales si el mismo toma parte directa en la ejecución del hecho, el que induzca directamente a otro a ejecutar el hecho, a su vez los que participan en la ejecución de los hechos sin las cuales no se hubiera podido llevar a cabo la acción.

Ambas descripciones prevén la realización de un engaño como medio para la obtención de un provecho indebido a expensas de los derechos del Fisco. En el

¹²¹ Manuel Osorio. *Diccionario Jurídico*.

¹²² Cerezo Mir. *Op. Cit* pág. 136

caso de delito dicho engaño no está definido, en la infracción forma parte de lo que la norma denomina fraude, consistente en un engaño o una ocultación.¹²³

En la legislación guatemalteca, el Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso, prevé la existencia de dos ilícitos a los cuales adjudica la denominación de Defraudación pero a los que atribuye diferente naturaleza. La infracción prevista en el artículo 96 y el delito descrito en el artículo 110. Esta duplicación se ve agravada porque, además la conducta descrita en ambas figuras es idéntica prácticamente en su actual redacción, circunstancia que ha traído aparejada infinidad de problemas teóricos y de aplicación práctica.¹²⁴

En relación al tema, el artículo 40 de Las Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, Decreto 4-2012 del Congreso de la República, reforma al artículo 69 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, al referirse de la forma siguiente: “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 ley penal...”¹²⁵

4.2 La Naturaleza Jurídica del ilícito tributario

El ilícito tributario es una conducta antijurídica contraria a la norma o más bien al espíritu de la misma, ya que el legislador tributario para reprimir determinados ilícitos se basa ya sea en una sanción penal o en una sanción administrativa. Es decir, el ilícito tributario es una creación de la ley

¹²³ Ferrari Mario, Dr. *La coexistencia de la defraudación como infracción y como delito*. Fecha de consulta;23/7/13

¹²⁴ Ferrari Mario, Dr. *La Coexistencia de la defraudación tributaria como infracción y como delito*. fecha de consulta:30/7/13

¹²⁵ Congreso de la República. Ley Disposiciones para el Fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando. Decreto 4-2012

En relación a la naturaleza jurídica, el Dr. Mario Ferrari opina que para él existen dos posiciones al respecto:

a) La posición unionista: sostiene que la infracción tributaria no se diferencia del delito penal común, ya que la sustancia en la infracción tributaria y el delito penal común es la misma, por ser el bien jurídico tutelado en esta clase de delitos la satisfacción de necesidades de la población por medio de servicios públicos.

b) La posición antagónica: sostiene que la infracción tributaria se diferencia del delito establecido en el derecho penal común porque existe diferencia sustancial entre delito y contravención, ya que la infracción tributaria es una contravención y no un delito. La infracción es una contravención Ferra.¹²⁶

La definición de ilícito es la violación a las normas tributarias constituyen un ilícito tributario, que es el acto u omisión de un particular que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley ordena hacer, consiste también en hacer lo que se encuentra explícitamente determinado en ley tributaria que no se debe hacer.

Por tanto se concluye que delito es la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, su estudio es parte del derecho penal común, y contravención se le conoce a ese término a la falta de colaboración, puede ser también una omisión, en la que el bien protegido no es la persona ni sus derechos naturales

Las infracciones tributarias lesionan el interés comunitario al no ingresar los tributos en el tiempo y forma establecidos en la ley, y esperados por el Estado, de allí nace el proceso de criminalización por la penalización de ciertas actuaciones defraudatorias, tipificándolas como delitos, lo que crea la figura de delito tributario, mejor conocido como delito fiscal y en la legislación guatemalteca como delito de defraudación tributaria.¹²⁷

¹²⁶ Ferrari Mario. Dr. *La coexistencia de la defraudación como infracción y como delito*. Fecha de consulta: 31/7/13

¹²⁷ *Ibid*, pág. 161

4.3 Los Delitos contra el Régimen Tributario

La reforma del Decreto 103-96 del Congreso de la República de Guatemala y los delitos contra el régimen tributario:

En relación a este tema, el cual no se desarrollará de manera extensiva, en virtud de que el tema no es objeto de la tesis, razón por la cual, únicamente se expondrán de manera breve, cada uno de los delitos tipificados en la normativa legal. En este sentido el título X del Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso, según esta reforma pasó a denominarse “De los delitos contra la economía nacional, el comercio, la industria y el régimen tributario”. De acuerdo con el artículo 8 de la Ley del Organismo Judicial las leyes se derogan por leyes posteriores, en ese caso el 103-96 estaría ampliando el artículo 27 del Decreto 33-96 del Congreso de la República que indicaba que el título X se denomina: “De los delitos contra la economía nacional y el ambiente”¹²⁸

Se debe contemplar al ilícito tributario como una conducta antijurídica contraria a la letra de la norma o más bien al espíritu de la norma. El legislador tributario para reprimir determinados ilícitos, se basa ya sea en una sanción penal o en una sanción administrativa. Asimismo, se puede decir que los delitos tributarios son infracciones que se cometen por medio de engaño (con dolo) o en su caso, por culpa, en ambos casos su juzgamiento y aplicación de las penas, le corresponde a los tribunales penales ordinarios.

Es imperativo, resaltar la existencia de una diferencia básica entre delito y contravención, en virtud que delito es la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, su estudio es parte del Derecho Penal común, En tanto la contravención, se conoce como la

¹²⁸ *Ibid*, pág. 625

falta de colaboración, puede ser también una omisión, en la que el bien jurídico protegido no es la persona ni sus derechos.

Cabe mencionar, que es importante señalar la diferencia existente entre elusión y evasión, ya que la primera es conocida también como evitación fiscal, y se refiere al comportamiento del contribuyente por el que renuncia a poseer, materializar o desarrollar una actividad económica sujeta a gravamen, evitando así la realización del hecho generador que constituye el presupuesto de hecho de la obligación. Es decir, busca evitar el pago de impuestos utilizando para ello maniobras o estrategias permitidas por la misma ley o por los vacíos legales. La evasión, es simplemente ilícita, ya que en ella se están violentando las leyes tributarias, y que no obstante estar jurídicamente obligado a pagar el impuesto porque se han llenado los presupuestos legales para ello, contradice la ley y no paga el mismo.

4.3.1 Delito de Defraudación Tributaria

El delito de defraudación tributaria, está tipificado en el artículo 358 “A” del Código Penal y reza que lo comete quien mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid o cualquier otra forma de engaño, induzca al error a la Administración Tributaria en la determinación o 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. ¹²⁹

¹²⁹ Congreso de la República. Código Penal. Decreto 17-73

Para el efecto, el Diccionario de la Real Academia Española establece que simulación es alteración aparente de la causa o del objeto de un acto jurídico, teniendo como finalidad aparentar un acto inexistente u ocultar uno real. Ocultación es escondimiento personal o de cosas. Reserva de lo que se podía o debía revelar o declarar. Y maniobrar es artificio o medio empleado hábil y mañosamente para el logro de algún intento.

Al respecto el autor De León Velasco, expresa que toda persona puede ser sujeto activo de este delito pues el tipo objetivo no necesita determinadas características para ser autor, actuar en su nombre o ser agente retenedor del tributo.¹³⁰

Asimismo, comenta el autor antes mencionado, que ha existido siempre una cuestión doctrinal no solucionada del todo entre la potestad sancionadora de la Administración Pública y la potestad punitiva del Estado. Esta diferencia se ha tratado de solventar con la aplicación del principio de subsidiariedad, que debe inspirar la relación del derecho penal con las restantes ramas del derecho, ya que lleva a reservar las sanciones de mayor gravedad al derecho penal y a rodearlas de garantías, como las que sean puestas a través del correspondiente proceso penal,¹³¹

4.3.2 Casos Especiales de Defraudación Tributaria.

Este delito se encuentra tipificado en el artículo 358 “B” numerales 1 al 10 del Código Penal, establecen los casos en los cuales la persona comete el delito de defraudación tributaria. Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior:

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

¹⁷² *ibid.* Pág. 625

¹³¹ *ibid.* Pág. 626

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

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

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

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

e) Quien hiciera en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.

f) Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.

g) Quien falsifique las marcas oficiales de operación de las cajas de la Administración Tributaria.

h) Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares.

Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio. ¹³²

4.3.3 Apropiación Indebida de Tributos

El delito de apropiación indebida de tributos es cometido por la persona que actuando en calidad de agente de percepción o retención, en beneficio propio, de una empresa o tercero, no entere en su totalidad o en parte de los impuestos

¹³² Congreso de la República. Código Penal. Decreto 17-73

percibidos o retenidos después del plazo para ello. El responsable será sancionado con prisión de uno a cuatro años y multa equivalente al impuesto percibido o retenido. Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se le impondrá, además, la pena de expulsión del territorio nacional. ¹³³

Este delito se enmarca dentro de los llamados delitos económicos, y consiste en apropiarse, hacer suyo dinero, efectos o cualquier cosa mueble que se haya recibido a título de depósito, comisión o administración u otro título que produzca una obligación de entregar o devolver dicha cosa.

Cometen este delito, según lo establecido en el artículo 28 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso, los agentes de retención y de percepción, dichos agentes incurren en determinado delito, cuando no entreguen los tributos a la Administración Tributaria en su totalidad o parte en el tiempo establecido en las leyes específicas.

Asimismo, otros sujetos que pueden incurrir en este tipo de delitos pueden ser directores, gerentes, administradores, funcionarios, empleados o representantes legales de una persona jurídica.

4.3.4 Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria

Regulada en el artículo 358 “D” del Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso, establece que la persona que después de haber sido requerido por la Administración Tributaria, con intervención de juez competente, impida las actuaciones o diligencias necesarias para la fiscalización o determinación de la obligación; se niegue a proporcionar libros, registros o documentos contables que sirvan para establecer la base imponible de los tributos o bien, impida el acceso al sistema de cómputo para inspeccionar operaciones contables, comete dicho

¹³³ Congreso de la República. Código Penal. Decreto 17-73

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

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

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

El delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, lo comete la persona individual o jurídica que después de haber sido requerida por la Administración Tributaria y con intervención de Juez competente impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, negándose a:

- a) Proporcionar libros
- b) Registros
- c) Documentos contables
- d) Impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables

Las responsabilidades por la comisión de ese delito son prisión de 1 a 3 años y multa equivalente al 1% de los ingresos brutos del contribuyente, durante el período que se revise.

Ejemplificando algunos casos:

- a) Si el delito fuere cometido por empleado o representante legal de una persona jurídica.
- b) Sanción además de las sanciones aplicables a los partícipes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Reincidencia: se sancionará con la cancelación definitiva de la patente de comercio.
- c) Si el delito fuere cometido por persona extranjera.
- d) Sanción: se imponen las sanciones que establecen este artículo 358 D del Código Penal y se le impondrá además la pena de expulsión del territorio nacional.¹³⁴

En relación a este delito, el artículo 93 del Código Tributario hace referencia, en el sentido siguiente:” constituye resistencia cualquier acto o acción que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, como por ejemplo impedir el acceso al sistema de cómputo que utilice el contribuyente, en lo relativo al registro de sus operaciones contables”.¹³⁵

En el mismo sentido, el artículo 98 del mismo cuerpo legal, establece que entre las atribuciones de la Administración Tributaria están las de revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyentes y agentes de retención o de percepción, que se relacionen con el pago de las obligaciones tributarias.¹³⁶

En el Derecho Tributario al igual que en cualquier otra rama del Derecho, no pueden pasar desapercibidas las violaciones que se puedan cometer a las normas en base a las violaciones, también se contempla la posible infracción de los preceptos, para lo cual se impone al infractor una sanción previamente determinada.

¹³⁴ Congreso de la República. Código Penal. Decreto 17-73

¹³⁵ Congreso de la República. Código Tributario. Decreto 6-91.

¹³⁶ Congreso de la República. Código Tributario. Decreto 6-91.

Desde el punto de vista jurídico, la conducta ilícita no es una violación del derecho sino una condición establecida por la norma jurídica para aplicar una sanción.

Para que ocurra una sanción, debe existir previamente una norma, por tanto es importante hacer la distinción de las diferentes conductas atípicas por su sanción, basándonos en lo siguiente:

- a) Cada norma le debe corresponder una sanción
- b) Si con una misma conducta se incumplen varios preceptos, cada uno de ellos determinará la sanción correspondiente a la conducta realizada.
- c) Una conducta antijurídica en el campo tributario puede dar lugar a sanciones penales, administrativas o civiles.¹³⁷

4.4 Faltas contra el orden jurídico tributario

En relación al tema de las faltas contra el orden jurídico tributario, dicho tema tampoco es objeto de este trabajo de tesis, sin embargo, es necesario diferenciar los conceptos de delito o falta, por lo que se hace necesario acudir a la pena que el precepto penal le asigne, siendo ésta menor a la pena establecida a un delito no difiere mucho de los mismos y al referirse a ellos, se dice que delito es la acción u omisión típica, antijurídica, culpable y punible.

En ese sentido, las faltas tributarias son las infracciones que para configurarse no necesitan la intención expresa del infractor mediante el dolo (engaño) o culpa del infractor ni del perjuicio fiscal, salvo cuando se establezca de manera expresa. Las faltas son sancionadas por la Administración Tributaria pecuniariamente, es decir, mediante el pago de sumas de dinero.

¹³⁷ Héctor Aníbal de León Velasco y José Francisco de Mata Vela. *Derecho Penal Guatemalteco. Parte General y Parte Especial. Op. Cit* pág. 331

En el título Único, capítulo I, de las Disposiciones Generales del Código Penal, reza en su parte conducente que por las faltas solamente pueden ser sancionados los autores y se sancionarán como falta solamente los hechos que conforme a este código no constituyan delito.

En consecuencia, según lo establecido en el artículo 498 del Código Penal, cometen faltas contra el orden jurídico tributario y serán sancionados con arresto de diez a sesenta días, los siguientes sujetos:

- a) Funcionario o empleado público que autorice o efectúe la carga de máquinas estampadoras de timbres fiscales, sin que las máquinas estén debidamente autorizadas para operar, o no se hubiere cancelado previamente en las cajas fiscales el impuesto que se puede portear.
- b) Agente de retención que no extienda al sujeto pasivo del impuesto, la constancia de retención que conforme a la ley corresponde.
- c) Funcionario o empleado público que no cumpla con identificar en el reverso del cheque: A la persona individual o jurídica titular de la cuenta a cargo de la cual se libra el cheque; El impuesto que se paga; El número de operación de caja. En las faltas tipificadas en los numerales uno y tres del presente artículo, además de la sanción de arresto, se despedirá de su cargo al funcionario o empleado público autor de la falta.

A modo de síntesis, la Administración Tributaria sanciona las infracciones tributarias con multas, mientras que en el Código Penal lo hace con multas y/o cárcel dependiendo del delito tributario cometido o la falta, las cuales son sancionadas con arresto de diez a sesenta días.

Asimismo, las disposiciones legales con las que cuenta el ordenamiento jurídico guatemalteco para tipificar los hechos considerados como delitos tributarios son el Código Penal y la Ley contra la Defraudación y Contrabando Aduanero.

Capítulo 5. La figura del Cierre Temporal de Empresas, establecimientos o negocios en la legislación guatemalteca y derecho comparado

Para efectos del Derecho Tributario o Fiscal, la empresa, el establecimiento o el negocio no constituyen en sí mismos sujetos tributarios, por lo que no son susceptibles de ser sancionados, sino que la sanción recae sobre el contribuyente que sea su propietario como obligado por deuda propia. Lo anteriormente dicho encuentra su sustento legal en el artículo 21 del Código Tributario, que establece: “Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.¹³⁸

La diferencia entre los términos (empresa, establecimiento y negocio) es conceptual y en definitiva están contenidos y ligados dentro del concepto “empresa”, y la misma puede tener uno o más establecimientos, pero estos son parte de la empresa, no se puede concebir el establecimiento sin la empresa, así pues empresa y establecimiento siempre son un negocio.¹³⁹

Es de suma importancia señalar que el Código Tributario en su artículo 86 sí diferencia entre empresa, establecimiento y negocio, pero sin definir qué significado le da a cada uno de esos términos, y establece lo siguiente: “Cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios. El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios es la sanción (...) y en varias partes de dicho artículo hace mención de los distintos términos.”¹⁴⁰

En el Código Tributario no se encuentra regulado qué debe entenderse por “establecimiento”, a la luz de lo que establece el artículo 11 de la Ley del Organismo Judicial, Decreto 6-89 del Congreso de la República y sus reformas, en

¹³⁸ Congreso de la República. Código Tributario. Decreto 6-91

¹³⁹ Paredes Morales, José Domingo *Derecho de defensa del contribuyente frente a la sanción del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios*. Revista 82 y 83 ij. Instituto de Investigación URL

¹⁴⁰ Paredes Morales, José Domingo *Derecho de defensa del contribuyente frente a la sanción del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios*. Revista 82 y 83 ij. Instituto de Investigación URL

relación con lo que las palabras de la ley se entenderán de acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española en la acepción correspondiente, debe entenderse como establecimiento: ¹⁴¹ “lugar donde habitualmente se ejerce una industria o profesión; local de comercio”. En el Código de Comercio el legislador guatemalteco sí distingue entre empresa y establecimiento, ya que en el Capítulo I del Título III del Código, referente a la empresa mercantil y sus elementos, y específicamente en el artículo 657, se reputa establecimiento como uno de los elementos de la empresa y es que así debe entenderse. Dicho artículo dice literalmente: “Todo contrato sobre una empresa mercantil, que no exprese los elementos que de ella se han tenido en cuenta, comprenderá: 1. El o los establecimientos de la misma (...). Y así regula los elementos de la empresa en distintos artículos como el artículo 333, artículo 334 a modo de ejemplo.

A modo de síntesis, la sanción del cierre se puede llevar a cabo por orden de juez y cerrar uno o varios establecimientos mercantiles de una empresa, que no necesariamente implicaría el cierre de la empresa.¹⁴²

En relación al término “negocio”, que tampoco se encuentra definido en Código Tributario, y siguiendo el orden estipulado por el artículo 11 de la Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 del Congreso como negocio debe entenderse el ¹⁴³ “ local en el que se negocia o comercia”.

Por otra parte, si se interpreta el término negocio a la luz de lo que establece el artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial: “las normas se interpretarán conforme a su texto según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo a las disposiciones constitucionales (...).¹⁴⁴

¹⁴¹ Real Academia Española, Diccionario edición electrónica, España, 1995

¹⁴² Paredes Morales, José Domingo *Derecho de defensa del contribuyente frente a la sanción del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios*. Revista 82 y 83 ij. Instituto de Investigación URL

¹⁴³ Real Academia Española, Diccionario edición electrónica, España, 1995

¹⁴⁴ Congreso de la República. Ley del Organismo Judicial. Decreto 2-89

En definitiva, la sanción del cierre es aquella que se impone en la práctica sólo a las personas individuales o jurídicas propietarias de empresas, establecimientos o negocios, que comentan alguna infracción contenida en el artículo 85 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República.

5.1 El Cierre Temporal de Empresas, Establecimientos o Negocios

Se define esta figura como la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas, propietarias de dichas empresas, establecimientos o negocios, que incurran en la comisión de las infracciones tipificadas en el artículo 85 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, el cual fue reformado por el artículo 41 del Decreto 4-2012. Del Congreso de la República, Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando, el cual establece: Infracciones con el cierre temporal de Empresas, Establecimientos o Negocios.

Se aplicará la sanción del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones siguientes:

1. No emitir o no entregar facturas, notas de débito, notas de crédito o documentos exigidos por las leyes tributarias específicas en la forma y plazo establecidos en las mismas.
2. Emitir facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria
3. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas u otros documentos

4. No haber autorizado los filtros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y leyes tributarias específicas.¹⁴⁵

De la sanción de cierre se establece lo siguiente: La sanción de cierre temporal es impuesta a las personas individuales o jurídicas propietarias. Cuando el infractor sea propietario de varias empresas, establecimientos o negocios, la sanción se aplicará únicamente en aquel o aquellos en que haya cometido la infracción. Se cerrará por un plazo mínimo de diez días y por un máximo de veinte días consecutivos. Y se duplicará por violación u ocultación de los dispositivos de seguridad o por la apertura o utilización del local temporalmente cerrado.¹⁴⁶

El procedimiento del cierre de establecimiento, al comprobar la comisión de una de las infracciones, la Administración Tributaria lo documentará mediante acta o por conducto de la Intendencia de Asuntos Jurídicos. Con relación a las actas de actuaciones tributarias que de los hechos que pueden constituir incumplimiento de obligaciones o infracciones en materia tributaria, las mismas pueden asimismo pueden ser rendidas por auditores de la Administración Tributaria, y éstas tienen plena validez legal, en tanto no se demuestre inexactitud o falsedad, posterior a ella, se presentará solicitud razonada ante el juez de paz del ramo penal competente para que imponga la sanción del cierre temporal de empresa, establecimientos o negocios, al respecto el artículo 86 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, establece:

Al comprobarse la comisión de una de las infracciones a que se refiere el artículo 85 del Código Tributario, La Administración Tributaria, lo documentará mediante acta o por conducto de su Dirección de Asuntos Jurídicos, presentando solicitud razonada ante el Juez de Paz del ramo Penal competente, para que imponga la sanción del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes a la recepción

¹⁴⁵ Congreso de la República. Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando. Decreto 4-2012

¹⁴⁶ Congreso de la República. Código Tributario. Decreto 6-91

de la solicitud; En la misma audiencia deberá escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes. Al finalizar la audiencia, el Juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva, ordenando el cierre temporal.

En caso de entidades sujetas a la vigilancia y fiscalización de la Superintendencia de Bancos, la Administración Tributaria únicamente acudirá ante el Juez de Paz Penal competente después de obtener opinión favorable de la misma. En el caso de entidades bursátiles, la opinión favorable se requerirá al Ministerio de Economía. Dichas opiniones deberán emitirse dentro del plazo de diez (10) días contados a partir del día siguiente a aquel en que se hubiera requerido. De no pronunciarse dentro de dicho plazo, la opinión de dichas entidades se reputará como emitida en sentido favorable y serán responsables por la omisión.

El cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios será ejecutada la sanción por el Juez que lo decretó con intervención de un representante de la Superintendencia de Administración Tributaria, quien impondrá los sellos oficiales con la leyenda “Cerrado Temporalmente por infracción tributaria”, los cuales también deberán ser autorizados por el juez con el sello del tribunal y la indicación “por orden judicial.

Si el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola los marchamos o precintos, o cubre u oculta de la vista del público los sellos oficiales o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado, sin más trámite ni nuevo procedimiento se duplicará la sanción, sin perjuicio de que la Superintendencia de Administración Tributaria presente denuncia por los ilícitos penales que correspondan. Existen también unos casos especiales contemplados en la legislación guatemalteca, en relación con la forma como se aplica la sanción; el primero cuando el lugar cerrado temporalmente sirve de casa de habitación se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles. Y el segundo, es cuando se trate de centros hospitalarios, centros educativos privados, empresas de transporte urbano y

extraurbano de pasajeros y transporte de carga, así como en el caso de contribuyentes que no sean propietarios del lugar donde se prestan los servicios o se efectúan ventas, o cuando el negocio, establecimiento o empresa hubiere dejado de realizar actividades comerciales o profesionales, en tal caso, el juez reemplaza la sanción de cierre temporal por una multa equivalente al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos por el sancionado durante el último período mensual declarado anterior a la imposición de la sanción.

Contra lo resuelto por el Juez competente, procederá el recurso de apelación, el cumplimiento de la sanción no libera al infractor de la obligación del pago de las prestaciones laborales a sus dependientes, de conformidad con lo establecido en el artículo 61 literal g) del Código de Trabajo, Decreto 1441 del Congreso de la República y sus reformas.¹⁴⁷

Con la reforma prevista en el artículo 41 del decreto 4-2012 del Congreso de la República, existe la posibilidad de solicitar al juez la imposición de una multa equivalente al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos del establecimiento sancionado obtenidos durante el último período mensual anterior a la imposición de la sanción, en los siguientes casos:

- a) Cuando se trate de personas individuales o jurídicas propietarias de empresas, establecimientos o negocios, cuya función sea reconocida por la Constitución Política de la República como de utilidad pública o que desarrollen un servicio público.
- b) Cuando los contribuyentes no posean un establecimiento en un lugar fijo o bien desarrollen su actividad de forma ambulante.
- c) Cuando el negocio, establecimiento o empresa hubiere dejado de realizar actividades comerciales o profesionales.

¹⁴⁷ Congreso de la República. Código de Trabajo. Decreto 1441

Esta multa no podrá ser menor a diez mil quetzales. En caso de pequeño contribuyente será de cinco mil quetzales.¹⁴⁸

Cabe mencionar que anterior a ella, la multa impuesta era sobre los ingresos del contribuyente, con esta reforma se vino a modificar a manera, que la multa recaiga sobre los ingresos brutos del establecimiento sancionado.

La reincidencia en caso de cierre de establecimiento.

En caso del cierre de establecimiento se debe tomar en cuenta quien es el sujeto pasivo de la sanción, pues éste es el que no debe de cometer otra infracción dentro del plazo de cuatro años, según lo dispuesto en el artículo 74 del Código Tributario, concurriendo tres requisitos para que la misma se dé, el ser sancionado por resolución de la Administración Tributaria, debidamente notificada y que se cometa otra infracción dentro del plazo indicado, cuatro (4) años.

En caso de que el reincidente de infracción que únicamente esté sancionada con multa, se le aplica ésta incrementada en un cincuenta por ciento (50%). Si la sanción se aplica en función del importe del tributo, en ningún caso podrá ser mayor del monto del mismo.

Si la reincidencia se produce en infracción a los supuestos contemplados en el artículo 85 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso, dentro de los cuatro (4) años siguientes a la fecha en que se aplicó la primera sanción, se aplicará el cierre definitivo de la empresa, establecimiento o negocio, y el Registro Mercantil deberá cancelar la inscripción y la patente de comercio.

En conclusión, la comisión de los supuestos contenidos en el artículo 85 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso, produce los efectos de la aplicación del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuyo procedimiento

¹⁴⁸ Congreso de la República. Código Tributario. Decreto 6-91

se encuentra regulado en el artículo 86 del mismo cuerpo legal, reformado por el artículo 42 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, y en consecuencia, la reincidencia en la comisión de estas infracciones, al tenor de lo estipulado en el artículo 74 del citado cuerpo legal, produce la aplicación del cierre definitivo de la empresa, establecimiento o negocio y su posterior cancelación de la inscripción y patente por el Registro Mercantil

5.2 Análisis de un caso de cierre temporal de empresa, establecimiento o negocio y su relación con el artículo 86 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República:

El artículo 85 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, regula en su numeral 2, que no emitir o no entregar factura o documentos equivalentes previamente autorizados por la Administración Tributaria exigidos por leyes tributarias, constituye infracción sancionada por cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios.

Asimismo, el artículo 86 del mismo cuerpo legal, regula el cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de dichas empresas, establecimientos o negocios, que incurran en la comisión de las infracciones tipificadas en el artículo 85 del citado cuerpo legal. Y en este caso, el infractor es propietario de varias empresas, establecimientos o negocios, pero al tenor de lo establecido en la ley, la sanción se aplicará únicamente en aquel o aquellos en que se haya cometido la infracción.

a) Breve relación de hechos en el caso analizado: inicialmente se emitió nombramiento por medio del cual, se nombró a personeros de la Administración Tributaria en forma individual o conjunta, a efecto de que verificarán el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del contribuyente propietario, del establecimiento, constituirse y verificar que se haya gestionado su inscripción y

la del establecimiento en los registros de la Superintendencia, el haber requerido autorización para la impresión de facturas, emitir factura por cada transacción de venta realizada, contar con libros contables de ventas y de compras del Impuesto al Valor Agregado y tenerlos al día.

De acuerdo al acta de actuaciones de los Auditores Tributarios, posterior a la inspección, se comprobó por parte de los suscritos, que el establecimiento, el día de la misma, efectuó una venta consistente en una recarga de telefonía móvil Tigo con un valor de diez (10) Quetzales exactos, extremo que se pudo establecer mediante entrevista verbal con las personas de sexo femenino quienes manifestaron que su compra la pagaron en efectivo y no les emitieron ni entregaron factura correspondiente, lo que comprobaron los auditores mediante el documento denominado Corte de formas Y Salvaguarda-Control de facturación- donde se constató que no fue emitida ni entregada factura correspondiente.

En virtud de lo anterior, y en base a los artículos 83, 85 y 86 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, en los cuales se establece la responsabilidad del personal dependiente que en ejercicio la Administración Tributaria, asimismo, que no emitir ni entregar factura correspondiente constituye infracción tipificada en ley y finalmente, la aplicación de la sanción del cierre temporal de establecimiento comercial. Y en consecuencia, presentó la solicitud de aplicación de la sanción del cierre temporal del establecimiento comercial solicitando señalar audiencia oral dentro del plazo de cuarenta y ocho (48) horas a efecto de recibir la declaración de ambas partes, así como los medios de prueba ofrecidos por las mismas, en este caso la Administración Tributaria ofreció los siguientes medios de prueba documental; 1. El nombramiento identificado con un número correspondiente, fecha en la que se realizó dicho nombramiento, en el cual se prueba la calidad con que actúa el representante de la Superintendencia Tributaria nombrado y sus facultades. 2. El acta de Auditores Tributarios levantada en el momento de la inspección fiscal. 3. Documento denominado Corte de Formas y Salvaguarda- Control de Facturación: en donde consta la factura

utilizada así como la siguiente por utilizar. 4. Desplegados computarizados del Registro Tributario Unificado de la Superintendencia de Administración Tributaria de la entidad contribuyente en mención. Y finalmente, prueba testimonial, de las dos personas que realizaron la inspección en el establecimiento para que declararan sobre los hechos que les constaron el día de la presencia fiscal.

Y en virtud de lo anterior, con base a esos medios de prueba aportados, se notificó la resolución en donde se da por recibido el memorial, se ordenó formarse el expediente respectivo, se tuvo por acreditada la calidad con que actuó la representada, se tomó nota del lugar señalado para recibir notificaciones y citaciones, se tomó nota de la dirección y procuración indicada y se resolvió conocer la solicitud del cierre temporal del establecimiento comercial indicado, señalando día y hora para la audiencia oral y pública, en la cual se recibió la declaración de las partes así como la prueba que los mismos presenten.

En dicha audiencia de cierre temporal de negocio, compareció la Superintendencia de Administración Tributaria, a través de su Mandataria Judicial con representación, exponiendo que fue detectada una infracción tributaria contenida en el artículo 85, ya que se dejó de emitir una factura por una recarga de teléfono móvil con valor de diez quetzales, lo cual fue documentado en acta, que de conformidad con lo establecido en el artículo 151 del Código Tributario, cumple con los requisitos establecidos en el mismo documento que se encuentra incorporado como medio de prueba documental, y demás documentos probatorios, en virtud de que el mismo establece que los hechos que pueden constituir incumplimiento de obligaciones o infracciones en materia tributaria, deben constar en acta, las cuales así como los informes que rindan los auditores de la Administración Tributaria, tienen plena validez legal en tanto no se demuestre su inexactitud o falsedad.

Según consta en el acta de la audiencia oral de cierre temporal de establecimiento comercial, el juzgado resolvió con base en los considerandos y leyes citadas, así

como por las conclusiones y peticiones, que la entidad comercial es el autor responsable de la comisión de una infracción tributaria que se le imputa por no expedir la factura correspondiente, y por la misma, se le condenó al cierre del establecimiento, sustituida por una multa correspondiente a diez mil (Q10,000.00) Quetzales, la que será depositada a favor de la Tesorería del Organismo Judicial dentro de un plazo de tres (3) días siguientes. Asimismo se le apercibió que hasta el cumplimiento de la presente sentencia no puede cambiar de ubicación de su negocio ni ningún otro cambio ante el Registro Mercantil

b) Análisis y conclusiones: El Juez de Paz Penal emitió la resolución ordenando el cierre temporal del establecimiento comercial en base a lo establecido en el artículo 86 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso, en virtud de que si hubo comisión de infracción tributaria toda vez que se dejó de emitir o entregar factura correspondiente, asimismo se decretaron las medidas necesarias para la aplicación de la sanción como la orden a la Dirección General de la Policía Nacional para que preste auxilio necesario para la ejecución de la misma. Derivado de la resolución anterior, se solicitó la sustitución de la sanción del cierre por el pago de una multa de diez mil (10,000.00) Quetzales, la cual está prevista en el Decreto 4-2012 del Congreso de la República como una forma de subsanar, a mi criterio de la clara confrontación del artículo 85 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso, al artículo 43 de la Constitución Política de la República, el cual regula el principio constitucional de libertad de industria, comercio y de trabajo, cuando el artículo 85 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, estipula claramente que se aplicará la sanción del cierre temporal de establecimiento cuando incurra en las infracciones allí enumeradas, siendo en este caso, la contemplada en el numeral 2, al no emitir o entregar factura. Reiterándose, que no puede aplicarse una norma que viole garantías constitucionales, tales como la libertad de comercio, libertad que se viola incuestionablemente al pretender aplicar una sanción tributaria, por medio de la cual se cierre un establecimiento temporalmente, vedando la actividad comercial

de un contribuyente, la cual está garantizada por la misma Constitución Política de la República, y por ende la supremacía de la Constitución.

De igual forma, mantiene confrontación con el principio de proporcionalidad de la pena, en el cual la sanción debe ser congruente con la infracción, derivado de lo cual la multa solicitada en sustitución del cierre temporal del establecimiento comercial, es originaria de una sanción pecuniaria consecuente al hecho de omisión de factura del valor de diez (10) Quetzales, en definitiva, la sanción no es acorde a la infracción, ya que es manifiesto con una multa confiscatoria e incongruente con la supuesta infracción.

Asimismo, violenta el principio de legalidad contemplado en el artículo 1 del Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República, y el artículo 17 de la Constitución Política de la República, ya que ambos regulan que no son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delitos o faltas y penas por ley anterior a su perpetración, ya que se determina que ninguna de las causales, hechos u omisiones previstas en el artículo 85 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República son hechos o conductas calificadas como delitos o faltas de carácter penal.

c) Medidas Preventivas. Artículo 120 a) adicionado por el Decreto 4-2012 del Congreso de la República, al artículo 120 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República: el cual dice así: “ La Administración Tributaria está facultada para cerrar administrativamente en forma preventiva cualquier establecimiento, empresa o negocio en el cual se constate al realización de actividades comerciales, financieras , profesionales u otras actividades gravadas, sin haberse registrado como contribuyente o responsable ante la Administración Tributaria o encontrándose inscrito no posee las facturas u otros documentos que las leyes impositivas establezcan como obligatorios, para emitir y entregar a los adquirentes de bienes o servicios.

El personal de la Administración Tributaria debidamente autorizado, procederá a faccionar acta administrativa en la que hará constar cualquier circunstancia anteriormente referida y en el mismo acto dará audiencia al contribuyente y se hará constar en el acta las explicaciones, justificaciones, defensas y pruebas de descargo sobre las omisiones que se constatan y de considerarlo procedente declarará el cierre preventivo, procediendo inmediatamente a entregar copia del acta y a colocar sellos oficiales con la leyenda “ cerrado preventivamente por orden de la Administración Tributaria” con la firma y sello del ejecutor de la medida. El personal autorizado, de ser necesario, contará con el auxilio de la Policía Nacional Civil. Los distintivos deben diferenciarse de los utilizados en la aplicación de la sanción del cierre establecida en los artículos 85 y 86 de este Código.

La medida finalizará inmediatamente después que el contribuyente demuestre que la circunstancia que dio lugar a la medida preventiva cesó, por lo que la Administración Tributaria, en acta, hará constar el levantamiento de la medida impuesta y procederá a retirar los sellos oficiales respectivos con el auxilio de la Policía Nacional Civil de ser necesario, aún en días y horas inhábiles para la Administración Tributaria.

En el caso que el contribuyente si estuviera registrado, la medida del cierre preventivo durará un plazo máximo de quince días hábiles, pasado el cual, de oficio o a solicitud de parte, si el contribuyente no hubiera demostrado a la Administración Tributaria en la forma aquí estipulada, que la circunstancia que dio lugar a la medida cesó, se procederá conforme a lo estipulado en este Código.

La Administración Tributaria, cuando se trate de personas individuales o jurídicas propietarias de establecimiento, empresa o negocio cuya función sea reconocida como servicio público esencial, o no posean un establecimiento en un lugar fijo, o bien desarrollen su actividad en forma ambulante, reemplazará la medida cautelar por una caución económica de diez mil Quetzales (Q10,000.00) para que regularice su situación en un plazo no mayor a diez (10) días, de lo contrario dicho monto pasará a formar parte de los ingresos privativos de la Administración Tributaria”.

Sin embargo, este artículo fue declarado inconstitucional mediante sentencia del 12 de diciembre de 2013, por medio del expediente 997-2012, en el cual está contenida la acción de inconstitucionalidad general promovida contra el artículo 31 y 50 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, el cual contiene las Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y el Contrabando, promovido por la Cámara del Agro ,ya que se estimó que dicho artículo le daba la facultad a la Administración Tributaria para cerrar preventivamente cualquier establecimiento , empresa o negocio que realizare actividades comerciales gravadas, sin haberse registrado como contribuyente o responsable ante la misma o encontrándose inscrito no posea las facturas u otros documentos obligatorios por ley para emitir y entregar a los adquirentes de bienes y servicios, derivado de lo cual, se estimó que dicha disposición violaba los artículos 203, 205 y 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala, debido a que otorga a la Administración Tributaria la facultad de cerrar administrativamente, en forma preventiva, cualquier establecimiento, empresa o negocio en la cual se constate la realización de los supuestos mencionados, y que esta facultad es, esencialmente una potestad jurisdiccional, ya que no se debe emitir una sanción sin que previamente se someta el asunto a conocimiento de juez, y que la Administración Tributaria no puede convertirse en juez y en parte, Además se consideró que, infringe asimismo el derecho de defensa y al principio de presunción de inocencia, contemplados en los artículos 12 y 14 de la Constitución Política de la República de Guatemala, debido a que le daba facultades a la Administración Tributaria a realizar ese cierre sin que exista procedimiento judicial previo, dentro del cual al propietario se le cita, oye y vence en proceso legal, ante juez competente y preestablecido.

En virtud de lo anterior, la Corte de Constitucionalidad, en sentencia emitida el doce de diciembre del año 2013, y publicada en el Diario Oficial, el día quince de diciembre de ese año, resolvió la suspensión provisional del artículo 50 del

Decreto 4-2012 del Congreso de la República, que adicionó el artículo 120 “A” al Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República.

5.2.1 El cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios en las distintas legislaciones

España: Normativa legal: Ley General Tributaria

En la legislación española establece el Código de Legislación Tributaria, según el artículo 180 de la Ley 58/2003, Ley General Tributaria (LGT), desarrollada por el Real Decreto 2063/2004, que aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RGS). Entre los principios reguladores de la potestad tributaria, regulados en el artículo 179 de esa normativa legal, se encuentra el principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias, al establecer que las personas físicas o jurídicas así como entidades, podrán ser sancionadas por hechos constitutivos de infracción tributaria cuando resulten responsables de los mismos; Por su parte, el principio de la no concurrencia de infracción tributaria, el cual reza que si la Administración tributaria estima que la infracción puede ser calificada como delito contra la hacienda pública, se trasladará a la jurisdicción competente y ésta se abstendrá de seguir conociéndola (artículo 180)

De acuerdo al artículo 181 de ese mismo cuerpo legal, considera como infractores las personas físicas o jurídicas y las entidades, que realicen las acciones u omisiones tipificadas como infracciones, tal es el caso entre los sujetos infractores entre otros se encuentran los contribuyentes y los sustitutos de los contribuyentes; los retenedores y los obligados a practicar ingresos a cuenta; los obligados al cumplimiento de las obligaciones tributarias formales; la sociedad dominante en el régimen de consolidación fiscal; las entidades que estén obligadas a imputar o atribuir rentas a sus socios o miembros; el representante legal de los sujetos obligados que carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario; los obligados

tributarios conforme a la normativa sobre asistencia mutua y el sujeto infractor tendrá la consideración de deudor principal.

Ya en materia de infracciones, el artículo 183 establece que son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia tipificadas en esta o en cualquier otra ley y las clasifica en leves, graves y muy graves y las infracciones y sanciones en materia de contrabando se regirán por su normativa específica.

El Artículo 184 establece la calificación dada a las infracciones tributarias, siendo como se mencionó anteriormente, calificadas como leves, graves o muy graves para dicha calificación sirve de base lo dispuesto en los artículos 191 a 206 de ese cuerpo legal, y cada infracción tributaria se calificará de forma unitaria en el caso de multas proporcionales, la sanción que proceda se aplicará sobre la totalidad de la base de la sanción que en cada caso corresponda, salvo en el supuesto del apartado 6 del artículo 191 de esta ley.

En relación al tema del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, únicamente se encontró regulada, en el régimen de infracciones y sanciones en materia de Impuestos Especiales de fabricación se regirá por lo dispuesto en la Ley 58/2003, General Tributaria, en las normas específicas que para cada uno de estos impuestos se establecen en la Ley 38/1992 y en las siguientes:

En todo caso, constituyen infracciones tributarias graves: Las infracciones a las que se refiere el apartado anterior se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del 100 por 100 de las cuotas que corresponderían a las cantidades de los productos calculadas aplicando el tipo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción.

Por la comisión de infracciones tributarias graves podrá imponerse, además, las siguientes sanciones:

El cierre temporal o definitivo de los establecimientos.

El precintado por un período de 6 meses o la incautación definitiva de los aparatos de venta automática, cuando las infracciones se cometan a través de los mismos.

No obstante, cuando la imposición de las sanciones previstas en el párrafo b) concorra con la imposición de las previstas en el párrafo a) anterior, procederá la incautación definitiva del aparato de venta automática siempre que se acuerde el cierre definitivo del establecimiento.

Sin embargo, la sustitución del cierre por cualquier multa pecuniaria, no aparece regulada en esta legislación.

México: Normativa legal: Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, cuya última reforma fue publicada el 14 de marzo de 2014 (Ley Marco).

El artículo 71, establece como responsables en la comisión de las infracciones, las personas que realicen los supuestos que se consideran como tales así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que se imponga.

Considerado lo anterior, y en base al sistema tributario, las sanciones e infracciones se depositan en el Título Cuarto Capítulo I del Código Fiscal de la Federación.

a) Se señala que la sanción pecuniaria se aplicará cuando se haya caído dentro del supuesto de dicha sanción, pagando además la contribución correspondiente, y hace referencia que en caso de la sanción de la privación de la libertad lo hará la autoridad judicial. El contribuyente persona física que tributa en el Régimen de Pequeños Contribuyentes tendrán que pagar, en su caso, la mitad de la multa que corresponda o la menor si es específica. Cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición, conforme al artículo 14 constitucional, que señala que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. El monto de las multas se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el País, en los casos de su pago al fisco y para actualizarlas en este ordenamiento.

b) El sujeto pasivo que haya cometido infracciones, por no cumplir total o parcial sus obligaciones primarias y secundarias, puede solicitar sanciones menores y hasta su condonación, bajo la discrecionalidad de la autoridad fiscal, en los siguientes supuestos: haber presentado sus avisos, declaraciones y demás información fiscal; que el pago de impuestos no haya sido mayor al 10% cuando existieran diferencias; cuando la pérdida fiscal declarada no haya sido 10% mayor en caso de diferencias; que al dictaminar sus estados financieros, obligado u optado, no se haya observado omisiones respecto al cumplimiento de sus obligación o en su caso, corregirlo; que haya cumplido los requerimientos; que no haya incurrido en alguna reincidencia; encontrado en acciones penales; no haber solicitado el pago a plazos de contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas; todo lo anterior en un periodo de los últimos tres ejercicio fiscales. En este caso, la autoridad le da un toque de confianza al contribuyente cumplido bajo estos supuestos.

c) Respecto al caso anterior, la autoridad tiene su plazo para verificar todos los requisitos descritos, y le otorga otro plazo al contribuyente en caso de querer más elementos para evaluar. Es responsable en la comisión de la infracción quién esté en el supuesto de dichas infracciones, así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones fiscales y el que lo haga fuera del plazo establecido. Los funcionarios y empleados están obligados a comunicarle a la autoridad fiscal cuando tengan conocimiento de algunos hechos u omisiones que entrañen o puedan entrañar infracciones a las disposiciones fiscales para que no caiga sobre ellos la responsabilidad, pero no se podrá denunciar a aquellos que tengan obligación de guardar reserva acerca de los datos que conozcan por motivo de sus funciones, así como, los que participen en las tareas de asistencia al contribuyente.

d) No se aplicaran multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales, sin que haya mediado requerimiento alguno, es decir, puede cumplirse las obligaciones fiscales en forma extemporánea pero espontánea. La Secretaria de Hacienda y Crédito Público en uso de sus facultades podrá condonar las multas por infracción de manera discrecional bajo ciertas circunstancias. Los contribuyentes la solicitarán, no causará, ni medios de impugnación y suspende el procedimiento administrativo de ejecución y se garantiza el interés fiscal.

e) Cuando las autoridades fiscales impongan las multas deberá aplicar la fundamentación y motivación de las infracciones, como lo dicta adicionalmente la constitución, así como sus agravantes (en su caso), es decir, la reincidencia, documentación falsa, doble contabilidad, omisión de entero de contribuciones retenidas o recaudadas, y forma continua de omisiones y comisiones.

f) Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales de carácter formal a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará

la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor, la presentación de las declaraciones o avisos deben presentarse en una misma forma oficial y si este se llegara a omitirse se aplicará una multa por cada contribución no declarada. Teniendo derecho a una reducción del 20% si se cubre dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surja efectos la notificación.

g) Cuando en la comisión de una o varias infracciones tenga como resultado la omisión total o parcial de contribuciones incluyendo retenidas o recaudadas, excepto de comercio exterior, en el ejercicio de las facultades de la autoridad fiscal ésta(s) será(n) del 55% al 75% de las contribuciones omitidas. Se incluyen también en caso de devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda.

h) Los contribuyentes que corrijan su situación fiscal, pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones. Si paga después de la notificación la multa será del 30%. Si el infractor paga las contribuciones omitidas o devuelve el beneficio indebido con sus accesorios dentro de los 45 días siguientes a la fecha en la que surta efectos la notificación de la resolución respectiva, la multa se reducirá en un 20% del monto de las contribuciones omitidas.

i) Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será del 30% al 40% de la diferencia que resulte entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda, siempre que el contribuyente la hubiere disminuido total o parcialmente de su utilidad fiscal. En caso de que aún no se hubiere tenido oportunidad de disminuirla, no se impondrá multa alguna. Si se

omiten contribuciones por este caso se sancionarán por omisión del pago de contribuciones.

j) En el supuesto de una persona física residente en el país que cambie de residencia a otro, y las personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, al momento de caer en infracciones su sanción será de la mitad respecto a lo planteado en los cuatro párrafos que anteceden. En caso de pérdidas declaradas cuando sean mayores a las reales la multa es del 15% al 20%.

k) Cuando la infracción consista en no registrar o registrar incorrectamente las deudas para los efectos del cálculo del ajuste anual por inflación acumulable, la multa será de 0.25% a 1.00% del monto de las deudas no registradas.

l) El Código indica también de aumentar las multas de un 20% y hasta el 90% habiendo reincidencias y agravantes. Se imponen multas por errores aritméticos, es decir, se requiere exactitud.

m) Se contemplan infracciones y sanciones por incumplimiento al registro federal de contribuyentes y obligaciones anexas; en el pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedir constancias; con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación; con el ejercicio de la facultad de comprobación; con la obligación de adherir marbetes o precintar los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas; de cerciorarse al adquirirlos de que dichos envases o recipientes cuenten con el marbete o precinto correspondiente; así como de destruir los envases que contenían bebidas alcohólicas; dichas sanciones son económicas. En algunos casos de reincidencia, la sanción consistirá además en la clausura del establecimiento del contribuyente o poseedor de los bienes.

En consecuencia, solamente en caso de reincidencia, la sanción consistirá en clausura de establecimiento.

Sin embargo, en otra normativa, en relación al cierre de negocios, en el Reglamento de Procedimiento Tributario .Decreto 38277-H que está vigente desde el 07 de marzo del año 2014, si está regulado lo relativo al Cierre de negocios, en este sentido, que si se demuestra que en 30 días desde la notificación del acto administrativo firme se ha interpuesto una medida cautelar, se suspende la ejecución del cierre hasta que sea resuelta o caduque por no presentación de la demanda principal en el contencioso.¹⁴⁹

Argentina: Normativa legal: Ley de Procedimientos Tributario, Ley No, 11683 aprobada por el anexo I del Dto., 821/98.

Según el doctor, Giiuliani Fonrouge, la legislación argentina tipifica esta infracción en la violación de ciertos deberes formales, permitiendo en estos casos se clausuren los establecimientos por tres a diez días siempre que el valor de los bienes y servicios indocumentados exceda de \$10 (diez pesos) aplicándose, además una multa entre \$300 y \$30.000 (trescientos treinta mil pesos) (art 44, ley 23,314 y 24.765).¹⁵⁰

Los hechos u omisiones que hacen precedente la medida se vinculan con: a) la omisión de facturas o comprobantes de ventas, locaciones o prestaciones de servicios en la forma y condiciones que establezca la Dirección General; b) falta de anotaciones o registraciones de adquisición de bienes o servicios o sus ventas; c) falta de respaldo documental de mercadería transportada; d) falta de inscripción como contribuyente cuando hay obligación de hacerlo.¹⁵¹

Esta sanción de clausura se ve agravada en el caso de su quebrantamiento cuando ya hubiere sido impuesta por sentencia federal o se violaren sellos, los que acarrearán la pena de arresto, para quien cometiese el acto, por un plazo de

¹⁴⁹ Dr- Torrealba, Adrian. Comentarios al Reglamento Procedimientos Tributarios. Faycatax.

¹⁵⁰ Giuliani Fonrouge. *Op.Cit.* pág. 772

¹⁵¹ *Ibid*, pág. 772

diez a treinta días y con una nueva clausura por el doble de la condena que tuviere.¹⁵²

Con la modificación de la ley 24.765, el art 41, inc. f, de la ley 11.683 faculta a la Dirección General Impositiva-DGI- a disponer de la clausura preventiva cuando se configuran las infracciones formales del artículo 44 concurrentemente con un grave perjuicio o la reincidencia por la misma infracción en un período no superior a un año desde que se detectó la infracción anterior.¹⁵³

El procedimiento de aplicación de la sanción compete a los jueces en lo penal económico de la Capital Federal o los jueces federales en el resto de la República, sin perjuicio de que en sumario de prevención interviene la Dirección General Impositiva, a l igual que en la constatación de los hechos que motivan la sanción que serán debatidos en una audiencia de defensa con pronunciamiento posterior del juez administrativo.¹⁵⁴

De acuerdo a lo establecido en la Ley de Procedimiento Tributario, Ley No. 11683 aprobada por el anexo I del Decreto 821/98, en sus artículos 38 al 48, establecen lo relativo a intereses, ilícitos y sanciones. Y de acuerdo al artículo 38 las infracciones formales ocurren cuando hay obligación de presentar declaraciones juradas, así como la omisión, sin requerimiento previo, será sancionada con multa de doscientos pesos, y si se tratare de sociedades o entidades constituidas en el país, se aumentará a cuatrocientos pesos. En ese mismo sentido, las infracciones previstas en los artículos 38 al 48, pueden dividirse en dos grandes grupos, según cuál sea el bien jurídico tutelable:

a) Los ilícitos formales en los cuales, el bien jurídico tutelado es la Administración Tributaria, dado que los mismos sancionan el incumplimiento del deber de colaboración con el organismo de administración en el ejercicio de sus funciones de verificación, fiscalización y determinación de los gravámenes, establecidos por las leyes, decretos, resoluciones y demás disposiciones.

¹⁵² *Ibid*, pág. 773

¹⁵³ *Ibid*, pág. 773

¹⁵⁴ *Ibid*, pág. 774

b) Los ilícitos materiales, en los cuales el bien jurídico protegido son las rentas fiscales o Hacienda Pública, dado que los mismos sancionan el cumplimiento total o parcial, sea este deliberado o no, de la obligación de pago del impuesto en su justa medida, lo cual ocasiona un perjuicio económico en las arcas públicas. Estas leyes buscan proteger dos bienes jurídicos, que sería la Administración Tributaria y las rentas fiscales, así como un tercer bien que la doctrina reconoce, como lo es el mercado. Las sanciones aquí contempladas son de dos clases; las pecuniarias que comprenden multas fijas y graduales y las no pecuniarias, que son la clausura, la suspensión en el uso de la matrícula, licencia o inscripción registral, y secuestro. En ese sentido, el artículo 39 establece que serán sancionadas con multas \$ 150 (ciento cincuenta pesos a dos mil quinientos pesos) \$ 2.500 las violaciones a las disposiciones de esta ley, de las respectivas leyes tributarias, de los decretos reglamentarios y de toda otra norma de cumplimiento obligatorio, que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria, a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables. En los casos de los incumplimientos que preceden, la multa prevista en el primer párrafo del presente artículo se graduará entre el menor allí previsto y hasta un máximo \$ 45.000 (cuarenta y cinco pesos):

- Las infracciones a las normas referidas al domicilio fiscal, en el decreto reglamentario, o en las normas complementarias.
- La resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, consistente en el incumplimiento reiterado a los requerimientos de los funcionarios actuantes, sólo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto de la información y la forma exigidas, y siempre que se haya otorgado al contribuyente el plazo previsto por la Ley de Procedimientos Administrativos para su contestación.
- La omisión de proporcionar datos requeridos por la Administración Federal de Ingresos Públicos para el control de las operaciones internacionales.

- La falta de conservación de los comprobantes y elementos justificativos de los precios pactados en operaciones internacionales.
- Las multas previstas en este artículo, en su caso, son acumulables con las establecidas en el artículo 38 de la presente ley.

Si existiera resolución condenatoria respecto del incumplimiento a un requerimiento de la Administración Federal de Ingresos Públicos, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieren por objeto el mismo deber formal, serán posibles en su caso de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial.

En todos los casos de incumplimiento la multa a aplicarse se graduará conforme a la condición del contribuyente y a la gravedad de la infracción.

Con relación a la clausura, el artículo 40 establece que serán sancionados con multa \$ 300 (trescientos pesos) a \$ 30.000 (treinta mil pesos) y clausura de tres (3) a diez (10) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, siempre que el valor de los bienes y/o servicios de que se trate exceda de \$ 10 (diez pesos), quienes:

- No entregaren o no emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones establecidas.
- No llevaren registraciones o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, o de las prestaciones de servicios de industrialización, o, si las llevaran, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con lo establecido.
- Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental exigido por ley.
- No se encontraren inscriptos como contribuyentes o responsables cuando estuvieren obligados a hacerlo.

El mínimo y el máximo de las sanciones de multa y clausura se duplicarán cuando se cometa otra infracción de las previstas en este artículo dentro de los dos (2) años desde que se detectó la anterior. Sin perjuicio de las sanciones de multa y clausura, y cuando sea pertinente, también se podrá aplicar la suspensión en el uso de matrícula, licencia o inscripción registral que las disposiciones exigen para el ejercicio de determinadas actividades, cuando su otorgamiento sea competencia del Poder Ejecutivo Nacional.

c) No poseyeren o no conservaren las facturas o comprobantes equivalentes que acrediten la adquisición o tenencia de los bienes y/o servicios destinados o necesarios para el desarrollo de la actividad de que se trate.

d) No poseyeren, o no mantuvieren en condiciones de operatividad o no utilizaran los instrumentos de medición y control de la producción dispuestos por leyes, decretos reglamentarios dictados por el Poder Ejecutivo nacional y toda otra norma de cumplimiento obligatorio, tendientes a posibilitar la verificación y fiscalización de los tributos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos. En ese sentido, con relación al procedimiento administrativo, el artículo 41 establece que los hechos u omisiones que den lugar a la multa y clausura, y en su caso, a la suspensión de matrícula, licencia o de registro habilitante, que se refieren en el último párrafo del artículo 40, deberán ser objeto de un acta de comprobación en la cual los funcionarios fiscales dejarán constancia de todas las circunstancias relativas a los mismos, las que desee incorporar el interesado, a su prueba y a su encuadramiento legal, conteniendo, además, una citación para que el responsable, unido de las pruebas de que intente valerse, comparezca a una audiencia para su defensa que se fijará para una fecha no anterior a los cinco (5) días ni superior a los quince (15) días. El acta deberá ser firmada por los actuantes y notificada al responsable o representante legal del mismo. En caso de no hallarse presente este último en el acto del escrito, se notificará el acta labrada en el domicilio fiscal por los medios establecidos en el artículo 100. El juez administrativo se pronunciará una vez terminada la audiencia o en un plazo no mayor a los dos (2) días.

Asimismo, el artículo 42 continúa exponiendo que la autoridad administrativa que hubiera dictado la providencia que ordene la clausura dispondrá sus alcances y los días en que deba cumplirse. La Administración Federal de Ingresos Públicos, por medio de sus funcionarios autorizados, procederá a hacerla efectiva, adoptando los recaudos y seguridades del caso.

Continúa exponiendo el artículo 43 que durante el período de clausura cesará totalmente la actividad en los establecimientos, salvo la que fuese habitual para la conservación o custodia de los bienes o para la continuidad de los procesos de producción que no pudieren interrumpirse por causas relativas a su naturaleza. No podrá suspenderse el pago de salarios u obligaciones previsionales, sin perjuicio del derecho del principal a disponer de su personal en la forma que autoricen las normas aplicables a la relación de trabajo. Con referencia a la violación de la sanción, el artículo 44 estipula que quien quebrantare una clausura o violare los sellos, precintos o instrumentos que hubieran sido utilizados para hacerla efectiva, será sancionado con arresto de diez (10) a treinta (30) días y con una nueva clausura por el doble de tiempo de aquella.

Son competentes para la aplicación de tales sanciones los jueces en lo penal económico de la Capital Federal o los jueces federales en el resto de la República.

La Administración Federal de Ingresos Públicos, con conocimiento del juez que se hallare de turno, procederá a instruir el correspondiente sumario de prevención, el cual, una vez concluido, será elevado de inmediato a dicho juez.

La Administración Federal de Ingresos Públicos, prestará a los magistrados la mayor colaboración durante la secuela del juicio.

Costa Rica: Normativa legal: Código Tributario Ley N° 4755

El Título III Hechos Ilícitos Tributarios. Capítulo I Disposiciones Generales fue sustituido en su totalidad por la Ley No. 7900 del 3 de agosto de 1999 y comprende los artículo 65 a 98 inclusive.

El Artículo 65 establece su clasificación de la siguiente manera:

Los hechos ilícitos tributarios se clasifican en infracciones administrativas y delitos tributarios. La Administración Tributaria será el órgano competente para imponer las sanciones por infracciones administrativas, que consistirán en multas y cierre de negocios. Al Poder Judicial le corresponderá conocer de los delitos tributarios por medio de los órganos designados para tal efecto.

El artículo 86 regula las infracciones que dan lugar al cierre de negocios y establece que la Administración Tributaria queda facultada para ordenar el cierre, por un plazo de cinco días naturales, del establecimiento de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerzan la actividad o el oficio, en el cual se cometió la infracción, para los sujetos pasivos o declarantes que reincidan en no emitir facturas ni comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o en no entregárselos al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio.

Se considerará que se configura la reincidencia cuando se incurra, por segunda vez, en una de las causales indicadas en el párrafo anterior, dentro del plazo de prescripción. Podrá aplicarse la sanción de cierre una vez que exista resolución firme de la Administración Tributaria o resolución del Tribunal Fiscal Administrativo que impone la sanción prevista en el artículo 85 de este Código a la primera infracción y, una vez que tal resolución firme exista respecto de la segunda infracción, pero sí podrán iniciarse los procedimientos por la segunda infracción, aun cuando no haya concluido el de la primera. Aplicado el cierre por reincidencia, el hecho anterior no será idóneo para configurar un nuevo supuesto de reincidencia.

También se aplicará la sanción de cierre por cinco días naturales de todos los establecimientos de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad o el oficio, de los sujetos pasivos que, previamente requeridos por la Administración Tributaria para que presenten las declaraciones que hayan omitido, o ingresen las sumas que hayan retenido, percibido o cobrado; en este último caso, cuando se trate de los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas y del impuesto selectivo de consumo, que no lo hagan dentro del plazo concedido al efecto. Tribunal Supremo de Elecciones, la imposición de la sanción de cierre de negocio no impedirá aplicar las sanciones penales. La sanción de cierre de un establecimiento se hará constar por medio de sellos oficiales colocados en puertas, ventanas u otros lugares del negocio. En todos los casos de cierre, el sujeto pasivo deberá asumir siempre la totalidad de las obligaciones laborales con sus empleados, así como los demás beneficios sociales a cargo del patrono. La sanción de cierre de negocio se aplicará según el procedimiento ordenado en el artículo 150 de este Código.

La Administración, a la hora de aplicar el cierre, desconocerá cualquier traspaso, por cualquier título, del negocio o del establecimiento que se perfeccione luego de iniciado el procedimiento de cierre del negocio, por lo que el local podrá ser cerrado si llega a ordenarse la sanción, con independencia del traspaso. Quien adquiera un negocio o establecimiento podrá solicitar a la Administración Tributaria una certificación sobre la existencia de un procedimiento abierto de cierre de negocios, el cual deberá extenderse en un plazo de quince días. Transcurrido tal plazo sin haberse emitido la certificación, se entenderá que no existe ningún procedimiento de cierre incoado salvo que el negocio sea calificado de simulado en aplicación del artículo 8 de este Código. (Reformado el artículo 86 por el artículo 75 de la Ley n.º 8343 de 18 de diciembre de 2002, publicada en La Gaceta n.º 250 de 27 de diciembre de 2002).

El Artículo 87 establece que la destrucción o alteración de sellos constituyen infracciones tributarias la ruptura, la destrucción o la alteración de los sellos

colocados con motivo del cierre de negocios, provocadas o instigadas por el propio contribuyente, sus representantes, los administradores, los socios o su personal. Esta sanción será equivalente a dos salarios base.¹⁵⁵

El Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No. 4755 (publicada el 03 de mayo de 1971), en su Capítulo II, Infracciones y Sanciones Administrativas, Sección I. Disposiciones Generales, específicamente en su artículo 86 establece, las causales de cierre de negocio: Estipula que la Administración Tributaria queda facultada para ordenar el cierre, por un plazo de cinco días naturales, del establecimiento de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad u oficio, en el cual se cometió la infracción, a los sujetos pasivos o declarantes que reincidan en no emitir facturas ni comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o en no entregárselos al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio.

Se considerará que se configura la reincidencia cuando, existiendo resolución firme de la Administración Tributaria o resolución del Tribunal Fiscal Administrativo que ordena la sanción correspondiente por alguna de las causales arriba indicadas, el sujeto pasivo incurra en cualquiera de ellas, dentro del plazo de prescripción contado a partir de la emisión de la resolución. También se aplicará la sanción de cierre por cinco días naturales de todos los establecimientos de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad o el oficio, de los sujetos pasivos que, previamente requeridos por la Administración Tributaria para que presenten las declaraciones que hubieren omitido; o ingresen las sumas que hubieren retenido, percibido o cobrado, en este último caso tratándose de los contribuyentes del Impuesto General sobre las Ventas y del Impuesto Selectivo de Consumo, no lo hagan dentro del plazo concedido al efecto la imposición de la sanción de cierre de negocio no impedirá aplicar las sanciones penales.

La sanción de cierre de un establecimiento se hará constar por medio de sellos oficiales colocados en puertas, ventanas u otros lugares del negocio. En todos los casos de cierre, el sujeto pasivo deberá asumir siempre la totalidad de las obligaciones laborales con sus empleados, así como las demás cargas sociales.

La sanción de cierre de negocio se aplicará según el procedimiento ordenado en el artículo 150 de este Código.

Asimismo, el artículo 87 establece en el caso de destrucción o alteración de sellos, es constitutivo de infracciones tributarias la ruptura, la destrucción o la alteración de los sellos colocados con motivo del cierre de negocios, provocadas o instigadas por el propio contribuyente, sus representantes, los administradores, los socios o su personal. Esta sanción será equivalente a dos salarios base.

Para los efectos anteriores, se entenderá como actuación de la Administración toda acción realizada con la notificación al sujeto pasivo, conducente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias referidas al impuesto y período de que se trate

El Salvador: Normativa Legal; Código Tributario. Decreto 230

La sanción de cierre temporal de establecimientos, empresas, locales, negocios y oficinas.

El artículo 257 establece que el cierre temporal de establecimientos, empresas, locales, negocios y oficinas, es la sanción que se impone a las personas naturales o jurídicas propietarias de aquellas o aquellos, que reincidan en la comisión de las infracciones tipificadas en los artículos 239 como incumplimiento de la obligación de emitir y entregar documentos obligatorios por ley o que no cumplan con llenar los requisitos, con numeración duplicada o no declarada, utilizar máquinas no registradas, emitir y entregar factura que sustenten operaciones de diferentes adquirientes de bienes o prestación de servicios, etc.

El cierre temporal se decretará por un plazo mínimo de cinco a diez días continuos, excepto cuando proceda duplicar la sanción conforme las disposiciones de este mismo artículo.

Cuando la infracción se haya cometido en una o más de las empresas, establecimientos, locales, negocios u oficinas del contribuyente, la sanción se aplicará únicamente en aquella o aquellas en que se haya cometido la infracción, salvo cuando por cualquier causa, no pudiere ejecutarse la sanción de cierre decretada por el Juez en el lugar en el que se cometió la infracción, caso en el cual, a solicitud de la Fiscalía General de la República, el Juez de la causa podrá ordenar el cierre de cualquier otro negocio o establecimiento en el que el contribuyente infractor realice actividades económicas, sin que ello requiera que el proceso se inicie nuevamente. (2) En caso de reincidencia la Administración Tributaria certificará los antecedentes y las pruebas que amparen la reincidencia, lo remitirá a la Fiscalía General de la República, para que ésta solicite al Juez de lo Civil o en su defecto al Juez que tenga competencia en materia civil de la jurisdicción en la que se cometió la infracción, que proceda a la imposición de la sanción del cierre temporal del establecimiento, empresa, local, negocio u oficina. El juez dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la recepción de la certificación de los antecedentes, las pruebas que sustenten la reincidencia y la solicitud de cierre, fijará audiencia para escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes, al finalizar la audiencia el juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva. (2) El cierre temporal del establecimiento, empresa, local, negocio u oficina, será ordenado por el Juez que lo decretó y ejecutado por la Fiscalía General de la República con participación de delegados de la Administración Tributaria, acto en el que se impondrá sellos oficiales con la

Leyenda "CERRADO TEMPORALMENTE POR INFRACCIÓN FISCAL", los cuales también deberán ser autorizados por el Juez competente con el sello del Juzgado y la indicación "POR ORDEN JUDICIAL".

Si el contribuyente se resiste, viola los sellos oficiales o por cualquier otro medio abre o utiliza la empresa, establecimiento, local, negocio u oficina cerrado se le sancionará duplicando el plazo fijado inicialmente.

Si con posterioridad a la imposición y ejecución de la sanción de cierre temporal, la Administración Tributaria constata que dicho contribuyente ha incurrido nuevamente en la infracción de no emitir o de no entregar factura o documento equivalente legal autorizado, la sanción de cierre se decretará por un plazo de veinte a treinta días continuos, cada vez que se compruebe un nuevo incumplimiento. El trámite a seguir en estos casos para la Administración Tributaria, Fiscalía General de la República y Juez competente será el mismo aplicado para proceder a la sanción de cierre en casos de reincidencia, previsto en el inciso cuarto de este artículo. (2) Cuando el lugar cerrado temporalmente fuere a su vez casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en el no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de actividades, profesión u oficio, del sujeto pasivo sancionado, por el tiempo que dure la sanción.

Cuando se trate de centros hospitalarios o educativos, la Administración Tributaria no aplicará la sanción de cierre prevista en este artículo sino que aplicará la multa equivalente al cinco por ciento de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último mes calendario anterior a la fecha en que se configuró la reincidencia.

El cumplimiento de la sanción de cierre no libera al infractor de la obligación del pago de las prestaciones laborales a sus dependientes. Sanción genérica. Multa mínima

En esta legislación, si se contempla la sustitución del cierre del establecimiento, empresa o negocio por una multa, en los casos especiales de establecimientos que prestan un servicio público.

Honduras: Normativa Legal: Código Tributario. Decreto 22-97. El Título Sexto de Las Infracciones Tributarias en su Capítulo I Disposiciones Generales:

En su artículo 155. Por infracción tributaria se entender toda acción y omisión que contravenga los preceptos de este Código o de las leyes tributarias.

El artículo 156. Las infracciones tributarias se clasifican en faltas tributarias y en delitos tributarios.

El artículo 157. Las faltas y los delitos tributarios podrán realizarse por acción o por omisión.

El artículo 158. Las faltas tributarias se configuran independientemente de la existencia de culpa, dolo o de perjuicio fiscal. Los delitos tributarios, para configurarse, requieren de la existencia de culpa o dolo.

El artículo 159. La investigación, combate y sanción de las faltas tributarias corresponder siempre a la Dirección Ejecutiva de Ingresos. La sanción de los delitos tributarios corresponder exclusivamente a los juzgados y tribunales de justicia.

La Dirección Ejecutiva de Ingresos colaborar con los juzgados y tribunales de justicia en la investigación y combate de los delitos tributarios.

El artículo 160. Cada falta se sancionará en forma independiente de cualesquiera otras aunque se especifique y sancionen en un solo acto administrativo. Los delitos tributarios se sancionarán de acuerdo con lo establecido en este Código y en los Códigos Penal y de Procedimientos Penales.

La aplicación de las sanciones y su cumplimiento no liberará al infractor del cumplimiento de la obligación tributaria, incluyendo intereses u otros recargos.

El artículo 161. La responsabilidad y la sanción por faltas tributarias serán independientes de la responsabilidad y la sanción de los delitos tributarios.

El artículo 162. Para los efectos de este Código y de las leyes tributarias, será reincidente quien habiendo cometido un delito o falta tributaria comete uno nuevo igual, semejante o comparable dentro de los cinco (5) años siguientes a la fecha en que la correspondiente resolución o sentencia adquiriera el carácter de firme.

El cumplimiento o incumplimiento de la indicada resolución o sentencia no será tenido en cuenta para la calificación de la reincidencia.

Salvo lo dispuesto en el párrafo siguiente, en caso que se reincida en la comisión de una falta, las multas se aumentan en un cincuenta por ciento (50%).

En el período señalado en el párrafo primero de este artículo por la comisión de una falta, las multas se aumentan en un cien por ciento (100%) durante un término de ocho (8) días calendarios. Si reincidiera de nuevo, se procederá al cierre del negocio por quince (15) días calendarios. Las reincidencias adicionales motivarán el cierre del establecimiento por treinta (30) días calendarios. Lo dispuesto en este párrafo no eximirá a los sujetos pasivos de sus obligaciones laborales.

Nicaragua: Normativa legal: Código Tributario. Ley No.562

Establece que el concepto de infracción tributaria, en su artículo. 116 como toda acción u omisión del cumplimiento de los deberes sustanciales del contribuyente que provoca un perjuicio pecuniario al fisco y que implica violación de leyes y reglamentos tributarios, constituye infracción Administrativa Tributaria sancionable en la medida y alcances establecidos en este Código.

En su artículo 117 establece que constituyen infracciones tributarias las siguientes:

- a) El incumplimiento de los deberes y obligaciones de los contribuyentes y responsables, descritos en el presente Código;
- b) La mora;
- c) La omisión de presentar declaración o presentarla tardíamente;
- d) La Contravención Tributaria; y,
- e) El incumplimiento de los deberes y obligaciones de funcionarios de la Administración Tributaria.¹⁵⁶

Las sanciones por la comisión, están reguladas en el artículo 124, que establece que las sanciones aplicables son:

- a) Multa;
- b) Clausura de locales o negocios;

¹⁵⁶ <http://www.dgi.gob.ni/documentos/Codigo%20Tributario,%20Ley%20No.%20562.pdf>

- c) Pérdida de concesiones y demás beneficios fiscales;
- d) Inhabilitación para el ejercicio de oficios y profesiones en materia tributaria, siempre que para dicho desempeño profesional se requiera la aprobación de la Administración Tributaria;
- e) Intervención administrativa de negocios o empresas; y,
- f) Decomiso de las mercaderías, objetos, vehículos y demás elementos utilizados para la comisión del ilícito.

Asimismo en el Decreto No. 41-91, se encuentran reguladas las sanciones y cierre de negocios por actos vinculados con la evasión tributaria:

Arto.1. El presente Decreto tiene por objeto establecer un régimen de medidas administrativas de carácter coercitivo, que tiendan a evitar la evasión de los tributos administrativos por la Dirección General de Ingresos.

Arto.2. Para los efectos de este Decreto, son infracciones vinculadas a la evasión tributaria las siguientes:

- a) No expedir las facturas o comprobantes respectivos por las operaciones realizadas, conforme lo estableces las normas tributarias;
- b) Emitir facturas o comprobantes sin los impuestos o timbres correspondientes;
- c) Emitir facturas o comprobantes que no llenan los requisitos de forma y contenido que establecen la Ley de Imprenta Fiscal y demás normas tributarias;
- d) No registrar los ingresos por las operaciones realizadas;
- e) No presentar las declaraciones a que están obligados los contribuyentes, Responsables Recaudadores o Retenedores, y haber sido detectados en tal situación por la Dirección General de Ingresos; y
- f) Falta reiterada de pago o entero de retenciones, impuestos y/o multas.

Arto.3. Los contribuyentes y terceros con responsabilidad tributaria que sean detectados por primera vez en la comisión de las infracciones señaladas en el

artículo anterior, serán sancionados con el cierre de su negocio, si lo hubiere, por un período de tres (3) días hábiles.

Además de la sanción de cierre del negocio, se les aplicará a los infractores una multa no menos de un mil córdobas (C\$1,000.00), ni mayor de quince mil córdobas (C\$15,000.00).

Tanto la sanción de cierre del negocio como la multa aplicada, será establecidas mediante Resolución emitida por la Dirección General de Ingresos.

Arto.4. Los contribuyentes que sean detectados por primera vez en la comisión de las infracciones señaladas en los incisos c), d) y f) del artículo 2o. de este Decreto, serán prevenidos por las autoridades fiscales, dándoles un término de tres (3) días hábiles para que corrijan sus declaraciones, cancelen la totalidad de sus adeudos impositivos o subsanen las infracciones cometidas. Concluido el término de prevención, si el contribuyente no hubiere cumplido con el requerimiento de pago o no ha presentado pruebas de descargo, ni subsanado las infracciones cometidas, la Dirección General de Ingresos aplicará las sanciones contempladas en el artículo 3o. de este Decreto.

Arto.5. No obstante lo establecido en el artículo 3o., el infractor podrá solicitar la suspensión de la sanción de cierre siempre y cuando cancele la multa en los primeros dos (2) días del período de cierre.

La Dirección General de Ingresos resolverá la solicitud en el siguiente día hábil de cancelada la multa.

Arto.6. Los contribuyentes y terceros con responsabilidad tributaria que sean detectados por segunda vez en la comisión de las infracciones que señala el artículo 2o. de este Decreto, serán sancionados con el cierre de su negocio por un período de cinco (5) días hábiles y la multa aplicable será el doble de la establecida en el artículo 3o.

Arto.7. Los contribuyentes y terceros que sean detectados por más de dos veces en la comisión de las infracciones contempladas en el artículo 2o de este Decreto,

serán sancionadas con el cierre de su negocio por un período de siete (7) días hábiles y la multa aplicable será el triple de lo establecido en el artículo 3º.

Adicionalmente, en este caso, la Dirección General de Ingresos podrá requerir a las entidades que corresponda la suspensión temporal o definitiva de las licencias que tenga el infractor para ejercer sus actividades económicas.

Arto.8. Si la multa establecida en los artículos 3o., 6o. 7o., es cancelada dentro del término de los tres (3) días hábiles siguientes a la fecha de su notificación, se rebajará al infractor un veinticinco por ciento (25%) de dicha multa.

Si la multa venciere el plazo de cierre del negocio y la multa aún no hubiere sido cancelada, se aplicará un recargo del cinco por ciento (5%) sobre el monto de la multa original por cada días calendario que transcurra hasta su efectiva cancelación.

Arto.9. También se considera como infractor vinculado con la evasión tributaria, al comprador de bienes o usuario de servicios que no exija la factura o comprobante por el pago efectuado en la compra de bienes o servicios recibidos. En tal caso, la Dirección General de Ingresos no reconocerá para efectos de la deducción en el IR, los costos y gastos incurridos, y podrá imponer una sanción de hasta un doscientos por ciento (200%) de los tributos dejados de percibir.

Arto.10. En los casos en que se resuelva el cierre de un negocio, la Dirección General de Ingresos podrá requerir el auxilio de la fuerza pública, el que le será concedido de inmediato sin ningún trámite previo.

Arto.11. La Dirección General de Ingresos podrá nombrar a personas de reconocida solvencia moral, pertenecientes o no al Sector Público, para que en calidad de fedatarios o agentes, actúen en representación de la Dirección General de Ingresos en los casos previstos en los incisos, a), b) y c) del artículo 2o. del presente Decreto. La intervención de los fedatarios o agentes se efectuará conforme el procedimiento que se señale mediante Acuerdo Ministerial.

Arto.12. De las resoluciones de cierre de local y multas podrá interponerse recurso de revisión ante el Director General de Ingresos, y en su caso, el de apelación

ante una comisión especial de tres personas creada para tal fin por el Ministerio de Finanzas. El plazo para interponer el recurso de revisión será de tres (3) días hábiles a partir de la fecha de notificación más el término de la distancia en su caso. El recurso de revisión deberá ser resuelto dentro de los tres días hábiles subsiguientes.

El plazo para apelar será de tres (3) días hábiles a partir de la fecha de la notificación anterior. El recurso de apelación será admitido sólo en su efecto devolutivo y deberá ser resuelto por comisión especial dentro del término de cinco (5) hábiles después de interponer el recurso.

Arto.13. Las medidas que se establecen en este Decreto son de carácter administrativo, sin perjuicio de la acción penal que el Estado pueda intentar cuando el caso lo amerite, y de las sanciones que la autoridad judicial imponga, y sin perjuicio de las multas y demás sanciones contempladas en la Legislación Tributaria Común.

Arto.14. En todos los casos no previstos por este Decreto, se aplicará supletoriamente la Ley Creadora de la Dirección General de Ingresos, la Legislación tributaria Común, la Ley del Delito de Defraudación Fiscal y la Ley de Impuesto General al Valor.

Arto.15. Facúltese al Ministerio de Finanzas para reglamentar este Decreto, y para dictar las medidas administrativas para su mejor aplicación.

Arto.16. El presente Decreto entrará en vigencia a partir de su publicación por cualquier medio de comunicación colectiva, sin perjuicio de su posterior publicación en la Gaceta, Diario Oficial. Dado en la ciudad de Managua, Casa de la Presidencia, a los veinte y ocho días del mes de septiembre de mil novecientos noventa y uno. Violeta Barrios de Chamorro, Presidente de la República de Nicaragua. Sin embargo dentro de estas dos legislaciones no existe la figura de la sustitución del cierre temporal de empresas, negocios o establecimientos por multa que la sustituya.

CAPÍTULO FINAL PRESENTACIÓN, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Naturaleza de la sanción del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, previsto en el artículo 86 del Código Tributario y sus reformas

Dentro de los objetivos del presente trabajo de tesis, se abordó como objetivo general, analizar en qué consiste la sustitución del cierre temporal de empresas por la imposición de una multa del 10% del ingreso bruto del establecimiento sancionado, de conformidad con lo establecido en el Decreto 4-2012 del Congreso de la República, y en términos generales, es la sanción que solicita la Superintendencia de Administración Tributaria a un Juez de Paz Penal, consistente en el cierre por el plazo de 10 a 20 días, a aquellos establecimientos mercantiles o negocios, propiedad de contribuyentes cuando éstos, incurran en alguna de las infracciones previstas en el artículo 85 del Código Tributario. En otras palabras, una vez se resuelva la procedencia del cierre temporal, deber constituirse el juez asociado con el personal auxiliar y en presencia de representantes o funcionarios de Superintendencia de Administración Tributaria y el contribuyente, a clausurar temporalmente el establecimiento comercial por el plazo indicado, mediando los actos formales necesarios. Esta sanción a solicitud expresa del contribuyente en la audiencia respectiva, puede ser sustituida por una sanción pecuniaria equivalente al 10% de los ingresos brutos obtenidos por el establecimiento comercial, durante el último período declarado. Esta multa no puede ser menor de Q. 10,000.00.

Siendo el primer objetivo específico dentro del presente trabajo, determinar la inconstitucionalidad existente de una sanción pecuniaria aplicada por una infracción que no está tipificada como delito, se determinó si esta facultad y el actuar judicial a solicitud de la Superintendencia de Administración Tributaria no contradice los principios y las normas constitucionales que rigen desde el debido proceso, hasta el derecho a una legítima defensa, así como la libertad de

empresa, comercio e industria, los cuales se encuentran contenidos en la Carta Magna como uno de los derechos fundamentales de la persona.

En principio invocando las normas y principios constitucionales, que previenen que no son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delitos o faltas y penadas por ley anterior a su perpetración (arto. 17 constitucional) así como su desarrollo como principio de legalidad en la ley ordinaria previsto en el artículo 1 del Código Penal, el cual regula que nadie podrá ser penado por hechos que no estén previa y expresamente calificados como delitos o faltas por ley anterior a su perpetración, es fácil incidir su obvia inconstitucionalidad, cuando determinamos que ninguna de las causales, hechos u omisiones, previstas en el artículo 85 del Código Tributario son hechos o conductas externas calificadas por un Decreto del Congreso, ley primaria u ordinaria, como hecho o faltas que deben ser puestas a conocimiento de un juez del orden penal. Es decir al contribuyente que es propietario de un establecimiento mercantil, se le somete a un procedimiento de carácter y de competencia penal, a efecto de que se dirima su supuesta participación y responsabilidad personal, de un hecho, falta u omisión que no está previsto como tal por una ley anterior, derivando con ello su obvia confrontación a la norma constitucional y ordinaria.

La reforma prevista en el Decreto. 4-2012, al art. 86 del Código Tributario. aún mantiene una clara confrontación a los principios constitucionales que rigen el tributo, por lo expuesto anteriormente, debe considerarse en abono a lo anterior, que la norma constitucional y ordinaria previene que la sanción sea acorde a la infracción, es decir desarrollando el principio de la proporcionalidad de la pena. En este sentido, si bien es cierto en la mayoría de expedientes, aún la multa mínima de Q. 10,000.00 es totalmente desproporcionada con el Impuesto al Valor Agregado omitido como resultante de la omisión de la emisión de facturas, por cantidades ínfimas, se debe atener al criterio manifestado a instancia de evacuación de audiencia de Superintendencia de Administración Tributaria, en el sentido que la multa solicitada en sustitución a un cierre temporal del

establecimiento mercantil, no es pautada en atención al impuesto omitido, sino que es una sanción pecuniaria consecuente al hecho de omisión de factura y no a consecuencia de omisión de impuesto alguno, el cual ya tiene su régimen sancionatorio específico.

Como segundo objetivo específico, el salvaguardar la protección del bien jurídico tutelado, como lo es la facultad del fisco de recaudar adecuadamente el ingreso público sugiriendo para ello la reforma legislativa que no olvide el marco constitucional que rige el tributo, en virtud de lo cual se puede decir que el bien jurídico tutelado es aquel bien o valor que se toma en consideración debido a su importancia en la sociedad, razón por la cual el legislador lo protege a través de la norma, sancionando a aquellos que lo lesionan y puedan ser sancionados por ello, y la facultad del fisco para recaudar el ingreso público, establecida en los artículos 43, 239 y 243 Constitución Política de la República de Guatemala,

Derivado de lo anterior y efectuado el análisis a la figura de la sustitución del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios por la comisión de las infracciones tributarias, la reforma prevista, que contempla la sustitución del cierre, por la sanción pecuniaria (multa), no subsana la inconstitucionalidad manifiesta de la multa confiscatoria e incongruente a la supuesta infracción.

Con relación al bien jurídico tutelado, la consideración de los hechos que causan la solicitud de cierre temporal del establecimiento mercantil, por supuesto debe dejarse incólume el derecho de la Superintendencia de Administración Tributaria de recaudar el impuesto que resulte de las transacciones mercantiles que realicen los contribuyentes afiliados a las diversas cargas tributarias. En este sentido y con relación al Impuesto al Valor Agregado, debe protegerse la recaudación de la carga tributaria a través de la obligación del agente recaudador del Impuesto al Valor Agregado, el prestador del servicio y por ende su respectiva factura cargando el Impuesto al Valor Agregado y su posterior traslado a la caja fiscal mediando la declaración mensual. Si no se emite factura, no habrá recaudación

del Impuesto al Valor Agregado que resulte y por ende, tampoco hay traslado del impuesto recaudado a la caja fiscal. Este es el bien jurídico tutelado que pretende proteger la norma invocada de su inconstitucionalidad.

El último y tercer objetivo específico de este trabajo procurar la garantía del principio de razonabilidad, de proporcionalidad y la libertad de industria y comercio, y su consecuente negación, dando lugar a una confrontación que ocurre, desde que el contribuyente es emplazado ante un Juez del orden penal sin mediar un procedimiento administrativo previo, consistente en audiencia formal a efecto de que se pronuncie con relación a la infracción administrativa imputada y el agotamiento de todo el procedimiento administrativo obligado, violando así el derecho a una legítima defensa y el derecho a un debido proceso, principio elevados como reitero a protección constitucional.

En el capítulo 1 numeral 1.1, se hizo el análisis doctrinario y legal del Derecho Tributario en forma inicial, desarrollando los temas básicos, siendo éstos, el concepto de relación jurídica tributaria, determinándola como el vínculo jurídico obligacional que surge entre el Estado como sujeto activo y el contribuyente como sujeto pasivo, obligado a la prestación pecuniaria, llamada tributo, misma que da origen a la obligación tributaria como parte medular de la misma y en la cual, la obligación siempre es dar sumas de dinero y cuya fuente reconocida es la ley (principio de legalidad) y que nace con el acaecimiento del hecho generador, que tiene como objetivo proteger un bien jurídico.

En este sentido, el bien jurídico tutelado, sería el orden económico y social, derivado de que el Estado recauda tributos en forma directa o indirectamente a través de organismos públicos legalmente establecidos, en virtud de su poder de imperio, con el fin primordial de obtener ingresos para sostener los gastos públicos, asimismo cumplir con los fines y objetivos establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala.

En el numeral 1.2 se estableció cuáles son los elementos de la relación jurídica tributaria, citando a el elemento personal, el cual se puede subdividir en sujeto activo, lugar que le corresponde al Estado o entidad pública a la cual la ley ha delegado la potestad tributaria de percibirlos como de exigirlos coactivamente en caso de incumplimiento, facultades dadas por ley expresa y el sujeto pasivo que le corresponde al deudor principal o contribuyente, y o responsables por vínculo de solidaridad, sustitución, quien tiene la carga tributaria y que pueden ser el contribuyente, quien es el titular de la obligación tributaria y realizador del hecho imponible, o bien el obligado por deuda propia, los responsables por representación, obligado por deuda ajena, agentes de retención o de percepción, sobre a quienes también recae el cumplimiento de la obligación tributaria.

Dicha obligación tributaria, nace cuando se produce el hecho generador de la misma, siendo éste elemento imprescindible para que se produzca, y mientras no se produzca o se realice este presupuesto previsto en la norma, no se generan derechos y obligaciones y no se crea ese vínculo jurídico entre los sujetos.

En relación al otro elemento de la obligación tributaria, la materia imponible como causa del impuesto, es decir, es el presupuesto derivado del cual por mandato legal, surge la obligación tributaria.

La temporalidad analiza el momento en que nace la obligación tributaria, asimismo analiza en que tiempo se devenga el tributo. Asimismo, como elementos de la obligación tributaria, se encuentran la base imponible, que es monto sobre el cual se aplica el porcentaje del impuesto, para definir el pago del mismo, y la tarifa impositiva como la tasa o porcentaje aplicable a la base imponible, para determinar la obligación tributaria.

Finalmente, se analizó las formas existentes de la obligación tributaria, las cuales se encuentran establecidas en ley, siendo éstas el pago, compensación, confusión, condonación y prescripción, derivado de lo anterior, existen diversos

medios de extinción de la obligación tributaria, pero su cumplimiento es la forma ordinaria de extinción, en virtud de que consistiendo aquélla en un dar, el medio general de extinción es el pago.

La base imponible es el monto sobre el cual se aplica el porcentaje del impuesto y la tarifa impositiva es la tasa o porcentaje que se aplica a la base imponible a efecto de determinar el pago del impuesto.

En el numeral 5.1.1 se estableció el concepto de tributo como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público. También se analizó la clasificación doctrinaria y legal, establecida en el CT. en ésta última, en la cual se establecen los impuestos, arbitrios contribuciones especiales y contribuciones por mejoras; y la tasa conocida doctrina por autores extranjeros como un ingreso que percibe el Estado o un ente público, como un pago voluntario por un servicio público especial en el cual se obtiene un beneficio personal o a la sociedad; sin embargo en la legislación nacional no se encuentra regulada como tal, pero es aplicable en ciertas situaciones, a modo de ejemplo: por autorización de documentos públicos, por servicio de energía eléctrica y alumbrado público, por peaje, por registro de propiedades y finalmente el pago de boleto de ornato que se paga en forma anual,

Finalmente, se complementó con una breve descripción de los antecedentes del tributo en Guatemala, desde la época maya hasta la actualidad, en la cual, se observó su evolución a través del tiempo hasta la concepción actual que se tiene del tributo como una prestación obligatoria comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su ius imperium en virtud de la ley, y cuya característica es la obligatoriedad.

En el capítulo segundo, numeral 2.1 cita las fuentes del derecho tributario como a los medios generadores de normas jurídicas tributarias, siendo las más clásicas las siguientes: La Constitución Política, la Ley, los reglamentos., los acuerdos y los tratados internacionales, los cuales se ciñen a la anterior jerarquía.

En el numeral 2.2 dentro de lo relativo al marco constitucional que rige al tributo, se trató de los principios constitucionales, los cuales vienen a ser el mecanismo de protección contra las conductas que atentan contra el bien jurídico tutelado, constituyéndose en un conjunto de garantías que tiene el contenido dentro del proceso sancionador contra el abuso estatal en el ejercicio de su ius puniendi.

La autora de la presente tesis considera que los principios de legalidad o reserva de ley en materia tributaria, el cual establece que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca, garantiza de alguna forma, que el Estado en ejercicio de su poder de imperio, no se exceda en sus funciones, al no poder hacer efectivo el cobro de un tributo que no esté establecido por ley y actuar de forma arbitraria en perjuicio del contribuyente.

Asimismo el principio de reserva de ley, establecido en el segundo párrafo del art. 239 Constitución Política de la República de Guatemala, donde establece que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, el decretar impuestos, arbitrios y contribuciones, así como el de establecer las bases de recaudación, viene a ser garante del principio de legalidad mismo,

Entendiéndose como principios a todo punto de partida o el fundamento de cualquier proceso, y en consecuencia, existen otros principios tributarios que en materia tributaria que establece la normativa guatemalteca, como son: principio de irretroactividad de la ley, principio de legítima defensa y debido proceso, presunción de inocencia, principio de capacidad contributiva, de generalidad, proporcionalidad, igualdad, principio de la doble o múltiple tributación, por

ejemplo, los cuales vienen a proteger de alguna forma al contribuyente de los posibles abusos por parte del Estado.

En el capítulo 3, numeral 3.1 se analizó la potestad sancionadora tributaria como la facultad que tiene la administración pública de imponer sanciones a través de un procedimiento administrativo, siempre dentro del marco constitucional regido por los principios de legalidad, pues sólo constituyen infracciones administrativas las vulneraciones del ordenamiento jurídico previstas como tales por una Ley, siendo también la ley la que delimite las sanciones que corresponda por la comisión de tales infracciones. Es decir que no toda actuación contraria al ordenamiento jurídico puede ser sancionada, sino sólo aquella tipificada por una ley como infracción, exigiéndose una proporcionalidad entre ésta y la sanción que le corresponde, sin que sea admisible la doble sanción (non bis idem), al igual que en derecho penal.

Asimismo, se analizó la clasificación de la infracción tributaria, en infracciones de omisión; considerada como la violación no delictiva de la norma tributaria, y la infracción de comisión o intención; se origina de la violación delictiva de las leyes tributarias como las cometidas con pleno conocimiento e intención de parte del contribuyente.

En el artículo 67 del Código Tributario, está estipulado que en el caso de comisión de infracciones, estrictamente en materia tributaria, se aplicará esta normativa legal, salvo lo que dispongan las normas especiales que regulan cada tributo. En ese sentido, el artículo 69 del mismo cuerpo legal, establece que infracción tributaria es toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal y que la Administración Tributaria sancionará en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme la ley penal. Derivado de lo anterior, si se comete delito tipificado como tales en la ley penal, relacionados con materia tributaria, el conocimiento de los mismos, compete a la jurisdicción penal,

El artículo 71 se encuentra la clasificación legal de las infracciones tributarias, en sus numerales del 1 al 6, siendo las siguientes: pago extemporáneo de retenciones, la mora, la omisión en el pago de tributos, la resistencia a la acción fiscalizadora, el incumplimiento de las obligaciones formales y las demás que establezcan las leyes.

En el artículo 85 del Código Tributario, reformado por el artículo 41 del Decreto. 4-2012 del Congreso de la República, establece las infracciones sancionadas con el cierre temporal, cuando se incurran en la comisión de las infracciones contenidas en los numerales 1 al 4.

Finalmente, se estableció una clasificación entre infracciones materiales o sustanciales que son aquellas que se caracterizan por la falta de pago de los tributo en el término que establece la ley, y las obligaciones formales que son aquellas trasgresiones que se manifiestan por el incumplimiento de ordenes administrativas o por el incumplimiento de los deberes formales, contenidas en el artículo 94 del Código Tributario.

En el capítulo cuarto, se analizó brevemente el concepto de delito tributario, el cual se definió como un hecho típicamente antijurídico, culpable sometido a las condiciones objetivas de penalidad tendientes al incumplimiento del deber tributario, cuando está reprimida con multas o penas privativas de libertad, los cuales están regulados en el Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, que en su capítulo IV, regula los delitos contra el régimen tributario, contenidos en los artículos 358 "A", 358 "B", 358 "C" y 358 "D".

En el capítulo quinto, se analizó la figura del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, regulada en el artículo 86 del Código Tributario, reformado por el artículo 42 del Decreto. 4-2012 del Congreso de la República, en el cual estipula que el mismo, es la sanción que se impone a personas individuales o jurídicas propietarias de dichas empresas, establecimientos o negocios, que

incurran en la comisión de infracciones tipificadas en el artículo 85 del Código Tributario. Asimismo, establece el procedimiento de cierre desde el momento en que se comprueba la comisión de una de las infracciones, fijando la audiencia dentro de las 48 horas siguientes, y su consecuente resolución dada por el juez que la decretó con la intervención de un representante de la Superintendencia de Administración Tributaria. Asimismo, establece que cuando el lugar cerrado sea casa de habitación, será permitido el ingreso al mismo, pero no la realización de actividades mercantiles en él.

En ese sentido, cuando se trate de hospitales, establecimientos de carga o transporte de pasajeros, centros educativos privados, la sanción del cierre se podrá sustituir por una sanción pecuniaria (multa) equivalente al 10% del ingreso bruto del establecimiento sancionado, la cual no podrá ser menor de Q10,000.00.

También, este beneficio alcanza a los contribuyentes inscritos en el Régimen de Pequeño Contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, en virtud de que la sanción se podrá reemplazar por una multa de Q5, 000.00.

Cotejo

El cuadro de cotejo fue el instrumento utilizado para analizar la situación de la sanción del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios por la comisión de infracciones tributarias contenidas en el artículo 86 del Código Tributario, y su sustitución por una multa, dentro del marco legal vigente nacional y de derecho comparado con las legislaciones de los países de España, México, Argentina y Centroamérica, para poder apreciar de manera ordenada se elaboró un cuadro de cotejo, en el cual las unidades de análisis consisten en los principales cuerpos legales tanto a nivel nacional como extranjero que regulan la sanción del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios y su sustitución por la multa, específicamente los siguientes: Código Tributario (Dto.6-91), Ley General Tributaria y sus reglamentos (Ley 58/2003); Código Fiscal de la Federación; Ley

de Procedimientos Tributarios (Ley No. 11683); Código Tributario (Dto. 230); Código Tributario (Dto. 22-97); Código Tributario (Dto. 562); Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Ley No. 4755); Código Fiscal (Ley No 8).

El cuadro de cotejo se puede apreciar al final de esta sección, y el resultado de este instrumento, denota que al efectuar una comparación de la sanción del cierre o clausura a nivel nacional con legislaciones de otros países, se pudo establecer que existe cierta semejanza en cuanto a la comisión de infracciones y su consecuente sanción, castigando la reincidencia de la misma, con el cierre del establecimiento. Se inicia el análisis en los países no pertenecientes a Centroamérica, como lo es en España, país en el cual, la legislación vigente a través de la ley General Tributaria, en su art. 191 al 206 se establecen las infracciones tributarias, mismas que están clasificadas en dolosas y culposas, y a su vez en leves, graves y muy graves. Derivado de lo cual, por la comisión de infracciones muy graves, se sancionan con el cierre o clausura del establecimiento, por un período de 6 meses, y en caso de reincidencia, se procederá al cierre definitivo.

Tal es el caso de México, en el cual se analizaron dos legislaciones, una de ellas el Código Fiscal de la Federación, conocido como la Ley Marco y el Código Fiscal del Estado de México, Dto. 145, en virtud de lo cual se pudo establecer que existe similitud entre ambas, en tanto la comisión de infracciones tributarias formales como materiales establecidas en ambas legislaciones que conlleva la sanción de multa, y en caso de reincidencia, se impone la sanción del cierre por un período de tres (3) a cinco (5) días, sin perjuicio de la multa correspondiente.

En el caso de Argentina, la Ley de Procedimientos Tributarios, ley No. 11683, en sus artículos 38 a 48, se establecen cuáles constituyen infracciones formales como materiales, de igual forma, en los casos previstos por la ley, donde se aplicará la sanción del cierre del establecimiento, empresa o negocio, por un período de tres (3) a diez (10) días, más la multa correspondiente. Y con la

diferencia de que se agrava en caso de quebrantamiento si la misma hubiera sido impuesta en sentencia judicial y se violaren los sellos, la consecuencia sería arresto de diez (10) a treinta (30) días y una nueva clausura por el doble de la condena.

La multa y clausura se duplicarán cuando se cometa otra infracción dentro de los dos años anteriores, teniendo como consecuencia la suspensión en el uso de la matrícula, licencia o inscripción registral.

De igual forma que la legislación guatemalteca, todo ello sin perjuicio del pago de salarios a sus trabajadores.

Ya en el ámbito centroamericano, siendo legislaciones muy semejantes entre sí, Costa Rica, en su Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No. 4755, en su art. 86 establece el cierre de negocios en caso de reincidencia en la comisión de infracciones tributarias, por ejemplo el no emitir factura ni comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria, o no entregárselas al cliente en el acto de compra, venta o prestación de servicios o por no presentar declaraciones que hubieran emitido o ingresar sumas retenidas, por el período de 5 días naturales,

Asimismo, el Salvador en su legislación vigente, el Código Tributario, Decreto. 230, en sus artículos 235 a 256 se encuentran establecidas cuáles constituyen infracciones tributarias, y en su artículo 257 específicamente se encuentra regulado el cierre de establecimientos o negocios por la comisión de cualquiera de las infracciones contempladas en los artículos anteriores, por un plazo de 5 a 10 días continuos, y en caso de reincidencia de la infracción, el cierre será por 20 a 30 días, y ésta no libera de igual forma, el cumplimiento de las prestaciones laborales hacia sus empleados.

En este sentido, existe similitud con la legislación guatemalteca, ya que establece que si el establecimiento sancionado fuera a su vez casa de habitación, se

permitirá el ingreso de las personas, pero no la ejecución de actividades comerciales. Sin embargo, también hacen una excepción a la sanción del cierre, cuando se trate de hospitales y centros educativos, ya que no aplicarán la sanción del cierre del establecimiento por razones obvias, y para no causar un daño a la comunidad, permitiendo la sustitución del cierre por una multa equivalente al 5% del ingreso bruto del establecimiento sancionado.

En el análisis llevado a cabo, Honduras a través de su regulación establecida en el Código Tributario, Decreto 22-9, en sus artículos 155 a 161 donde se encuentran contenidas las infracciones tributarias y su correspondiente sanción, sin embargo hacen una aclaración al establecer en su art 173 y 183 que las faltas formales y las faltas materiales se castigarán en forma independiente, pero tendrán como consecuencia en caso de reincidencia, el cierre del establecimiento por un período de 30 días calendario.

En Nicaragua establece en el Código Tributario, Ley 562, en su artículo 117 los diferentes tipos de infracciones tributarias que se pueden cometer, además en el artículo 138 estipula el caso de contravención tributaria que de igual manera, conlleva la sanción del cierre o clausura del local o establecimiento, como esa legislación la nombra, por un período de 6 días hábiles.

Cuadro de Cotejo “1” Instrumentos Nacionales

Código Tributario. Dto. 6-91 del Congreso. Guatemala.

Código Fiscal de la Federación. Ley Marco. México

Ley de Procedimientos Tributarios. Ley No. 11683. Argentina

Código Tributario. Dto.230. El Salvador

Código Tributario. Dto. 22-97. Honduras

Código Tributario. Ley No. 562 Nicaragua

Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Ley No. 4755 Costa Rica

Código Fiscal. Ley No, 8. Panamá

CONCLUSIONES

1. La facultad y el actuar judicial a solicitud de la Superintendencia de Administración Tributaria contradice los principios y normas constitucionales que rigen desde el debido proceso, hasta el derecho a una legítima defensa, así como la libertad de empresa, trabajo e industria.
2. La reforma prevista en el Decreto. 4-2012 del Congreso de la República al artículo 86 del Código Tributario, aún mantiene una clara confrontación a los principios constitucionales que rigen al tributo, derivado de lo cual, la multa solicitada en sustitución del cierre temporal de empresas, no es pautada en atención al impuesto omitido, sino que es una sanción pecuniaria consecuente al hecho de omisión que no está calificada como delito o falta penadas por ley, por lo que es obvia la inconstitucionalidad existente, en virtud de que ninguna de las causales, hechos u omisiones previstas en el artículo 85 del Código Tributario, son hechos o conductas calificadas como tales y que deban ser puestas a conocimiento de un juez del orden penal.
3. La reforma prevista en el Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala aún mantiene una clara confrontación a los principios constitucionales que rigen el tributo, en virtud de que la sanción no es acorde a la infracción, es decir, en base al principio de proporcionalidad de la pena, en este caso existe una violación a dicho principio, derivado de lo cual, la sustitución del cierre temporal de empresas, por la sanción de multa, no subsana la inconstitucionalidad manifiesta de la multa confiscatoria e incongruente con la supuesta infracción.

RECOMENDACIONES

1. La no emisión de la facturación afecta y determina la posibilidad de su fiscalización objetiva y eficiente con relación a los ingresos sujetos a impuestos, en virtud de lo cual se recomienda una tipificación penal, a efecto de que se conozca los elementos que configuran el hecho y por supuesto los efectos de esta omisión.

2. De lo anterior, la no emisión o entrega de facturas debidamente autorizadas por la Administración Tributaria, constituye una infracción tributaria que debe ser objeto de sanción pecuniaria una primera vez y en caso de reincidencia una graduación en su sanción pecuniaria. Debe preverse el mecanismo administrativo de la determinación y cobro de esta multa, que debe ser sancionado bajo principios de la proporcionalidad de la pena, pero no con clausuras o cierres temporales o definitivos, ya que se confronta el derecho a la libre empresa y al debido proceso.

3. La sustitución del cierre temporal, por una sanción pecuniaria en atención al diez por ciento (10%) de los ingresos del establecimiento comercial infractor, la cual no puede ser menor de diez mil Quetzales (Q.10,00.00) es conocida y dirimida por una simple remisión prevista en el artículo 86 del Código Tributario, a conocimiento y resolución de un Juzgado de Paz Penal mediando una solicitud de la administración Tributaria. Este artículo se recomienda que sea derogado y la nueva legislación de observar el contenido de estas recomendaciones.

4. De lo anterior el Juez de jurisdicción penal, es obligado a conocer y someter a su jurisdicción a un contribuyente como sindicado que no ha cometido ni por acción o por omisión, falta o delito previsto con anterioridad en el Código Penal. En otras palabras, la no emisión o entrega de una factura, entre otros hechos, no es un delito o falta de carácter penal y sin embargo es sujeto de un

procedimiento penal, violando así principios constitucionales y ordinarios, que garantizan el debido proceso, derecho a una legítima defensa, presunción de inocencia y de legalidad. Se recomienda, que mientras se legisla subsanando esta confrontación a la ley, se suspenda la solicitud de cierre temporal de establecimiento o negocio mercantil.

5. De lo anterior, debe revisarse la legislación tributaria punitiva, a efecto de encausar los hechos que afectan el bien jurídico tutelado como lo es el ingreso tributario, a fin de que éste se adecue al marco constitucional

REFERENCIAS

Referencias Bibliográficas:

- a) García Vizcaíno Catalina. Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas. Tomo I. Parte General. DePalma
- b) Cabanellas de Torres, Guillermo (2005).Diccionario Jurídico Elemental. Editorial Heliasta. Edición: 17 a. Argentina
- c) Calderón M. Hugo Haroldo (2005) Derecho Procesal Administrativo. Litografía Orión. Sexta Edición. Guatemala
- d) Álvarez Echague, Juan Manuel .La clausura en materia tributaria. Villela Editor. Buenos Aires, Argentina. Primera Edición.2002
- e) Díaz, Vicente Oscar Límites al accionar de la inspección tributaria y derechos del administrado. Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina 1997
- f) Ad. Giannini. Instituciones de Derecho Tributario. Traducción Española. Editorial de Derecho Financiero. Madrid 1951. Pág. 28.

Referencias Normativas:

- a) Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala
- b) Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario Decreto Número 6-91
- c) Congreso de la República de Guatemala, Código Penal, Decreto 17-73
- d) Decreto Ley 107 Código Procesal Civil y Mercantil
- e) Decreto Número 51-92 Código Procesal Penal
- f) Congreso de la República de Guatemala, Ley para el Fortalecimiento Decreto Número 4-2012. Del Congreso de la República. Ley Anti evasión II Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando. Decreto 4-2012

Referencias Electrónicas:

- a) <file:///G:/Legislaci%C3%B3n.htmPortal.sat.gob.gt> fecha de consulta: 23/3/13
- b) <Biblio3.url.edu.gt/libros/2011/dere-defl/7pdf>. Fecha de consulta: 12/4/14
- c) www.scribd.com/doc/fundamentos-derecho-tributarioguatem.2009. fecha de consulta: 25/6/14
- d) http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/romero_g_pm/capitulo2.pdf. Fecha de consulta: 12/7/14
- e) <http://www.canalegal.com/contenido.php?c=126&titulo=derecho-tributario-parte> . fecha de consulta: 5/8/13
- f) [http://es.scribd.com/doc/20116003/principios procesales-guate](http://es.scribd.com/doc/20116003/principios-procesales-guate). Fecha de consulta: 1/10/14
- g) <http://www.dei.gob.hn/website/uploaded/content/category/2107816524.pdf>. fecha de consulta: 30/9/14
- h) http://www.transparenciafiscal.gob.sv/portal/page/portal/PCC/SO_Administracion_Tributaria/Leyes/Codigo_Tributario_reformas_2011_CSJ.pdf. fecha de consulta: 29/9/14

ANEXO I

Cuadro de Cotejo de Instrumentos Internacionales

País	Normativa Legal	Artículos	Sanciones	Cierre de Empresas
España	Ley General Tributaria (Ley 58/2003)	Art 183, 184 y 191	Pecuniarias y no pecuniarias	Por infracciones graves. Por 6 meses Cierre definitivo cuando el infractor hubiese sido sancionado por resolución firme administrativa o reincidencia dentro de los 2 años anteriores al cierre
México	Código Fiscal de la Federación (Ley Marco)	Art. 78 a 83		Reincidencia en la no presentación de constancias, no entrega de comprobantes fiscales o ponerlos a disposición de los clientes, los que tributen conforme al título IV, cap. II, sección II del ISR,
Argentina	Ley de Procedimientos Tributarios (ley No, 11,683)	Art.38 a 48	Pecuniarias: multas leves y graves No Pecuniarias: clausura, suspensión en el uso de matrícula, licencia o inscripción registral, secuestro	Quebrantamiento por sentencia judicial o violación de sellos, conlleva pena de arresto de 10 a 30 días y una nueva clausura por el doble de la condena. Clausura más multa Cierre por 3 a 10 días
Guatemala	Código Tributario. Decreto 6-91	Art. 85	No pecuniaria: cierre temporal de	Por un mínimo de 10 y un máximo de 20 días. Si se opusiere o violare los

			empresas	marchamos o precintos, cubra u oculte, se duplica la sanción y conlleva consecuencias penales. Sustitución por Multa: 10% del ingreso bruto del establecimiento sancionado.
El Salvador	Código Tributario. Dto. 230	Art. 235 a 256	Pecuniaria y no pecuniaria	Aplicable a los que reincidan en la comisión de infracciones. Mínimo de 5 a 10 días continuos Reincidencia: se duplica el tiempo del cierre Sustitución por multa: 5% ingresos brutos a Hospitales o centros educativos
Honduras	Código Tributario Dto. 22-97	Art. 173 a 183	Pecuniaria: multa No pecuniaria: cierre	En caso de reincidencia el cierre pro 30 días continuos
Nicaragua	Código Tributario. Ley 562	Art 117 a 126	Pecuniaria y no pecuniaria	Clausura por infracción tributaria y en caso de contravención tributaria: por 6 días hábiles
Costa Rica	Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Ley 4755	Art 86	Pecuniaria y no pecuniaria	Clausura por reincidir en no emitir o entregar facturas o comprobantes Por 5 días
Panamá	Código Fiscal. Ley 8	Art 1314 y 1319 infracciones de mayor y menor cuantía	-----	-----

