

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA**



**EFFECTO TRIBUTARIO FINANCIERO DEL CIERRE PREVENTIVO DE  
ESTABLECIMIENTOS, EMPRESAS O NEGOCIOS EN GUATEMALA, 2012-  
2013, DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

**LICENCIADA MARÍA EUGENIA AGUILAR CAÑAS**

**GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2015**

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA**

**EFECTO TRIBUTARIO FINANCIERO DEL CIERRE PREVENTIVO DE  
ESTABLECIMIENTOS, EMPRESAS O NEGOCIOS EN GUATEMALA, 2012-  
2013, DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Informe final de tesis para la obtención del Grado de Maestro en Ciencias, con base en el Normativo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, en el punto séptimo inciso 7.2 del acta 5-2005 de la sesión celebrada el veintidós de febrero de 2005, actualizado y aprobado por Junta Directiva en el numeral 6.1 punto SEXTO del acta 15-2009 de la sesión celebrada 14 de julio de 2009.

**Asesor**

**Dr. Saúl Augusto Donado Rodríguez**

**Autor:**

**LICENCIADA MARÍA EUGENIA AGUILAR CAÑAS**

**GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2015.**

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS**  
**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA**

Decano: Lic. Luis Antonio Suárez Roldán  
Secretario: Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales  
Vocal II: Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez  
Vocal III: Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso  
Vocal IV: P.C. Oliver Augusto Carrera Leal  
Vocal V: P.C. Walter Obdulio Chigüichón Boror

**JURADO EXAMINADOR QUE PRACTICÓ**  
**EL EXAMEN GENERAL DE TESIS SEGÚN**  
**EL ACTA CORRESPONDIENTE**

Presidente: Dr. José Alberto Ramírez Crespín  
Secretario: MSc. Ardulio Luis Velásquez Orozco  
Vocal I: MSc. José Antonio Dieguez Ruano

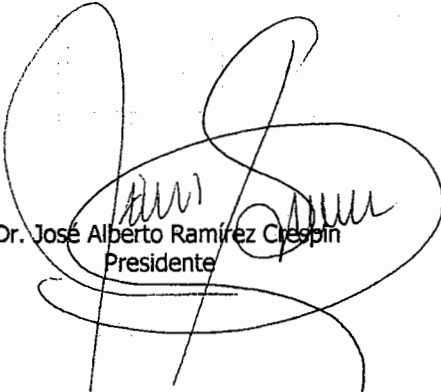


## ACTA No. 19-2015

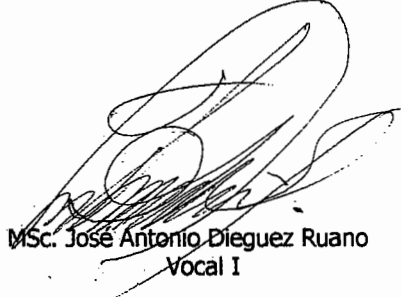
En la Sala de Reuniones del Edificio S-11, Escuela de Estudios de Postgrado, Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, nos reunimos los infrascritos miembros del Jurado Examinador, el **23 de julio** de 2015, a las **18:00** horas para practicar el **EXAMEN GENERAL DE TESIS** de la Licenciada **María Eugenia Aguilar Cañas**, carné No. **100015552**, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria de la Escuela de Estudios de Postgrado, como requisito para optar al grado de Maestro en Consultoría Tributaria. El examen se realizó de acuerdo con el normativo de Tesis, aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas en el numeral 6.1, Punto SEXTO del Acta 15-2009 de la sesión celebrada el 14 de julio de 2009.

Cada examinador evaluó de manera oral los elementos técnico-formales y de contenido científico profesional del informe final presentado por el sustentante, denominado **"EFECTO TRIBUTARIO FINANCIERO DEL CIERRE PREVENTIVO DE ESTABLECIMIENTOS, EMPRESAS O NEGOCIOS EN GUATEMALA, 2012-2013, DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"**, dejando constancia de lo actuado en las hojas de factores de evaluación proporcionadas por la Escuela. El examen fue **APROBADO** con una nota promedio de **79** puntos, obtenida de las calificaciones asignadas por cada integrante del jurado examinador. El Tribunal hace las siguientes recomendaciones: Que el sustentante incorpore las enmiendas señaladas dentro de los 30 días hábiles siguientes.

En fe de lo cual firmamos la presente acta en la Ciudad de Guatemala, a los veintitrés días del mes de julio del año dos mil quince.

  
Dr. José Alberto Ramírez Crespin  
Presidente

  
MSc. Arduilio Luis Velásquez Orozco  
Secretario

  
MSc. José Antonio Dieguez Ruano  
Vocal I

  
Licda. María Eugenia Aguilar Cañas  
Postulante



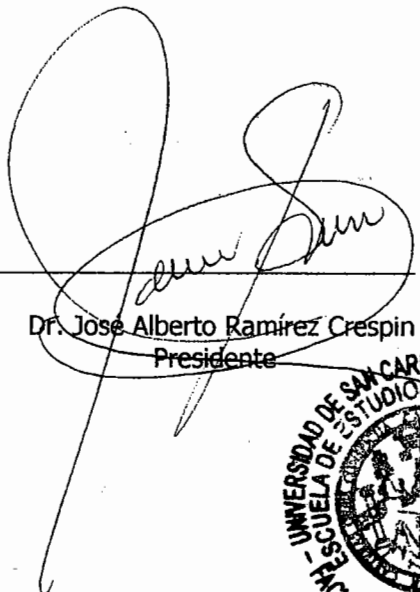
**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**  
**ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

## ADENDUM

El infrascrito Presidente del Jurado Examinador CERTIFICA que la estudiante María Eugenia Aguilar Cañas, incorporó los cambios y enmiendas sugeridas por cada miembro examinador del Jurado.

Guatemala, 26 de agosto de 2015.

(f)

  
Dr. José Alberto Ramírez Crespín  
Presidente





FACULTAD DE CIENCIAS  
ECONOMICAS

Edificio "S-8"

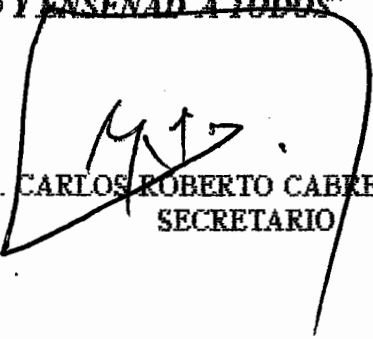
Ciudad Universitaria, Zona 12  
GUATEMALA, CENTROAMERICA

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS.  
GUATEMALA, VEINTITRÉS DE OCTUBRE DE DOS MIL QUINCE.**


Con base en el Punto QUINTO, inciso 5.1, subinciso 5.1.2 del Acta 26-2015 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 15 de octubre de 2015, se conoció el Acta Escuela de Estudios de Postgrado No. 19-2015 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 23 de julio de 2015 y el trabajo de Tesis de Maestría en Consultoría Tributaria, denominado: "EFECTO TRIBUTARIO FINANCIERO DEL CIERRE PREVENTIVO DE ESTABLECIMIENTOS, EMPRESAS O NEGOCIOS EN GUATEMALA, 2012-2013, DESDE LA PERSPECTIVA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA", que para su graduación profesional presentó la Licenciada MARÍA EUGENIA AGUILAR CAÑAS, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

  
LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES  
SECRETARIO



  
LIC. LUIS ANTONIO SUAREZ ROLDÁN  
DECANO

Smp.



*Eugenia*

## ACTO QUE DEDICO

A Dios	Ser Supremo, a quien doy la honra y gloria de mi éxito.
A mi madre	Alicia Cañas, quien siempre estuvo dispuesta a ocupar mi lugar, permitiéndome así alcanzar mis metas.
A mis hijos	Jonathan y Renato por estar siempre conmigo aún en las tareas difíciles.
A mis hermanas	En especial a Laura por darme su apoyo en todo momento.
A mis sobrinos	Con mucho cariño.
A mis familiares en general	Con mucho cariño y respeto.
A mis amigos	Claudia Argueta y Paúl Palacios por estar siempre cuando los necesité
A la Universidad de San Carlos de Guatemala	Casa máxima de estudios, a quien debo mi formación Universitaria.
A la Facultad de Ciencias Económicas de Universidad de San Carlos de Guatemala	Por darme la oportunidad de crecer como profesional.

## CONTENIDO

RESUMEN.....	i
INTRODUCCIÓN.....	ii
1. ANTECEDENTES.....	1
1.1 Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.....	1
1.2 Decreto 58-96 del Congreso de la República de Guatemala, reformas al Código Tributario.....	2
1.3 Decreto 29-2001 del Congreso de la República de Guatemala, reformas al Código Tributario.....	2
1.4 Decreto 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.....	3
2. MARCO TEÓRICO.....	6
2.1 Los recursos para lograr el fin supremo del Estado.....	6
2.2 La potestad tributaria.....	7
2.3 Principios constitucionales de la imposición.....	8
2.3.1 Principio de legalidad.....	9
2.3.2 Principio de igualdad.....	9
2.3.3 Principio de equidad.....	9
2.3.4 Principio de proporcionalidad.....	9
2.3.5. Principio de no confiscatoriedad.....	9
2.4 El sistema tributario.....	9
2.5 La obligación tributaria.....	12
2.5.1 Características de la obligación tributaria.....	13
2.5.2 Clasificación de la obligación tributaria.....	14
2.6 El derecho sancionador tributario.....	14
2.7 Principios del derecho tributario sancionador.....	15
2.7.1 Principio de legalidad.....	15
2.7.2 Principio de irretroactividad.....	15
2.7.3 Principio de proporcionalidad o capacidad de pago.....	15
2.8 Infracción tributaria.....	16
2.9 Clasificación de las infracciones tributarias.....	17



2.10 Sanciones tributarias.....	18
2.10.1 Características de la sanción .....	19
2.11 Teorías de la naturaleza jurídica de la sanción tributaria.....	19
2.11.1 Teoría administrativa .....	19
2.11.2 Teoría tributaria .....	20
2.11.3 Teoría penalista .....	20
2.12 La clausura tributaria.....	21
2.13 Las medidas preventivas.....	27
2.13.1. Objeto de las medidas cautelares. ....	28
2.13.2 Características de las medidas cautelares. ....	28
2.14 Principio de autotutela .....	30
2.15 Diferencia entre la sanción del cierre temporal y la medida del cierre preventivo ..	32
2.16 Derecho comparado.....	33
2.17 La inconstitucionalidad del artículo 50 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala que adicionó al Código Tributario el artículo 120 "A" .....	40
3. METODOLOGÍA.....	48
3.1 Definición del problema .....	48
3.2 Justificación del problema .....	50
3.3 Objetivos .....	51
3.3.1 Objetivo general.....	51
3.3.2 Objetivo específico .....	51
3.4 Hipótesis.....	52
3.4.1 Especificación de variables.....	52
Variable Independiente.....	52
• La falta del cierre preventivo de establecimientos, empresas o negocios. ....	52
Variables dependientes. ....	52
▪ No incorporación al registro de la Administración Tributaria de quienes realizan actividades gravadas. ....	52
• Realización actos gravados por la ley sin emitir la factura correspondiente. ...	52
▪ La baja en la recaudación de tributos.....	52
3.5 Método científico.....	52

3.6 Técnicas de investigación aplicadas .....	53
3.6.1 Técnicas de investigación documental o bibliográfica.....	53
3.6.2 Técnicas de investigación de campo. ....	53
3.6.3 Definición de la muestra. ....	53
<b>4. EFECTO TRIBUTARIO FINANCIERO DEL CIERRE PREVENTIVO DE ESTABLECIMIENTOS EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA .....</b>	<b>54</b>
4.1 El ente fiscalizador en Guatemala .....	54
4.2 Diagnostico .....	55
4.3 Análisis de la opinión de los auditores sobre el trabajo de campo .....	61
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>64</b>
<b>RECOMENDACIONES.....</b>	<b>65</b>
<b>Bibliografía .....</b>	<b>66</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>70</b>

## RESUMEN

En Guatemala los altos índices de evasión fiscal han sido uno de los obstáculos para alcanzar las metas de recaudación propuestas, la evasión puede manifestarse al realizar actividades sin el control del ente fiscalizador; y, al no emitir ni entregar facturas a los adquirentes de bienes y servicios.

La presente investigación pretende demostrar que la medida de cerrar preventivamente aquellos establecimientos en los cuales se realizan actividades lucrativas sin haberse inscrito como contribuyente o responsable; y, en los que no se cumpla con emitir la factura en todas las ventas y servicios, lejos de ser una medida represiva como podría parecer, provoca un efecto positivo para la Administración Tributaria y para el Estado.

El estudio es de tipo descriptivo exploratorio, partiendo de la información específica relacionada con el cierre preventivo de establecimientos, empresas o negocios y las consultas realizadas a las personas vinculadas con el tema, se recopiló información de la Superintendencia de Administración Tributaria y se obtuvieron los testimonios de los auditores actuantes en las diligencias del cierre preventivo.

Se comprobó que derivado del cierre preventivo de establecimientos 235 personas inscribieron sus establecimientos comerciales, y se registraron como contribuyentes o responsables en el padrón de la Administración Tributaria, lo cual dio como resultado un incremento de 103% en la recaudación del Impuesto al Valor Agregado en el período 2012 y de 5% en 2013 en relación al impuesto que pagaron en los períodos anteriores.

Lo anterior permite concluir que es necesario que, sin contravenir garantías constitucionales se reestablezca en la normativa del Código Tributario el cierre preventivo de establecimientos, empresas o negocios.

## INTRODUCCIÓN

La Constitución Política de la República de Guatemala establece que el Estado se organiza para proteger a la persona y a la familia y su fin supremo es el bien común, entendido este como el estado de bienestar ideal en que deben convivir los habitantes de un país, es por eso que la Constitución establece que es deber del Estado, garantizar a los habitantes, la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.

Para que el Estado pueda cumplir con su finalidad, la ley suprema ha dispuesto que todo ciudadano debe contribuir con el gasto público, y la forma de hacerlo es a través del pago de los tributos; no obstante lo anterior, aún existen personas que no cumplen con este deber y omiten enterar al fisco los ingresos que por ley le corresponden, realizando actividades dentro de la economía informal;<sup>1</sup> así también, otras personas que siendo contribuyentes no emiten la factura en la venta de bienes y la prestación de servicios.

El realizar actividades gravadas sin haberse registrado previamente como contribuyente o responsable había sido sancionada con el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, sanción que era solicitada por las Administración Tributaria y ejecutada por un juez de paz del ramo Penal.

Con la vigencia 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, se otorgó a la Administración Tributaria la facultad de cerrar administrativamente en forma preventiva cualquier establecimiento, empresa o negocio en el cual se constatará: a) la realización de actividades comerciales,

---

<sup>1</sup> Economía informal: conjunto de actividades económicas no declaradas ante el Estado con el objetivo de evadir controles (fiscales o administrativos). Recuperado el 18 de junio de 2015 del sitio <http://www.economia.ws/economia-global.php>.

financieras, profesionales u otras actividades gravadas, sin haberse registrado como contribuyente o responsable ante la Administración Tributaria, o b) la no posesión de las facturas para emitir y entregar a los adquirentes de bienes o servicios.

Con la aplicación del cierre preventivo los contribuyentes se veían obligados a regularizar su situación ante la Administración Tributaria; y, a iniciar el trámite de la autorización de los documentos obligatorios para entregar en la realización de actos gravados casi de forma inmediata, pues de ello dependía el cese de la medida decretada por la Administración Tributaria; sin embargo, la Corte de Constitucionalidad declaró inconstitucional el cierre preventivo a partir del 16 de abril de 2013.

En tal sentido la infracción por realizar actividades para las cuales las normas tributarias hayan establecido la obligación de estar inscritos, se sanciona con multa, mientras que el hecho de **no poseer las facturas** u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas no tiene sanción alguna.

La infracción que está tipificada es **no emitir o no entregar facturas** en la forma y plazo establecidos en las leyes tributarias, en cuyo caso procede el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios o multa impuesta por un juez de paz del ramo Penal.

En ambas infracciones las multas establecidas son de Q10,000.00 en cada caso, la cual ocasiona menos perjuicio al infractor si se considera lo que representa dejar de percibir los ingresos que sus actividades gravadas les generan, durante el tiempo que sus establecimientos permanezcan cerrados, es por esa razón que se puede afirmar que la falta de una medida preventiva como el cierre administrativo de establecimientos, estimula a continuar realizando actividades gravadas sin haberse incorporado al registro de la Administración Tributaria; y, no persuade la

realización de ventas y prestación de servicios sin emitir la factura correspondiente, incidiendo en la baja de la recaudación de tributos.

Con el presente estudio se pretende conocer el efecto tributario financiero que el cierre administrativo de establecimientos, empresas o negocios tuvo en la recaudación fiscal durante su vigencia en relación con la sanción pecuniaria que actualmente se impone.

Conocer el efecto tributario financiero que el cierre administrativo produjo durante su corta vigencia constituye un aporte importante para el Estado, ya que esta información puede ser considerada relevante, al momento de proponer nuevas reformas que proporcionen a la Administración Tributaria una herramienta similar que le permita realizar sus funciones de fiscalización y control de una manera más eficiente, logrando con ello mejorar la recaudación.

El trabajo consta de cuatro capítulos, el capítulo I contiene aspectos relacionados con los antecedentes del tema objeto de la investigación.

El capítulo II contiene al marco teórico que sirve de fundamento conceptual para la comprensión del tema, se inicia con el análisis del deber de contribuir con los gastos públicos y se describen los conceptos relacionados con la obligación tributaria y las sanciones que se derivan de su incumplimiento, se analiza el cierre de establecimientos como sanción y como medida preventiva y se comenta la clausura de establecimientos en dos países de América; asimismo, se describen los procedimientos utilizados en cada uno y se concluye con algunos comentarios sobre la sentencia de la Corte de Constitucionalidad que declaró inconstitucional el artículo 50 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).

En el capítulo III se presenta la metodología en la cual se define el problema, se justifica la investigación, se plantean los objetivos, la hipótesis, sus variantes, el método científico y las técnicas aplicadas para la realización de la investigación; así también, la unidad de análisis, el universo y la muestra utilizada en el trabajo de campo.

El capítulo IV se dan a conocer los resultados obtenidos en el trabajo de campo con el análisis de las respuestas proporcionadas por los profesionales que laboran en las secciones de operativos fiscales de la Superintendencia de Administración Tributaria; así también, se analiza la información proporcionada por la Unidad de Información Pública de dicha Institución, los datos se presentan en forma gráfica y escrita para su mejor comprensión, confirmándose la hipótesis que se planteó al inicio del proceso.

Finalmente se presentan las conclusiones que del trabajo se derivan y se proponen las recomendaciones concernientes al caso de investigación, las cuales son el resultado de la información que se analizó en el presente estudio.

## **1. ANTECEDENTES**

### **1.1 Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario**

En su texto original el Código Tributario establecía en el Capítulo II, Parte Especial, Sección Primera, artículo 85, los actos constitutivos de defraudación tributaria, y en el artículo 86 la sanción consistente en multa equivalente al 100% del tributo omitido y determinado por la Administración Tributaria.

Por aparte, en el artículo 94 del mismo cuerpo legal señalaba las infracciones y sanciones a los deberes formales y materiales, entre las que cabe mencionar: 1. Omitir registrarse como contribuyente o responsable ante la Administración Tributaria, en el plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir de iniciadas las actividades o de la fecha que establezca la ley del tributo correspondiente, cuya sanción era de Q500.00, sin perjuicio de la obligación de pagar los impuestos respectivos por todo el tiempo que hubiera operado sin inscripción, 4. Omitir el aviso de cambio de domicilio fiscal ante la Administración Tributaria, o hacerlo después de transcurrido el plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir de producido el cambio, 6. Omitir la expedición de facturas, recibos o documentos exigidos en las leyes respectivas, 9. Utilizar máquinas o cajas registradoras no autorizadas por la Administración Tributaria, aunque no se hubiese omitido el pago del tributo; y, 10. Omitir la presentación de las declaraciones, o hacerlo después del vencimiento fijado para ello, las sanciones para las últimas 4 infracciones eran entre Q500.00 y Q1,000.00 a excepción de la omisión de facturas cuya sanción máxima era de Q5,000.00.

Por el Decreto 67-94 del Congreso de la República los artículos 85 y 86 que regulaban en su orden, los actos de defraudación tributaria y su sanción, fueron derogados a partir del 1 de febrero de 1995.



## **1.2 Decreto 58-96 del Congreso de la República de Guatemala, reformas al Código Tributario**

Este decreto incorporó de nuevo el artículo 86 a partir del 15 de agosto de 1996 y cambió el texto del mismo así: “Cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios. 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 reincidan en la comisión de las infracciones tipificadas conforme a los numerales 1, 4, 6, 9 y 10 del artículo 94 de este Código (...) SANCIÓN El cierre temporal se decretará por un plazo mínimo de tres (3) días hábiles y máximo de diez (10) días hábiles, excepto cuando proceda duplicar la sanción conforme las disposiciones de este mismo artículo (...) El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios será ejecutado por el juez que lo decretó con intervención de un representante de la Administración Tributaria (...), también facultaba al juez para reemplazar el cierre temporal por una multa equivalente al 5% de los ingresos brutos obtenidos por el sancionado, durante el último mes calendario anterior a la fecha en la que se decretara el cierre temporal, cuando se tratara de centros hospitalarios.

## **1.3 Decreto 29-2001 del Congreso de la República de Guatemala, reformas al Código Tributario**

Por este decreto se modificó el nombre de la sección primera del capítulo II del Código Tributario denominándola “**Infracciones específicas**” reincorporó el artículo 85 al Código Tributario a partir del 10 de agosto de 2001, estableciendo: Infracciones sancionadas con el cierre temporal. Se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones siguientes: 1. Realizar actividades comerciales, agropecuarias, industriales o profesionales, sin haberse registrado como contribuyente o responsable en los impuestos a que esté afecto, conforme a

la legislación específica de cada impuesto. 2. No emitir o no entregar facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos o documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas. 3. Emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos u otros documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias específicas, que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria. 4. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas, no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas, tiquetes u otros documentos equivalentes; o utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados, en establecimientos distintos del registrado para su utilización"; asimismo, modificó el artículo 86 destacándose el aumento del plazo del cierre a un mínimo de 10 y un máximo de 20 días e incrementó la multa al 10% de los ingresos brutos obtenidos por el sancionado durante el último período mensual declarado, en el caso de centros hospitalarios.

#### **1.4 Decreto 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**

Entró en vigencia el 25 de febrero de 2012, entre otras reformas contiene reformas al Código Tributario, este modificó el artículo 85 excluyendo de las infracciones sancionadas con el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios el hecho de realizar actividades comerciales, agropecuarias, industriales o profesionales, sin haberse registrado como contribuyente o responsable ante la Administración Tributaria.

Conforme dicho Decreto la sanción de cierre temporal es aplicable en los casos siguientes: "**Artículo 85. Infracciones sancionadas con el cierre temporal.** Se aplicará la sanción de 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 y habilitado los libros contables establecidos en el Código de Comercio y habilitado los libros que establecen las leyes tributarias específicas”.<sup>2</sup>

Así también, modificó el artículo 86 otorgándole al sancionado el derecho a solicitar que la sanción le fuera reemplazada por una multa equivalente al 10% de los ingresos brutos, obtenidos en el establecimiento sancionado, durante el último período mensual, no menor a Q10,000.00 y en el caso de los contribuyentes inscritos en el régimen de pequeño contribuyente del Impuesto al Valor Agregado por una multa de Q5,000.00.

Por otra parte el artículo 50 adicionó al Código Tributario el artículo 120 “A” que establecía: “Medidas preventivas. La Administración Tributaria está facultada para cerrar administrativamente en forma preventiva cualquier establecimiento, empresa o negocio en el cual se constate la 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 posea las facturas u otros documentos que las leyes impositivas establezcan como obligatorios, para emitir y entregar a los adquirentes de bienes o servicios (...)”.

---

<sup>2</sup> Reformado por el artículo 1 del Decreto 19-2013 del Congreso de la República de Guatemala, publicado en el Diario Oficial el 20 de diciembre de 2013.

El “cierre administrativo” no había sido regulado antes en la legislación tributaria guatemalteca, con esta medida se otorgaba a la Administración Tributaria la facultad de cerrar en forma preventiva establecimientos empresas o negocios, cuando se cometiera cualquiera de los supuestos contenidos en la norma, por lo que para ejecutar dicha medida no era necesaria la intervención de juez jurisdiccional.

En sentencia publicada en el Diario Oficial el 5 de febrero de 2014, el artículo 50 del Decreto 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 que adicionó el artículo 120 “A” al Código Tributario, fue declarado inconstitucional; por lo que quedó sin vigencia, efecto que se retrotrajo al 15 de abril de 2013, fecha en que la misma Corte decretó la suspensión provisional del referido artículo.

Al quedar sin vigencia la norma referida, a quienes realicen actividades sin registrarse ante la Administración Tributaria les es aplicable una sanción de Q10,000.00, la cual puede ser rebajada hasta en un 85%, mientras que para quienes **no posean** las facturas para entregar a los adquirentes de bienes o servicios no está establecida sanción alguna.

## 2. MARCO TEÓRICO

La ley suprema de la república de Guatemala, establece que el fin del Estado es el bien común, para alcanzar su fin el Estado debe prestar a los particulares servicios esenciales de salud, seguridad, educación y justicia.

### 2.1 Los recursos para lograr el fin supremo del Estado

Para la prestación de dichos servicios el Estado necesita recursos, los cuales obtiene, entre otros, de los tributos, definidos como: “la expresión que se utiliza para denominar genéricamente las prestaciones pecuniarias que el Estado u otro ente que ejerza para el caso sus funciones, establece coercitivamente en virtud de lo que disponga la ley, con el objeto de cumplir con sus fines” (Asorey, y otros, 2003, p. 565).

Al referirse a los recursos tributarios Jarach (1999) expone:

Son aquellos que el Estado obtiene mediante el ejercicio de su poder de imperio o sea por leyes que crean obligaciones a cargo de sujetos, individuos y entidades en la forma y cuantía que dichas leyes establezcan (...) característica común de los recursos tributarios es su obligatoriedad por imperio de la ley, siendo ésta---a su vez--- fuente de las obligaciones tributarias dentro del marco de las facultades y de los límites que establezcan las constituciones modernas (pp. 232-233).

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República establece: artículo 9 Concepto. “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

Sáinz de Bujanda expone: "(...) el tributo se establece con el fin de procurar los medios precisos para cubrir las necesidades financieras de los entes (públicos)", por su parte Hector Villegas expresa que la finalidad de los tributos es la satisfacción de las necesidades del Estado. (Asorey, y otros, 2003, p. 565)

Dada la importancia que los tributos tienen para alcanzar el fin del Estado, la ley faculta al propio Estado, para crear tributos y exigir a los sujetos obligados el pago de los mismos en forma coercitiva, dicha facultad se conoce como potestad o poder tributario.

## **2.2 La potestad tributaria**

La potestad tributaria es el punto de partida de la política tributaria, conjunto de directrices, orientaciones, criterios y lineamientos para determinar la carga impositiva directa e indirecta a efecto de financiar las actividades del Estado, que se encaminan a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales. (Gil, 2012, pp. 46-47-48).

Existen varias concepciones de la facultad del Estado en materia de tributos, Villegas (1997) expone:

La potestad tributaria (o poder tributario) es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial (...) Esto, en otras palabras, importa el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen una porción de sus rentas o patrimonios, cuyo destino es el de cubrir las erogaciones que implica el cumplimiento de su finalidad de atender necesidades públicas. (p.186).

Sostiene el autor que la potestad tributaria supone la existencia de un ente que se coloca en un plano superior frente a una masa de individuos ubicada en un plano inferior, pero ello no significa todavía un derecho contra un deudor, ni siquiera un derecho a exigir prestaciones formales, sino simplemente es un estado de sujeción.

La potestad tributaria representa el carácter restrictivo del Estado para exigir a los sujetos obligados por la ley el cumplimiento de sus obligaciones; sin embargo, este no es un poder absoluto, sino tiene limitaciones, el primer paso fundamental se produce cuando los modernos Estados de derecho deciden que dicha potestad solo puede ejercerse mediante la ley, conforme lo establece el principio de legalidad o de reserva de la ley, las constituciones modernas también incluyen el principio de capacidad contributiva que representa el límite material del contenido de la norma, afirma el autor que dichos principios limitan en forma directa la potestad tributaria. (Villegas, 1997, p. 513).

Las limitaciones del poder tributario se clasifican en dos grupos, el primero las de carácter general, dentro de los cuales se menciona los principios de legalidad, de igualdad y de respeto a la propiedad privada (principios de la tributación); y, el segundo derivado de la organización política de los Estados el cual se vincula con el problema de la doble imposición. (Giuliani, 1997, p. 363).

### **2.3 Principios constitucionales de la imposición**

Los principios de la imposición se conciben como aquellas condiciones que se establecen para controlar la facultad que tiene el Estado de determinar la carga tributaria.

**2.3.1 Principio de legalidad.** Este principio es de vital importancia en el sistema tributario de cada Estado y se resume así: “El poder fiscal se ejerce a través de la ley fiscal y material”.

**2.3.2 Principio de igualdad.** “Por aplicación del principio general de la igualdad de los habitantes ante la ley la igualdad de tratamiento frente a igualdad de situaciones o circunstancias. Ello supone que a situaciones o circunstancias desiguales corresponden tratamientos desiguales (...)”.

**2.3.3 Principio de equidad.** Aunque la equidad no ha sido considerada como tal tanto por constitucionalistas como por tributaristas, según la definición de Stammler: “consiste en una armonía, conforme a la cual ordenamos la materia jurídica, en cuya virtud el derecho positivo se orienta a ese ideal de justicia constituyendo lo que se llama el derecho justo (...)”.

**2.3.4 Principio de proporcionalidad.** “El desarrollo doctrinal y jurisprudencial del concepto de la garantía constitucional de la proporcionalidad se resume así: un impuesto es proporcional cuando guarda relación con la riqueza o base imponible y la capacidad contributiva”.

**2.3.5. Principio de no confiscatoriedad.** “Las confiscaciones prohibidas por la Constitución son medidas de carácter personal y de fines penales por las que se desapodera a un ciudadano de sus bienes...” (García, 1982, p.p. 78-89-102-104-107).

## **2.4 El sistema tributario**

Es el conjunto de impuestos que se establecen en cada país en una época determinada, se basa en la ley y debe estar diseñado para alcanzar los objetivos propuestos; además, debe cumplir con ciertos requisitos, para ser considerado un



sistema tributario idóneo, no solo para los contribuyentes sino para las Administraciones Tributarias. Villegas (1997), afirma:

“Los estudios sobre el sistema tributario tienen por objeto examinar el conjunto de tributos de un determinado país como objeto unitario de conocimiento. Se piensa que a los efectos de analizar los distintos tributos que constituyen la estructura tributaria de un país, es útil preceder tal análisis por el estudio de los tributos, no tomados aisladamente sino considerados como un todo”. (p.186).

Para el citado autor, un sistema tributario es un conjunto adherente, sistemático e interrelacionado de impuestos creado en un país y momento determinado, para ser considerado idóneo o adecuado debe: alcanzar los objetivos de la política fiscal (mayor equidad, menos interferencia en la asignación de los recursos de la economía y promover la estabilidad y el crecimiento económico), minimizar los costos de cumplimiento<sup>3</sup> del sistema, tanto en los que incurre el contribuyente como los de la administración fiscal y lograr un rendimiento fiscal adecuado; además debe cumplir con los siguientes requisitos:

1. Estudiarse en relación a un país determinado, en vista que existen peculiaridades nacionales y está integrado con impuestos que cada país adopta según su género de producción, su naturaleza geográfica, su forma política, sus necesidades y sus tradiciones por lo que no puede haber un mismo sistema tributario para todos los países.

---

<sup>3</sup> Costo de cumplimiento: Los costos de cumplimiento son aquellos en los que incurren los contribuyentes (personas y empresas) por el solo hecho de tener que cumplir con las normas tributarias. Algunos de sus principales componentes son: preparación de información para el cumplimiento de las obligaciones (principalmente para declaración y pago de impuestos); contratación de contador o especialista tributario; tiempo destinado a hacer colas y realizar consultas; adquisición de equipo informático; mantenimiento de registros contables; entendimiento de la norma tributaria, entre otros. Tomado el 6 de abril de 2015, del sitio: <http://marcelramirez.blogspot.com/2006/08/los-costos-de-cumplimiento-en-el.html>;

2. El estudio de un sistema tributario se limita a una época determinada.
3. El sistema tributario surge de la Ley de acuerdo al principio de legalidad que rige los Estados de derecho.

En Guatemala la Constitución Política de la República en su artículo 243 establece: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible a un mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición (...)”.

Establecido un sistema tributario idóneo es deber de todo ciudadano contribuir con los gastos del Estado así lo dispone el artículo 135 de la Constitución Política de la República al establecer: “Deberes y derechos cívicos. Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: (...) d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley (...)”. (Asamblea Nacional Constituyente, 2005).

La Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado en relación al deber contributivo así: “... El Estado necesita recursos económicos, los cuales debe recaudar en la forma prevista por la ley, conforme el artículo 135, inciso d) de la Constitución Política de la República. De esa cuenta, toda persona (individual o colectiva) debe contribuir al sostenimiento del Estado en la medida de sus posibilidades económicas (capacidad contributiva) y en la proporción que corresponde. Dicha contribución es obligatoria, y atiende a la potestad del Estado para imponer por sí solo, sin sujeción a ninguna otra autoridad, obligaciones tributarias. Esas obligaciones de los contribuyentes frente al fisco nacen de las leyes en sentido formal y material que crean los tributos. La obligación tributaria nace por la sola

voluntad del Estado, porque es este el que posee el ius imperium<sup>4</sup> para someter al particular con la carga tributaria (...)” Gaceta No. 99. Expediente 4119-2010.

## **2.5 La obligación tributaria**

La obligación tributaria “es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación”. (Villegas, 1997, p. 246).

“Es el vínculo legal que constriñe la voluntad particular, mandando entregar al Estado una suma de dinero desde el momento que se produce el acto o el hecho previsto en ella y que le sea imputable. Con su producto el Estado costea los gastos de las funciones y servicios públicos”. (Luqui, 1993, p. 324)

El Código Tributario establece en su artículo 14. “Concepto de la obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto de hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente” (Congreso de la República de Guatemala, 2011).

Son elementos de la obligación tributaria: la prestación (objeto) y los sujetos: por una parte el titular de la pretensión (sujeto activo) y por otra el contribuyente o responsable (sujeto pasivo).

---

<sup>4</sup> Potestad tributaria para la imposición y recaudación de tributos. recuperado el 8 de abril de 2015 sitio web [http://www.uss.edu.pe/uss/revistasvirtuales/ssias/ssias3/pdf/loslimites\\_a\\_la\\_potestadtributariadelestado.pdf](http://www.uss.edu.pe/uss/revistasvirtuales/ssias/ssias3/pdf/loslimites_a_la_potestadtributariadelestado.pdf)

La obligación tributaria es entonces la relación jurídica que se establece entre el acreedor del tributo y el sujeto deudor del mismo, es una obligación diferente a la que surge en el derecho privado, pues en la obligación tributaria lo que el Estado, en su calidad de sujeto activo, pretende del contribuyente o responsable, sujeto pasivo, es el pago del tributo el cual puede exigir en virtud de su poder soberano.

De allí que la naturaleza jurídica de la relación tributaria es de carácter público; sin embargo, tiene en común con la relación jurídica de derecho privado que ambas surgen al realizarse un presupuesto de hecho establecido en la ley, que en la relación tributaria se denomina hecho imponible o hecho generador.

### **2.5.1 Características de la obligación tributaria.**

Además del objeto y los sujetos, la obligación tributaria tiene sus propias características entre las que se pueden señalar:

- a. Tiene como única fuente directa e inmediata la ley.
- b. Es una obligación personal, pues siempre se establece entre personas.
- c. Es una obligación de dar que tiene por objeto el pago del tributo.
- d. Es de naturaleza jurídica pública, porque el acreedor es un ente público.
- e. Existe igualdad de las partes, ya que una vez creado el tributo por virtud de la ley, el Estado actúa sometido al derecho, su actividad es reglada.  
(Asorey, y otros, 2003).

Jarach "sostiene que la doctrina moderna del derecho tributario tiene como objeto principal la "relación jurídica tributaria" expresión mediante la cual, en general, se alude a la obligación de pagar el tributo (obligación de dar), sin que queden fuera de ella las obligaciones accesorias como los intereses (...)" (García C. , 2000, p. 307).

### **2.5.2 Clasificación de la obligación tributaria.**

Atendiendo a su esencia las obligaciones tributarias se dividen en obligaciones de carácter sustancial que es el objeto del derecho tributario material, y las que tienen por objeto el cumplimiento de los deberes formales, comprendidas en el derecho tributario formal, siendo aquellos deberes jurídicos impuestos como medios para lograr que los contribuyentes desarrollen acciones que le permitan al fisco tener acceso al conocimiento de los tributos, el incumplimiento de cualquiera de las dos constituyen infracciones tributarias sancionables por el Estado en ejercicio de su poder sancionador.

### **2.6 El derecho sancionador tributario**

“Es una rama del derecho administrativo, y constituye un mecanismo de reacción del Estado frente al incumplimiento de las normas jurídicas tributarias por parte de los ciudadanos. Es el conjunto de normas y procedimientos coercitivos de carácter administrativo por medio del cual la administración pública asegura el pago de los tributos e impone sanciones a los contribuyentes responsables de las infracciones tributarias”. (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2008, p. 15).

Dentro de ese mecanismo del Estado, está inmersa la “potestad sancionadora” “la facultad que tiene la Administración Pública para infligir un mal en aquellos administrados que observen una conducta ilegal”, en Guatemala dicha potestad en el ámbito tributario ha sido conferida a la Administración Tributaria, cuya ley orgánica contenida en el Decreto 1-98 de Congreso de la República establece: *“Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes: a) (...) sancionar a los sujetos pasivos tributarios de*

*conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras (...)*” (Casellas, 2008, p. 54).

## **2.7 Principios del derecho tributario sancionador**

Los principios del derecho tributario sancionador están establecidos en la Constitución Política de República de Guatemala, así:

**2.7.1 Principio de legalidad.** Contenido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República, establece que la infracción tributaria debe estar previamente determinada en la ley por ende la Administración Tributaria no puede crear sanciones; además, prohíbe las infracciones y sanciones por analogía.

**2.7.2 Principio de irretroactividad.** Conforme el artículo 15 de la Constitución Política de la República, nadie puede ser sancionado por actos que no estén tipificados como infracciones antes de la emisión de la ley; sin embargo, existe la excepción en materia penal cuando favorezca al reo.

No obstante la prohibición que encierra este principio, el Código Tributario establece en el artículo 66 **“Irretroactividad.** Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y no afecten resoluciones o sentencias firmes”.

**2.7.3 Principio de proporcionalidad o capacidad de pago.** De conformidad con el artículo 243 de la Constitución Política de la República, las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago, conlleva que las sanciones se adecuen a la capacidad real de pago de los contribuyentes y a la proporcionalidad de la infracción cometida.

## 2.8 Infracción tributaria

Las Infracciones son omisiones dolosas o culposas tipificadas y sancionadas en las leyes, para que se produzca una infracción debe existir una norma que la tipifique y debe estar prevista una sanción para los supuestos establecidos en la misma.

La infracción tributaria es *“toda conducta típica, antijurídica, culpable y sancionada por una ley tributaria”* (Morillo Mendez, 1996, p.51).

Infracción tributaria: *“Es toda vulneración de las normas en que aparecen previstas y definidas las obligaciones de la relación jurídico-tributaria”* (Enciclopedia Jurídica, 2015).

Partiendo de dicha definición concurren en la infracción tributaria los elementos comunes de toda infracción, es decir: a) una conducta reflejada en una acción o actos humanos que se basan en la voluntad del sujeto, b) tipicidad que es la adecuación de una conducta determinada al supuesto establecido en la ley, c) antijuridicidad que se manifiesta en su aspecto objetivo enlazado al tipo que se conoce como la valoración legal negativa de la conducta infractora; y, la culpabilidad es la relación entre el sujeto pasivo con capacidad cognoscitiva y motivadora con la prohibición legal.

Las características de las infracciones tributarias son:

- a) Se determina de forma objetiva, no se requiere intencionalidad;
- b) Generalmente vinculada al incumplimiento de obligaciones formales;
- c) Es un ilícito sancionado por la autoridad tributaria;
- d) El proceso culmina con la emisión de un acto administrativo, impugnabile en la vía administrativa y judicial. (Tello Godoy, 2013).

## **2.9 Clasificación de las infracciones tributarias**

Generalmente las legislaciones tributarias clasifican las infracciones tributarias atendiendo al bien jurídico tutelado así en la ley de procedimiento tributario 11.683 las infracciones previstas por la ley procedimental (...) pueden dividirse en: a) los ilícitos formales, en los cuales el bien jurídico protegido es la Administración Tributaria (...), b) los ilícitos materiales, en los cuales el bien jurídico protegido son las Rentas Fiscales o Hacienda Pública. (García I. , 2010).

El Código Fiscal de la Federación de México establece que las infracciones tributarias pueden ser de daño o de peligro, las primeras se refieren al incumplimiento de una obligación sustantiva que produce una lesión inmediata y directa al bien jurídico protegido por la ley tributaria, que es el erario. Las segundas vulneran las obligaciones formales, tales como la falta de notificación de cambio de domicilio. Este tipo de infracciones para algunos autores no vulneran el bien jurídico tutelado, sino que únicamente lo ponen en riesgo contingente. (Rios, 2005).

De acuerdo a la normativa del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, las infracciones se dividen en materiales y formales, en las infracciones materiales el contribuyente o responsable omite deliberadamente o no, el pago del impuesto, que constituye un deber material y la obligación principal según las leyes tributarias, mientras que en las infracciones a los deberes formales se dificulta la función fiscalizadora de la Administración Tributaria.

El Código Tributario prescribe en la sección segunda lo relativo a las Infracciones Tributarias y establece: artículo 69 Concepto. "Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal".



En ese orden de ideas el artículo 71 del cuerpo legal citado prescribe: **“Infracciones tributarias. Son infracciones tributarias: 1. Pago extemporáneo de las retenciones. 2. La mora. 3. La omisión del pago de tributos. 4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. 5. El incumplimiento de las obligaciones formales”.**

El artículo 94 establece: **“Infracciones a los deberes formales. Constituye infracción a los deberes formales la acción u omisión del contribuyente o responsable que implique incumplimiento de los previstos en este Código y en otras leyes tributarias. Son infracciones a los deberes formales, las siguientes: (...) 3. Adquirir bienes o servicios, sin exigir facturas o el documento que legalmente soporte la transacción cuando corresponda... 15. Realizar, sin estar inscrito, actividades para las cuales las normas tributarias hayan establecido la obligación de estar previamente inscrito en los registros habilitados por la Administración Tributaria (...)”**

Morillo Mendez (1996) afirma:

Para que la infracción tributaria sea jurídicamente tal y no se quede en una mera formulación de principios teóricos de carácter general, sea filosófico, moral o de otro tipo, tiene que llevar aparejada una sancionabilidad, elemento determinante de la necesidad de motivación de la conducta; su finalidad consiste en la persecución de presupuestos de hecho determinados, atribuibles a sujetos responsables. (p.55).

## **2.10 Sanciones tributarias**

**“Sanción es toda restricción de derechos subjetivos impuesta por una norma general a un responsable y aplicada mediante un acto jurisdiccional de alcance individual (administrativo o judicial) por una autoridad competente y conforme a un**

procedimiento reglado, como consecuencia de la realización por parte de aquel de una conducta prohibida por la ley". (Gurfinkel de Wendy, 1993, p. 140).

"La sanción es el daño impuesto de conformidad a la ley por el propio ente recaudador o los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial al contribuyente culpable de un ilícito fiscal, cuyas normas reguladoras constituyen el Derecho Penal Tributario" (Folco C. M., 2004, p. 312).

### **2.10.1 Características de la sanción**

Carlos María Folco expone los caracteres de la sanción así:

- a. Es un daño que se impone al contribuyente que causa la privación o restricción de bienes jurídicos de su pertenencia.
- b. Debe estar establecida en la ley y seguir el procedimiento establecido observando las garantías constitucionales.
- c. La pueden aplicar los órganos jurisdiccionales o la propia Administración Tributaria.
- d. Se Excluye la posibilidad de imponer sanciones por el mero resultado.
- e. El ordenamiento punible está sometido al Derecho.

### **2.11 Teorías de la naturaleza jurídica de la sanción tributaria**

**2.11.1 Teoría administrativa.** Esta teoría es sostenida por Goldshmidt, Nuñez, Andreozzi para quien los ilícitos tributarios tienen naturaleza administrativa. También menciona que otros autores como Villegas, afirman que este tipo de sanciones tiende a resarcir al fisco por el daño sufrido a consecuencia del acto antijurídico que se origina por la falta de colaboración del contribuyente con el ente recaudador.

**2.11.2 Teoría tributaria.** El Dr. Carlos María Giuliani Fonrouge, el mayor exponente de la doctrina argentina afirma que las sanciones tributarias a pesar de tener particularidades que justifican un tratamiento independiente son en esencia de naturaleza penal.

**2.11.3 Teoría penalista.** Para quienes defienden esta teoría las sanciones penales y las administrativas tienen como finalidad sancionar menoscabando un bien jurídico del infractor con fines retributivos o preventivos, por lo que son sanciones de naturaleza penal, aunque menciona como principal diferencia el órgano encargado de aplicarlas sea la Administración Pública en el caso de las sanciones administrativas o el Poder Judicial en las sanciones penales. (Álvarez)

Gurfinkel de Wendy, L., y Russo, E. (1993)

Las normas jurídicas están encaminadas ya sea a la restitución de las cosas al estado anterior o a la retribución por el daño causado, en ese sentido existe divergencia cuando se trata de establecer a que categoría pertenece la sanción tributaria. Una corriente, sostiene que la sanción pecuniaria aplicada por el fisco por la comisión de infracciones tributarias tiene cierta semejanza con un crédito del derecho civil que se deriva de una indemnización de daños y perjuicios como consecuencia de hechos delictivos, posición que se sustenta en que la multa que ingresa al fisco constituye un beneficio y sirve de sustento para explicar la responsabilidad de terceros por infracciones tributarias cometidas por los obligados. La corriente mayoritaria sostiene que las sanciones tributarias son de carácter retributivo igual que las que se aplican en el derecho penal (p.12).

En materia de sanciones en el derecho tributario existen las de carácter pecuniario y otras cuya finalidad es no permitir temporalmente que se realicen actividades lucrativas, este es el caso de la clausura tributaria cuya imposición, en algunos casos, se lleva a cabo con intervención judicial.

## 2.12 La clausura tributaria

El término clausurar significa cerrar, inhabilitar temporal o permanentemente un edificio, local, etcétera. “La clausura ha sido tradicionalmente un instituto propio del derecho administrativo, fundamentalmente en materia contravencional; sin embargo, puede distinguirse nítidamente dos tipos de clausura: a) provisional, y b) definitiva”. La clausura provisional previene que se siga consumando la contravención tiene la función de una medida cautelar, mientras que la clausura definitiva es una verdadera pena opera como un castigo a una infracción ya consumada. (Edwards, 1994, p. 8).

“La clausura tributaria consiste en el cese total de actividades en un determinado establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, durante el lapso que fije la resolución administrativa condenatoria, convalidada judicialmente en su caso, dentro del mínimo y máximo legalmente establecidos”. (Folco C. M., 2004, p. 409).

José Vicente Faría Lozada, docente de la Universidad de Zulia, cita al autor Meier (2006) quien sostiene que la clausura: “Es una figura típica del derecho sancionador, la cual se desarrolla como una medida administrativa, bien como parte de la autotutela de la Administración, como un resabio de la función de policía, o como una sanción propiamente dicha, que en muchos casos acompaña a la sanción por antonomasia: la multa” (Faria, 2011).

En Guatemala, la clausura tributaria se denomina cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios y está regulada en los artículos 85 y 86 del Código tributario.

Antes de abordar el tema de los cierres de establecimientos, empresas o negocios es preciso hacer algunas consideraciones partiendo del punto de que el Código Tributario de Guatemala no define cada uno de esos términos, aunque reiteradamente los menciona en el texto de la norma.

José Domingo Paredes Morales en su obra “Regulación en el Código Tributario de la sanción del cierre temporal de empresas” afirma que la diferencia es conceptual ya que establecimiento y negocio están contenidos o ligados dentro del concepto de “empresa” y expone: a la luz de lo que establece el artículo 11 de la Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 del Congreso de la República y sus reformas, las palabras de la ley se entenderán de acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española en la acepción correspondiente, en tal sentido debe entenderse como **empresa**: “2. Unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos, **establecimiento**: “6. Lugar donde habitualmente se ejerce una industria o profesión. 7. Local de comercio”; y, **negocio** en la acepción que atañe al presente trabajo es: “3. Aquello que es objeto o materia de una ocupación lucrativa o de interés”. (Real Academia Española, 2015).

El citado autor, afirma que una empresa puede tener uno o más establecimientos pero no se puede concebir el establecimiento sin la empresa, por otra parte la empresa y el establecimiento siempre son un negocio; sin embargo, no siempre donde hay un negocio existe una empresa, un clásico ejemplo es cuando una persona realiza una actividad comercial en la economía informal, no tiene patente de comercio, no tiene un nombre comercial, no posee marcas y no declara ante el fisco, este es un negocio, pero no puede calificarse formalmente como empresa.

El Código de Comercio de Guatemala sí establece la diferencia entre empresa y establecimiento, así en el Capítulo I del Título III que se refiere a la empresa mercantil y sus elementos, específicamente en el artículo 657 prescribe: “*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...”;* asimismo, en otras normas se refiere al establecimiento como elemento de la empresa así: artículo 333.: “... *El Registro Mercantil será público y llevará los siguientes libros: ... 3. De empresas y establecimientos mercantiles”* artículo 334. “*Es obligatoria la inscripción en el Registro Mercantil jurisdiccional:.. De empresas y establecimientos mercantiles...*”, artículo 336. *Empresa o establecimiento. La inscripción de la empresa o establecimiento mercantil se hará en la forma prevista en el artículo anterior, que comprenderá (...)*” y el artículo 338. *Otras inscripciones. Aparte de los hechos y relaciones jurídicas que especifiquen las leyes, es obligatorio el registro de los siguientes: (...) 3. La creación, adquisición, enajenación, o gravamen de empresa o establecimientos mercantiles.* (Paredes, 2011).

Definidos los términos establecimiento, empresa o negocio se pueden distinguir entre estos las siguientes diferencias, el establecimiento es el lugar físico donde se realizan actividades, constituido en las diversas clases legalmente establecidas sociedad mercantil por ejemplo, la empresa son las personas que se organizan para un fin u objeto determinado, vender, comprar, arrendar etc. que resulta ser el negocio; en consecuencia, al referirse la norma a establecimientos, empresas o negocios pretende incluir todos los elementos que conllevan la realización actividades gravadas para fines impositivos.

Para efectos del presente trabajo se utiliza el término establecimiento por ser éste el primero que se menciona en las normas relacionadas con el cierre.

El artículo 86 del Código Tributario decreto 6-91 del Congreso de la República, establece el procedimiento a seguir para imponer dicha sanción así:

- Al comprobar la comisión de cualquiera de las infracciones señaladas en el artículo 85 del Código Tributario, la Administración Tributaria lo documenta mediante acta; y, por conducto de la Intendencia de Asuntos Jurídicos presenta solicitud razonada al juez de paz del ramo penal competente para que imponga la sanción.
- El juez bajo pena de responsabilidad, fijará audiencia oral la que deberá llevarse a cabo dentro de las 48 horas siguientes a la recepción de la solicitud, en la misma audiencia el juez deberá escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes.
- Al finalizar la audiencia el juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva y si procede ordenará el cierre.
- En el caso de entidades sujetas a la vigilancia y fiscalización de la Superintendencia de Bancos, se impone la sanción después de obtener opinión favorable de la Superintendencia de Bancos y del Ministerio de Economía, cuando se trate de entidades bursátiles. Dichas opiniones deberán emitirse dentro del plazo de 10 días contados a partir del día siguiente a aquel en se hubieren requerido, de lo contrario se reputarán como emitidas en sentido favorable y dichas instituciones serán responsables por la omisión.
- Al ejecutar el cierre, el juez impondrá sellos oficiales con la leyenda *"CERRADO TEMPORALMENTE POR INFRACCIÓN TRIBUTARIA"* la cual deberá ser autorizada por el juez con el sello del tribunal y la indicación *"POR ORDEN JUDICIAL"*.
- La sanción se duplica sin más trámite ni nuevo procedimiento cuando el infractor opone resistencia, o antes de concluir el plazo de la sanción, viola

los marchamos o precintos, cubre u oculta de la vista del público los sellos oficiales o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado, sin perjuicio de presentar denuncia por los ilícitos penales que corresponda.

- Cuando el lugar cerrado fuere a la 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 la actividad, profesión u oficio del sancionado por el tiempo que dure la sanción. Contra lo resuelto por el juez procederá el recurso de Apelación. En el caso de reincidencia procede el cierre definitivo del negocio.
- A solicitud del sancionado el juez podrá reemplazar la sanción por una multa del 10% de los ingresos brutos obtenidos en el último período mensual, no podrá ser menor de Q10,000.00 y de Q5,000.00 en el caso de contribuyentes inscritos en el régimen de pequeño contribuyente.

La sanción de cierre temporal de negocios, establecimientos o empresas se ha aplicado en Guatemala desde 1996, en 2012 el Congreso de la República consideró necesario reformar las normas tributarias con la finalidad de hacer más eficiente las funciones de control y fiscalización de la Administración Tributaria y frenar en alguna medida las actividades realizadas en el sector de la economía informal. Según una investigación realizada por la revista crónica se confirma que:

“Alrededor del 70 por ciento de la población ocupada está en la informalidad. Esto es preocupante, pues quiere decir que la mayoría de la fuerza laboral no cuenta con los beneficios que brinda el empleo formal (...) El Estado también se ve afectado, pues deja de percibir impuestos de un importante segmento de la economía” (Mendoza, 2013).



Con la finalidad de formalizar las actividades del sector informal, bajo el epígrafe de “medidas preventivas” se adicionó al Código Tributario el artículo 120 “A” que establecía: “La Administración Tributaria está facultada para cerrar administrativamente en forma preventiva cualquier establecimiento, empresa o negocio en el cual se constate la 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 posea las facturas u otros documentos que las leyes impositivas establezcan como obligatorios, para emitir y entregar a los adquirentes de bienes o servicios” (Congreso de la República de Guatemala, 2012).

Procedimiento utilizado por la Administración Tributaria en el cierre preventivo de establecimientos, empresas o negocios:

- Al constatarse el incumplimiento de cualquiera de los deberes formales que señalaba el artículo 120 “A” transcrito, el auditor fiscal faccionaba un acta y en el mismo acto daba audiencia al contribuyente o responsable.
- En la audiencia el contribuyente podía manifestar su justificación y defensa y aportar las pruebas de descargo. De ser procedente el cierre, se le hacía saber en forma precisa el lugar donde debería presentarse para demostrar que la circunstancia que había dado lugar a la medida había cesado.
- Posteriormente el personal nombrado colocaba distintivos oficiales con la leyenda “CERRADO PREVENTIVAMENTE, POR ORDEN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”, el cual era firmado y sellado por el ejecutor de la medida debiendo tomar fotografías para documentar lo actuado.

- La medida del cierre preventivo finalizaba después que el contribuyente subsanara la inconsistencia que motivó el cierre. En tal caso se faccionaba el acta que hacía constar el levantamiento de la medida y se retiraban los sellos distintivos oficiales aún en horas y días inhábiles para la Administración Tributaria.
- En el caso que el contribuyente si estuviera registrado ante la Administración Tributaria, el establecimiento se cerraba por un plazo máximo de 15 días, y si transcurrido dicho plazo no demostraba que el hecho que había motivado la medida había cesado, se procedía a iniciar el expediente para imponer la sanción de cierre temporal conforme el artículo 86 del Código Tributario.
- Si se trataba de personas individuales o jurídicas propietarias de establecimiento, empresa o negocio cuya función se reconoce como servicio público esencial, que no tuviera un establecimiento en un lugar fijo o desarrollara su actividad en forma ambulante la medida se reemplazaba por un caución económica de Q10,000.00 y se le otorgaba un plazo de 10 días para regularizar su situación, de lo contrario el monto pasaba a formar parte de los ingresos privativos de la Administración Tributaria; es decir, que si normalizaba su situación, el contribuyente podía solicitar la devolución del dicho monto.

El legislador quiso darle al cierre administrativo el carácter preventivo, por lo que viene al caso conocer la naturaleza, objeto, características y elementos que distinguen a las medidas cautelares o preventivas.

### **2.13 Las medidas preventivas**

Las medidas cautelares o “providencias cautelares” (denominadas así por Calamandrei) son para los que demandan justicia uno de los institutos procesales

con mayor eficacia hacia la tutela de sus derechos e intereses, ya que brindan la posibilidad de obtener del órgano jurisdiccional la providencia adecuada destinada a garantizar el cumplimiento de la futura decisión estimativa de fondo o definitiva a expedirse en el proceso principal. (Juarez jurado, 2004).

El autor considera que sin la tutela cautelar resulta iluso que un acreedor pueda satisfacer su crédito en la etapa de ejecución, pues, antes de la sentencia o del inicio del proceso mismo, el deudor no vacilaría en ocultar o desprenderse de sus bienes con el propósito de no cumplir con el mandato del juez.

#### **2.13.1. Objeto de las medidas cautelares.**

De acuerdo a la Doctrina, el proceso cautelar tiene por objeto la composición procesal de la litis,<sup>5</sup> pues su finalidad es la garantía del desarrollo o resultado de otro proceso del cual saldrá la composición definitiva (Carnelutti).

**Podetti** indica que "las medidas cautelares son actos procesales del órgano jurisdiccional adoptados en el curso de un proceso de cualquier tipo o previamente a él, a pedido de interesados o de oficio, para asegurar bienes o pruebas, o mantener situaciones de hecho, o para seguridad de personas, o satisfacción de necesidades urgentes; como un anticipo, que puede o no ser definitivo, de la garantía jurisdiccional de la defensa de la persona o de los bienes y para hacer eficaces las sentencias de los jueces" (Morales Galito).

#### **2.13.2 Características de las medidas cautelares.**

Son características que distinguen a las medidas cautelares las siguientes:

---

<sup>5</sup> Este tecnicismo latino se conserva puro en español como litigio. Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales p.437.

- Jurisdiccionalidad. Se refiere a que solo tiene competencia para acordarlas el mismo órgano ordinario a quien le corresponde el conocimiento del proceso principal del cual es conexo.
- Periculum in Mora. Esto significa que debe alegarse el temor de un daño jurídico posible, inmediato o inminente, o evitar notorios perjuicios que un demandado de mala fe puede causar, con consecuencias directas en el proceso principal. Este riesgo denominado en la doctrina el "*Periculum in mora*" queda plasmado en la frase: "cuando exista riesgo manifiesto de que quede ilusoria la ejecución del fallo".
- Provisoriedad. Quiere decir que la medida solo puede durar mientras subsista el peligro y se pone en resguardo del riesgo invocado y que se trata de impedir, de aquí se tiene que deberá alzarse la medida decretada, en cualquier estado del juicio, si el demandado prestare caución o garantía suficiente.
- Sumariedad. Lo que vale tanto como que la prueba que debe producirse a tales efectos no debe ser precisamente tanto como plena bastando un examen superficial de los presupuestos procesales, dentro de su índole general de urgente, sin prejuzgar en absoluto del fondo del proceso principal.
- Instrumentalidad. O subordinación al proceso principal y se tramitan y deciden por separado.
- Variabilidad no son inmutables, no producen cosa juzgada, ni formal, ni material, y por tanto pueden ser modificadas o suspendidas cuando cambian las condiciones que le dieron origen (Briceño, s.f.).

Calamandrei ha fijado con precisión los caracteres de la providencia cautelar. Así el primer elemento es su provisoriedad, o sea la limitación de la duración de sus efectos. Esto es explicable porque, esos efectos se producen en el lapso entre la emisión de la providencia cautelar y la producción de la providencia jurisdiccional definitiva. El otro elemento característico está determinado por el *periculum in mora*, o sea lo que califica como “*La existencia de peligro de daño jurídico derivado del retardo de una providencia jurisdiccional definitiva (...)*” (Aguirre, 2001, p. 902).

Las medidas cautelares o preventivas son institutos procesales con características propias de los procesos judiciales, pues su finalidad es asegurar los resultados de un proceso del cual dependen; en ese sentido, en materia administrativa es más apropiado hablar de acciones administrativas de prevención.

Así en el caso del cierre administrativo, la intención del legislador fue evitar que se siguieran realizando actividades gravadas sin enterar el impuesto generado por las mismas, previniendo con ello índices mayores de evasión fiscal, es aquí donde se identifica el peligro en el retardo de la medida; por otra parte los efectos del cierre eran limitados al tiempo en que cesaran las causas que lo habían motivado, otra característica de las medidas preventivas, en cuanto a la facultad otorgada para cerrar establecimientos ésta se sustenta en el principio de autotutela, que permite a las Administraciones públicas tomar decisiones sin someterlas a conocimiento de la autoridad judicial.

## **2.14 Principio de autotutela**

La autotutela es “la capacidad o privilegio posicional de la Administración Pública, de tutelar en vía declarativa o ejecutiva los propios derechos, sin necesidad de acudir al juez, materialmente se justifica en razón de expeditividad y eficacia en la

gestión de los servicios y asuntos públicos que tiene confiada la Administración. (Gómez Zuñiga & Corrales Arrieta, 2009, p. 148)

La autotutela es “la potestad administrativa, es un mecanismo operativo básico con el que se expresa el principio de legalidad, por lo tanto, son las normas las que dicen lo que la Administración puede y debe hacer en cada caso (...), lo que la norma jurídica hace (...) atribuir la potestad a la Administración, y definir los límites de la misma”. (Potestades Administrativas y Autotutela Administrativa, 2013).

La autotutela administrativa tiene varias manifestaciones, según Tomás de la Quadra-Salcedo se pueden distinguir 3 clases así:

- a) Autotutela declarativa consiste en la facultad de las Administraciones Públicas de declarar derechos y constituir situaciones jurídicas de los administrados.
- b) Autotutela ejecutiva según la cual la Administración pública puede ejecutar actos coactivamente para asegurar la eficacia de los mismos.
- c) Autotutela reduplicativa, la Administración pública logra establecer legalmente que los administrados que se vean afectados, agoten la vía administrativa antes de acudir a la instancia judicial. La autotutela administrativa está sujeta a la legalidad de que deben estar revestidos todos los actos de la administración pública. (Rodríguez, 2015, p. 2).

## 2.15 Diferencia entre la sanción del cierre temporal y la medida del cierre preventivo

Cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios.	Cierre administrativo en forma preventiva de establecimientos, empresas o negocios.
Establece un plazo mínimo de 10 y un máximo de 20 días continuos en el cierre de empresas.	No establecía un plazo, pues el objeto de la medida era obligar a las personas a solucionar de forma inmediata su situación ante la Administración Tributaria. Sin embargo, cuando la medida recaía en una persona que si estaba inscrita este podía durar hasta 15 días.
Si el infractor opone resistencia, o antes de concluir el plazo del cierre viola u oculta los dispositivos de seguridad o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado procede duplicar la sanción.	Si los sellos eran violentados u ocultos a la vista del público, se iniciaba acción penal por el delito de desobediencia.
Se faculta al juez para reemplazar el cierre por una multa no menor a Q10,000.00 o Q5,000.00 en el caso de contribuyentes inscritos en el régimen de pequeño contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, en cualquier caso siempre que el sancionado lo solicitara. Los ingresos por dichas sanciones son destinados a la Tesorería del Organismo Judicial.	Se reemplazaba la medida por una caución económica de Q10,000.00, en el caso de personas individuales o jurídicas propietarias de establecimientos, empresas o negocios de servicio público esencial, sin establecimiento fijo o que desarrollaran su actividad en forma ambulante, cuya devolución podía solicitar al regularizar su situación en el plazo de 10 días, de lo contrario el monto pasaba formar parte de los ingresos privativos de la Administración Tributaria.

Al identificar las diferencias entre el cierre ordenado por un juez y el cierre ejecutado por la Administración Tributaria, se concluye que el primero es una típica sanción cuya finalidad es castigar al infractor, es por eso que el cierre no es revocable aunque la causa hubiere cesado.

Mientras que el cierre preventivo se creó como una medida administrativa para evitar que el Estado siguiera dejando de percibir los tributos provenientes de actividades lucrativas sin control del ente fiscalizador.

Es importante destacar que el artículo 120 "A" del decreto 4-2012 del Congreso de la República, en el caso de no poseer las facturas para emitir y entregar a los adquirentes de bienes y servicios, establecía que si vencido el plazo del cierre no se demostraba que la causa había cesado, se iniciaba el proceso ante juez competente, disposición que denota que este hecho se consideraba más grave.

## **2.16 Derecho comparado**

Algunas legislaciones establecen dentro de su normativa la clausura preventiva de establecimientos, esta es ejecutada por las propias Administraciones Públicas con base en el principio de autotutela<sup>6</sup>, su finalidad es evitar que se continúe consumando la contravención y funciona como una especie de medida cautelar, con el objeto de interrumpir los efectos antijurídicos de la infracción cometida.

---

<sup>6</sup> Privilegio de las Administraciones públicas según el cual sus actos se presumen válidos y pueden ser impuestos a los ciudadanos, incluso coactivamente, sin necesidad del concurso de los tribunales, y al margen del consentimiento de aquéllos. Una comparación entre la posición que ocupan los administrados y la administración frente a los tribunales muestra claramente el alcance de este privilegio. Así, podríamos distinguir dos tipos de autotutela: la declarativa, consistente en el privilegio de la Administración de emitir decisiones (actos) capaces de crear, modificar o extinguir derechos y deberes de los administrados sin el concurso de los Tribunales y sin el consentimiento de los destinatarios; y la ejecutiva, por la cual estas decisiones pueden ser impuestas por la Administración, incluso coactivamente. Tomado el 4 de Abril de 2015, del sitio: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/autotutela-administrativa/autotutela-administrativa.htm>;



La legislación tributaria argentina establece en la Ley de Procedimiento Tributario 11.683 la clausura como sanción también llamada clausura ordinaria y la clausura preventiva.

El artículo 40 de la Ley de Procedimiento Tributario 11.683 de la legislación tributaria Argentina prescribe: Serán sancionados con multa de trescientos pesos (\$300) a treinta mil pesos (\$30.000) 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 diez pesos (\$10), quienes:

a- No entregaren o no emitieran 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 que establezca la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS.

d- No se encontraren inscriptos como contribuyentes o responsables ante la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS 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. (Cesco, 2015).

Procedimiento establecido para imponer la sanción.

- Al constatarse el incumplimiento de cualquiera de los deberes formales que señala la norma, los funcionarios fiscales dejarán constancia en acta, en la cual debe comparecer la persona que atendió a los funcionarios en el establecimiento y el representante legal.
- En el acta se debe citar al presunto infractor a una audiencia de descargo ante un juez administrativo, misma que puede ser oral o escrita a elección del contribuyente, es habitual que no se fije la fecha, sino que es notificada con posterioridad debiendo mediar como mínimo 5 días entre la fecha de acta y la celebración de la audiencia.
- El interesado puede incorporar en el acta todas aquellas circunstancias y pruebas que considere convenientes y que puedan serle útiles en la audiencia, puede comparecer por medio de apoderado y contar con un asesor quien podrá ser abogado o profesional de las ciencias económicas.
- Finalizada la audiencia o en plazo no mayor de 2 días el juez administrativo dictará la resolución estableciendo en su caso los días en que habrá de cumplirse la clausura.
- La resolución administrativa puede ser apelada dentro de los 5 días de la notificación ante los funcionarios superiores que designe la Administración Federal de Impuestos, cuya resolución se dictará dentro de los 10 días hábiles y causa ejecutoria inmediatamente.
- Si el contribuyente no está de acuerdo con lo resuelto por los funcionarios superiores de la Administración Federal de Impuestos Públicos, puede

apelar dentro de los 5 días hábiles ante un juez penal económico o ante los jueces federales del interior del país.

- El artículo 43 de la referida Ley establece la sanción de arresto de 10 a 30 días y una clausura del doble del tiempo a quien quebrante una clausura o viole sellos, precintos o instrumentos utilizados para hacerla efectiva.
- El artículo 50 contempla el supuesto que aplicada la sanción de clausura en la audiencia de descargo, si el infractor reconociera la infracción cometida las sanciones se reducirán por única vez al mínimo legal.

Por otra parte, el artículo 35 de la Ley de Procedimiento Tributario No. 11.683 establece: La ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS tendrá amplios poderes para verificar en cualquier momento, inclusive respecto de períodos fiscales en curso, por intermedio de sus funcionarios y empleados, el cumplimiento que los obligados o responsables den a las leyes, reglamentos, resoluciones e instrucciones administrativas, fiscalizando la situación de cualquier presunto responsable.

En el desempeño de esa función la ADMINISTRACIÓN FEDERAL podrá (...) f) Clausurar preventivamente un establecimiento, cuando el funcionario autorizado por la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS constatare que se hayan configurado uno o más de los hechos u omisiones previstos en el artículo 40 de esta ley y concurrentemente exista un grave perjuicio o el responsable registre antecedentes por haber cometido la misma infracción en un período no superior a un año desde que se detectó la anterior.

Según el procedimiento establecido la clausura preventiva que disponga la AFIP, debe ser comunicada inmediatamente al juez federal o penal económico, según corresponda. El juez deberá celebrar audiencia con el responsable, con base a

ella resolverá dejarla sin efecto en razón de no comprobarse los extremos del art. 35 inciso f); o mantenerla hasta tanto el responsable regularice la situación que originó la medida preventiva. Cuando el juez la considera improcedente y como consecuencia deja sin efecto la clausura preventiva, el Fisco deberá soportar las indemnizaciones que deba pagar al damnificado.

Esta medida caduca en el plazo de tres días si el juez no resuelve su mantenimiento, a fin de que no prosiga sin solución de continuidad. Sin perjuicio de la decisión judicial, la AFIP continuará con la tramitación de la pertinente instancia administrativa. Para el cómputo de una eventual clausura del art. 40, por cada día de clausura corresponde un día de clausura preventiva. El juez administrativo, o en su caso el judicial, dispondrá el levantamiento de la clausura preventiva, inmediatamente después que el responsable acredite la regularización de su situación.

La norma prevé que se duplicarán las penas de multa y clausura en el caso de reincidencia dentro del lapso de dos años contados desde que se detectó la anterior. No basta la sola invocación de la reiteración para que se configure este agravante, sino que respecto de la infracción anterior debe haber recaído condena firme. (La Clausura en la ley 11.683, 2015).

La legislación tributaria de la república de México, establece en el Código Fiscal de la Federación la clausura preventiva de establecimientos así:

Artículo 83. Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación o de las facultades previstas en el artículo 22 de este código, las siguientes:

I. No llevar contabilidad (...) VII. No expedir, no entregar o no poner a disposición de los clientes los comprobantes fiscales digitales por internet de sus actividades

cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin que cumplan los requisitos señalados en este código, en su reglamento o en las reglas de carácter general que al efecto emita el servicio de administración tributaria, así como no atender el requerimiento previsto en el quinto párrafo del artículo 29 de este código, para proporcionar el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por internet (...).”.

Artículo 84. A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el artículo 83 se impondrán las siguientes sanciones (...): IV. Para el supuesto de la infracción VII según corresponda:

A) De \$12,070.00 a \$69,000.00. En caso de reincidencia, las autoridades fiscales podrán, adicionalmente, clausurar preventivamente el establecimiento del contribuyente por un plazo de tres a quince días; para determinar dicho plazo, se tomará en consideración lo previsto por el artículo 75 de este código (...)

B) De \$1,210.00 a \$2,410.00 tratándose de contribuyentes que tributen conforme al título IV, capítulo II, sección II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En caso de reincidencia, adicionalmente las autoridades fiscales podrán aplicar la clausura preventiva a que se refiere el inciso anterior (...).

VI. De \$13,570.00 a \$77,600.00 a la señalada en la infracción IX cuando se trate de la primera infracción. Tratándose de contribuyentes que tributen conforme al título IV, capítulo II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la multa será de \$1,360.00 a \$2,710.00 por la primera infracción, en el caso de reincidencia la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días, para determinar dicho plazo las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este Código.

Artículo 75. Dentro de los límites fijados por este código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente (...) para determinar la reincidencia, se consideraran únicamente las infracciones cometidas dentro de los últimos cinco años.

### **Comentarios**

- Ambas legislaciones contemplan dentro de su normativa la clausura de establecimientos como una sanción accesoria de la sanción pecuniaria, el monto en algunos casos varía de acuerdo al régimen bajo el cual tributan los sancionados.
- Dentro de los supuestos para sancionar con clausura de establecimientos están, el hecho de no emitir y entregar comprobantes fiscales y no estar inscritos en los registros fiscales correspondientes.
- La ley argentina resulta ser más severa pues en algunos casos establece la suspensión de la licencia o matrícula otorgada para el ejercicio de determinadas actividades.
- La legislación argentina también regula la clausura preventiva impuesta por los funcionarios fiscales en casos de reincidencia, la cual no requiere dictamen jurídico previo; sin embargo, una vez decretada debe hacerse saber al juez quien determina si se mantiene o no.
- La clausura preventiva ha sido objeto de planteamientos de inconstitucionalidad que no han prosperado por lo que aún se mantiene vigente.

## **2.17 La inconstitucionalidad del artículo 50 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala que adicionó al Código Tributario el artículo 120 “A”.**

Previamente a analizar el fallo de la Corte de Constitucionalidad que resuelve la inconstitucionalidad general parcial promovida contra el artículo 50 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, es oportuno citar lo que para el efecto establece la Ley de Amparo Exhibición Personal y de Constitucionalidad así:

Artículo 133. Planteamiento de inconstitucionalidad. La inconstitucionalidad de las leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad se plantearán directamente ante la Corte de Constitucionalidad.

Artículo 134. Legitimación activa. Tiene legitimación para plantear la inconstitucionalidad de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general:

- a) La Junta Directiva del Colegio de Abogados actuando a través de su Presidente;
- b) El Ministerio Público a través del Procurador General de la Nación;
- c) El Procurador de los Derechos Humanos en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que afecten intereses de su competencia; y,
- d) Cualquier persona con el auxilio de tres abogados colegiados activos.

Artículo 140. Efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad. Cuando la sentencia de la Corte de Constitucionalidad declare la inconstitucionalidad total de una ley, reglamento o disposición de carácter general, éstas quedarán sin vigencia; y si la inconstitucionalidad fuere parcial, quedará sin vigencia en la parte

que se declare inconstitucional. En ambos casos dejarán de surtir efecto desde el día siguiente al de la publicación del fallo en el Diario Oficial.

Artículo 141. Efectos del fallo en caso de suspensión provisional. Cuando se hubiere acordado la suspensión provisional conforme el artículo 138, los efectos del fallo se retrotraerán a la fecha en que se publicó la suspensión.

En el presente caso la acción de inconstitucionalidad fue promovida una primera vez por la junta directiva del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, por medio de su presidente, contra la palabra “profesionales” en la parte del artículo 50 del decreto 4-2012 del Congreso de la República que establecía: “La Administración Tributaria está facultada para cerrar administrativamente en forma preventiva cualquier establecimiento, empresa o negocio en el cual se constate la realización de actividades comerciales, financieras, **profesionales** u otras actividades gravadas, sin haberse registrado como contribuyente o responsable ante la Administración Tributaria (...)”.

Posteriormente la Cámara del Agro, por medio de su presidente y representante legal, planteo la inconstitucional contra la totalidad del artículo 50 del decreto 4-2012 del Congreso de la República.

La primera acción de inconstitucionalidad fue resuelta en sentencia del 11 de julio de 2013 dentro del expediente 1898-2012 que declaró con lugar, entre otras, la inconstitucionalidad del artículo 50 que adiciona el artículo 120 “A” del Código Tributario, únicamente en la palabra **profesionales** del párrafo antes transcrito.

La segunda acción de inconstitucionalidad fue resuelta en sentencia del 12 de diciembre de 2013 dictada dentro del expediente 997-2012, que declaró con lugar la inconstitucionalidad del artículo 50 del decreto referido, la cual se analiza para efectos del presente trabajo.



La accionante argumentó que el artículo 50 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República violentaba los artículos de la Constitución Política de la República que en la parte conducente prescriben:

Artículo 203. **Independencia del Organismo Judicial.** “(...) corresponde a los tribunales de justicia la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado (...).

Artículo 205. **Garantías del Organismo Judicial.** Se instituyen como garantías del Organismo Judicial, las siguientes: a) La independencia funcional; b) La independencia económica (...).”

Artículo 221. **Tribunal de lo Contencioso Administrativo.** Su función es de contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado (...).

Así también, los artículos 12 y 14 de la Carta Magna que garantizan el derecho de defensa y la presunción de inocencia y publicidad del proceso.

Según los argumentos de la parte accionante la medida del cierre administrativo, otorgaba a la Administración Tributaria la facultad de cerrar administrativamente, en forma preventiva cualquier establecimiento, empresa o negocio donde se constatará la realización de los supuestos establecidos en la norma, siendo esa facultad en esencia una potestad exclusivamente jurisdiccional, es decir que se imponía una sanción sin que previamente se sometiera el asunto a conocimiento de un juez; constituyéndose la Administración Tributaria en juez y parte; además, que el cierre de establecimientos, empresas o negocios se realizaba sin que existiera un procedimiento judicial previo en el cual el propietario pudiera ser citado oído y vencido en proceso legal ante juez competente y preestablecido.

El órgano constitucional al analizar los planteamientos de inconstitucional consideró lo siguiente:

Que según la norma, el cierre administrativo debía considerarse una medida preventiva de garantía, cautelar o de urgencia como lo refiere el Código Procesal Civil y Mercantil en su título I del libro IV, es decir el conjunto de precauciones que deben ser tomadas en cuenta a efecto de evitar un riesgo, y afirma: *“Este riesgo, en el caso del Ministerio de Salud Pública, a criterio de esta Corte se justifica por la probabilidad de que ocurra la generación de alguna epidemia y/o pandemia cuya transmisión la pudiera provocar cualquier vector [entiéndase animales, comida entre otros agentes] razón por la cual el legislador, sensatamente le ha conferido a la autoridad administrativa la potestad para cerrar motu proprio cualquier establecimiento en el que se advierte alguna situación de carácter riesgoso como las anteriormente descritas sin necesidad de acudir a ningún órgano jurisdiccional a pedir su cierre”*.

Refiriéndose al primero de los supuestos que establecía la norma: realizar actividades gravadas sin estar registrado ante la Administración Tributaria, consideró que no se presentaba riesgo fundado y razonable que se pudiera correr por la demora en la aplicación de alguna medida preventiva, salvo que se llegara a considerar que la actividad que se estuviera produciendo, pudiera devenir en el riesgo a la salud pública o fuere contrario al orden público y/o moral, en todo caso serían las autoridades encargadas en calificar tales hechos, las que decretarían el cierre y no la Administración Tributaria.

En cuanto al supuesto de no poseer las facturas u otros documentos de carácter obligatorio según las leyes impositivas para emitir y entregara los adquirentes de bienes y servicios, consideró innecesaria su regulación, ya que se encuentra prevista en los artículos 85, 86, 94 y 112 del propio Código Tributario.

## Comentarios

Es importante destacar que la Corte de Constitucionalidad en el análisis de la acción de inconstitucionalidad general parcial promovida contra el artículo 50 del decreto 4-2012 del Congreso de la República, resuelta mediante sentencia emitida el 12 de diciembre de 2013 dentro del expediente 997-2012; aplica las ponencias que conforman los considerandos de la sentencia emitida dentro del expediente 1898-2012; a pesar que cada expediente se refiere a distintas motivaciones en el mismo artículo, lo cual carece en un análisis imparcial y técnico de los fundamentos jurídicos de la impugnación.

No obstante los razonamientos de la Corte de Constitucionalidad, es de considerar que el riesgo que se presentaba, y que aún persiste, es que se realicen y sigan realizando conductas que conllevan a la evasión fiscal, y que en grandes proporciones genera una economía informal que ocasiona grave perjuicio para el Estado al impactar los índices de recaudación, así como a su debilitamiento, al limitar el *ius imperium* contenido en las facultades del ente fiscalizador.

Al analizar los considerandos esgrimidos en la sentencia que declara la inconstitucionalidad del artículo 50 del decreto 4-2012 del Congreso de la República (Expediente 997-2012), se evidencia la interpretación analógica y extensiva que realizó el órgano constitucional, al considerar la expulsión del ordenamiento jurídico, de una norma que otorgaba facultades a la Administración Tributaria como parte del Estado, para disminuir la brecha entre el comercio informal y la formalidad en el ejercicio del derecho constitucional de libertad de industria, comercio y trabajo contenido en el artículo 43 de la Constitución Política de la República de Guatemala, y con ello minimizar los niveles de evasión fiscal.

La sentencia analizada, pretende equiparar la razonabilidad de la potestad que ostenta el Ministerio de Salud para cerrar *motu proprio* (por propia voluntad)

cualquier establecimiento que pueda generar alguna epidemia y/o pandemia; poniendo en duda el impacto o riesgo social que la evasión fiscal provoca. Siendo el esclarecimiento de esta racionalidad la que sustenta el análisis de la inconstitucionalidad de la norma impugnada; sin embargo, la Corte de Constitucionalidad, no solamente coloca en parámetros de igualdad el análisis de dos circunstancias completamente distintas en cuanto a impacto o riesgo social; sino también, dejó de lado la finalidad de la norma impugnada, que no era más que regular y ordenar la base tributaria y con ello evitar el incumplimiento de las obligaciones que conlleva el desmedro de la recaudación fiscal de ingresos públicos que son bienes del Estado, que a su vez le permiten cumplir sus obligaciones fundamentales de garantizarle a los habitantes la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona<sup>7</sup>.

Otro aspecto a destacar es que la Corte de Constitucionalidad, para analizar el fundamento de violación al principio de debido proceso, confunde dos figuras tributarias distintas, toda vez que en el texto de la sentencia analizada denomina “*cierre temporal*” a la figura del “*cierre administrativo*”; extremo que conlleva a que el estudio se aborde de forma analógica con lo que establecen los artículos 85 y 86 del Código Tributario para sancionar los hechos o actos que tipifican infracciones específicas, que ameritan el cierre temporal decretado por autoridad judicial; que jurídicamente no es lo mismo que el procedimiento y efectos que perseguía el cierre administrativo, cuya naturaleza preventiva buscaba evitar un daño mayor provocado por la evasión de impuestos, regularizando en el menor tiempo la situación de los comerciantes y contribuyentes ante la Administración Tributaria.

---

<sup>7</sup> artículo 2. Deberes del Estado. Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la república la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.

El análisis de la sentencia referida, se aleja por completo de consideraciones basadas en los principios que rigen las leyes de orden tributario; cita la legalidad de las sociedades con fin ilícito, las sociedades irregulares y las sociedades de hecho e indica que se comprende que no toda actividad económica que se realice, sería necesariamente declarada, justificando que tal situación es hasta cierto punto incontrolable debido a la denominada "*economía subterránea*" (mercado negro, comercio informal); encuentra la Corte sancionable tales conductas, pero no admite que la Administración Tributaria como ente estatal en el ejercicio de sus facultades derivadas del *ius Imperium* pueda obligar al registro de tales comercios, decretando el cierre administrativo de forma preventiva; dejando de lado una de las funciones de la Administración Tributaria que es participar en las políticas de combate al contrabando y defraudación aduanera y tributaria.

Otro de los argumentos de impugnación, es la supuesta violación al derecho de defensa de los contribuyentes, en virtud de la facultad para decretar el cierre administrativo en forma preventiva; en ese sentido es importante señalar que la norma garantizaba el derecho de defensa de los contribuyentes o responsables al establecer la audiencia en el mismo acto de la presencia fiscal, cuya defensa se limitaba a presentar la constancia de inscripción o registro como contribuyente o responsable ante la Administración Tributaria o los talonarios de facturas autorizados por esta entidad, dejándose constancia de ello en el acta administrativa que debía faccionar el personal de la Administración Tributaria, documento que de acuerdo al código tributario tiene plena validez legal, en tanto no se demuestre su inexactitud o falsedad.

La Corte de Constitucionalidad al analizar el supuesto de no poseer facturas u otro documento de uso obligatorio según las leyes impositivas; considera erróneamente que es "*innecesario*" por encontrarse previsto en los artículos 85, 86, 94 y 112 del Código Tributario.

Sin embargo al analizar cada una de las normas citadas por la Corte, se advierte que se equivocan o confunden los supuestos, por lo siguiente:

El artículo 85 establece la infracción de **no emitir o no entregar facturas u otros documentos obligatorios**, la cual es distinta a **no poseer dichos documentos**, pues en el primero de los casos la persona tiene los documentos pero no los emite ni los entrega al adquirente (facturas por ejemplo), pero en el segundo no los posee porque no ha solicitado la autorización de los mismos.

En el artículo 86 se establece el procedimiento para imponer la sanción y si bien es cierto hace referencia a las infracciones específicas, inequívocamente en ninguna parte de su texto aparece tipificada la infracción de no poseer las facturas u otros documentos que las leyes tributarias establezcan como obligatorios.

El artículo 94 enumera las infracciones a los deberes formales y tampoco contempla la infracción de no poseer los documentos que las leyes tributarias señalan como obligatorios.

Finalmente, el artículo 112 se refiere a las obligaciones de los contribuyentes o responsables y no regula ninguna sanción a los deberes formales.

Por lo anterior, se concluye que al dejar sin efecto el artículo 50 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, se dejó sin regular la infracción de no poseer las facturas y documentos exigidos por las leyes tributarias, ya que como quedó evidenciado dicha infracción, contrario a lo considerado en la sentencia, no se encuentra regulada en las normas transcritas.

### 3. METODOLOGÍA

La metodología, es la explicación en detalle de qué, y como se hizo para resolver el problema de la investigación sobre el efecto tributario financiero del cierre administrativo de establecimientos, empresas o negocios en Guatemala, 2012-2013, desde la perspectiva de la Administración Tributaria. Comprende: definición del problema, objetivos, hipótesis y especificación de las variables, método científico, y técnicas de investigación documental y de campo utilizadas.

#### 3.1 Definición del problema

El incumplimiento de las normas tributarias de carácter sustancial o formal, constituyen infracciones que la Administración Tributaria debe sancionar de conformidad con la ley, en virtud que conllevan a la evasión de impuestos en perjuicio de la población.

Aunque el ente fiscalizador en Guatemala cuenta con procedimientos y herramientas cada vez más eficientes para desarrollar sus funciones, muchas personas realizan actividades gravadas sin haberse registrado ante la Administración Tributaria, situación que se conoce como actividad o economía informal; y, otras que siendo contribuyentes no cumplen con los deberes que la ley les impone, siendo la infracción más recurrente no emitir y no entregar la factura en la venta de bienes y la prestación de servicios, produciendo menoscabo en la recaudación impositiva.

El Código tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, **antes** de las reformas contenidas en el Decreto 4-2012 del Congreso de la República, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, establece en los artículos 85 y 86 la

sanción del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios a quienes incurrieran en las infracciones antes mencionadas.

Por otra parte, bajo el epígrafe de “medidas preventivas” otorgó a la Administración Tributaria la facultad para cerrar administrativamente en forma preventiva cualquier establecimiento, empresa o negocio en el cual se comprobara: 1) la realización de actividades comerciales, financieras, profesionales u otras actividades gravadas, sin haberse registrado como contribuyente o responsable ante la Administración Tributaria, o 2) la no posesión de las facturas para emitir y entregar a los adquirentes de bienes o servicios, medida que quedó sin efecto por inconstitucionalidad declarada por la Corte de Constitucionalidad.

Al quedar derogada la medida del cierre preventivo, el Código Tributario establece una sanción pecuniaria para quienes realicen actividades sin estar inscritos en los registros habilitados de la Administración Tributaria y el cierre temporal de establecimientos es aplicable a quienes no emitan o no entreguen facturas o cualquier otro documento exigido por las leyes tributarias en la forma y plazo establecidos; sin embargo, otorga al infractor el derecho a solicitar que el cierre le sea reemplazado por multa de Q10,000.00, ingresos destinados a la Tesorería del Organismo Judicial, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 187 de la Ley del Organismo Judicial.

En ese orden de ideas surgen las siguientes preguntas ¿Fue el cierre preventivo una medida efectiva para cumplir su objetivo de ampliar la base tributaria en pro de incrementar la recaudación? ¿En qué medida se ha incrementado la recaudación con la aplicación de la sanción pecuniaria?



Por lo anterior el trabajo se abordó desde el punto de vista tributario financiero enfocado desde la perspectiva de la Administración Tributaria delimitándose a los períodos de 2012 y 2013, siendo la unidad de análisis los auditores tributarios que tuvieron a su cargo los cierres administrativos de establecimientos, empresas o negocios.

### **3.2 Justificación del problema**

En los últimos tres años los ingresos del Estado de Guatemala se han visto reducidos porque no se han alcanzado las metas de recaudación propuestas; no obstante que para contrarrestar esta situación se emitieron los Decretos 4-2012 y 10-2012 del Congreso de República, que contienen importantes reformas a las leyes tributarias, tal es el caso de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que fue sustituida después de más de 20 años de vigencia.

El Decreto 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, introdujo a la normativa tributaria la figura del cierre administrativo de establecimientos, empresas o negocios, ejecutado por la propia Administración Tributaria, medida de carácter preventivo que obligaba a las personas que ejercían actividades lucrativas sin haberse registrado ante la Administración Tributaria a regularizar su situación ante el fisco; y, a quienes no emitían la factura correspondiente, empezar a cumplir con sus obligaciones tributarias, coadyuvando al desempeño eficiente de las funciones de fiscalización y control que corresponden a la Administración Tributaria.

Siendo el cierre administrativo una medida que por primera vez fue regulada en la legislación tributaria guatemalteca y que estaba dirigida a aquellas personas que realizan actividades en lo que se denomina economía informal, es de suma importancia conocer el efecto tributario financiero que produjo durante su

vigencia, para determinar si con ello se logró incrementar el padrón de contribuyentes, incorporando a su esfera a quienes realizaban actividades gravadas sin el control de la Administración Tributaria e incrementar la recaudación del Impuesto al Valor Agregado.

Conocer la eficacia de la medida y su efecto tributario financiero, puede contribuir en futuras propuestas de reformas tributarias orientadas a proveer a la Administración Tributaria de herramientas que le permitan realizar en forma eficaz las funciones de control y fiscalización a que está obligada conforme la ley.

El estudio está dirigido a estudiantes, profesionales y todas aquellas personas que se interesan en el estudio del derecho tributario y las medidas administrativas que se relacionan con el tema.

### **3.3 Objetivos**

Con base en la definición del problema, los objetivos de la investigación planteados, son los siguientes:

#### **3.3.1 Objetivo general**

Conocer el efecto tributario financiero que el cierre administrativo de establecimientos, empresas o negocios tuvo durante su vigencia y determinar si con ello se amplió el padrón de contribuyentes y se incrementó la recaudación.

#### **3.3.2 Objetivo específico**

Conocer el efecto tributario financiero que produce la sanción pecuniaria que actualmente se aplica.

### **3.4 Hipótesis**

La falta de una medida preventiva como el cierre administrativo de establecimientos, empresas o negocios, estimula a continuar realizando actividades gravadas sin haberse incorporado al registro de la Administración Tributaria; y, no persuade la realización de ventas y prestación de servicios sin emitir la factura correspondiente, incidiendo en la baja de la recaudación de tributos.

#### **3.4.1 Especificación de variables**

##### **Variable Independiente.**

- La falta del cierre preventivo de establecimientos, empresas o negocios.

##### **Variables dependientes.**

- No incorporación al registro de la Administración Tributaria de quienes realizan actividades gravadas.
- Realización actos gravados por la ley sin emitir la factura correspondiente.
- La baja en la recaudación de tributos.

### **3.5 Método científico**

Se utilizó el método inductivo partiendo de información específica, y deductivo tomando como base la información recabada y los documentos consultados, para identificar el efecto provocado por la aplicación de la medida del cierre preventivo ejecutado por la Administración Tributaria.

### **3.6 Técnicas de investigación aplicadas**

**3.6.1 Técnicas de investigación documental o bibliográfica.** El estudio está basado en fuentes primarias, para lo cual se procedió a la revisión de la información relacionada con el tema objeto de investigación, y las consultas formuladas a personas vinculadas con el mismo, y secundarias como: el análisis de leyes y la sentencia que declara la inconstitucionalidad del cierre preventivo de establecimientos.

**3.6.2 Técnicas de investigación de campo.** La técnica de campo permitió el contacto directo con el objeto de estudio y el acopio de testimonios que admiten confrontar la teoría con la práctica para llegar a una realidad, se utilizó el cuestionario previamente elaborado, a través de cual se pudo conocer la experiencia y la opinión del sujeto seleccionado en una muestra sobre un propósito específico.

Finalmente se analizó la información obtenida de la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, y sobre la experiencia y opinión de las personas cuestionadas se obtuvo el resultado que permite emitir una opinión sobre el tema.

**3.6.3 Definición de la muestra.** Se definió como unidad de análisis los auditores de las secciones de operativos fiscales de la Superintendencia de Administración Tributaria que cerraron en forma preventiva establecimientos, empresas o negocios. La población objeto de estudio está conformada por 207 auditores tributarios que conforma las secciones de Operativos Fiscales de la Superintendencia de Administración Tributaria, de los cuales se seleccionaron a 40 para obtener un resultado más certero del tema.

## **4. EFECTO TRIBUTARIO FINANCIERO DEL CIERRE PREVENTIVO DE ESTABLECIMIENTOS EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

### **4.1 El ente fiscalizador en Guatemala**

En el presente capítulo se muestran y se analizan los resultados de la investigación relacionada con el efecto tributario financiero que la medida preventiva del cierre de establecimientos, empresas o negocios, tuvo para la Administración Tributaria durante su vigencia, siendo el derecho tributario una rama del derecho financiero, el resultado de una medida administrativa se puede ver reflejado en los ingresos que el fisco obtenga al implementar la misma.

La Superintendencia de Administración Tributaria es la institución encargada de ejercer funciones de administración tributaria, conforme a su Ley Orgánica, Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, debe administrar el régimen tributario del país, le corresponde la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los que gravan el comercio exterior, tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional.

Conforme el reglamento interno de la institución dentro de su estructura, la Superintendencia de Administración Tributaria cuenta con dependencias que dictan y actualizan sus normativas sustantivas, definen criterios, medios, herramientas y orientaciones generales aplicables a la ejecución de las mismas.

Las dependencias que realizan estas funciones son: a. Intendencia de Aduanas, b. Intendencia de Fiscalización, c. Intendencia de Recaudación y Gestión y d. Intendencia de Asuntos Jurídicos.

La Intendencia de Fiscalización debe desarrollar la supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y

aduaneras sustantivas y formales, para el cumplimiento de sus deberes cuenta con los departamentos siguientes: 1) Fiscalización selectiva; 2) Procesos masivos; 3) Fiscalización de comercio exterior; 4) Evaluación y control; 5) Gestión de riesgo; y, 6) Fiscalización de precios de transferencia.

Corresponde al Departamento de procesos masivos, identificar sectores económicos con índices de incumplimiento en sus obligaciones tributarias formales, con el fin de seleccionar grupos objetivos de la población a fiscalizar, a través de programas de presencia fiscal, que generan percepción de riesgo de fiscalización en los contribuyentes o responsables.

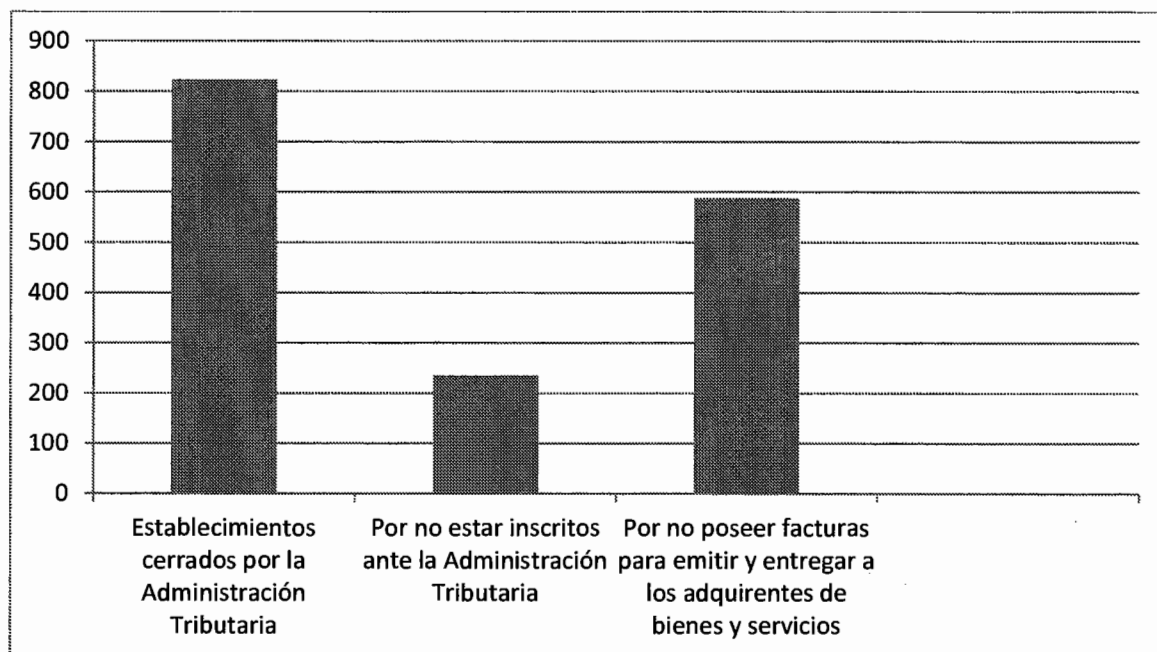
Los programas de presencia fiscal son acciones que se realizan específicamente para verificar el cumplimiento de obligaciones formales, que permiten al fisco tener conocimiento de las operaciones que generan la obligación del pago de tributos, dentro de estas infracciones merece especial atención el hecho de ejercer actividades lucrativas sin haberse inscrito previamente en los registros habilitados por la Administración Tributaria; y, no emitir o no entregar facturas en la venta de bienes y prestación de servicios, conductas que conllevan a la evasión fiscal.

## **4.2 Diagnostico**

Durante el período del 25 de febrero de 2012 al 15 de abril de 2013, la Administración Tributaria estuvo facultada por ley para cerrar aquellos establecimientos, empresas o negocios en los cuales detectara la realización de actividades comerciales, financieras o cualquier otra actividad gravada, sin estar inscritos como contribuyentes o responsables ante la Administración Tributaria o a contribuyentes que no poseían las facturas para emitir y entregar a los adquirentes de bienes y servicios.

La Administración Tributaria realizó presencias fiscales en el sector comercial del país y el resultado de dichas verificaciones se presenta a continuación:

**Gráfica 1. Establecimientos cerrados por la Administración Tributaria en el período comprendido del 25 de febrero de 2012 al 15 de abril de 2013**

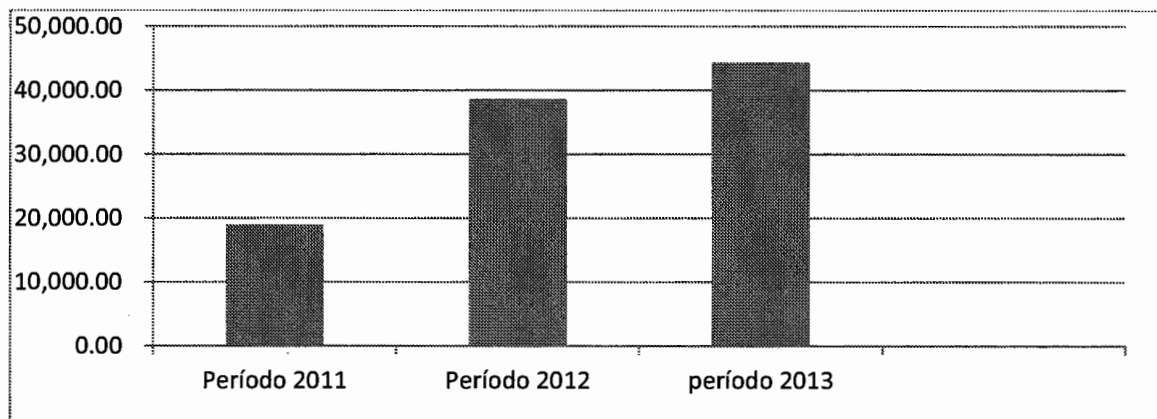


Fuente: Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria.

En el período referido, la Administración Tributaria cerró 823 establecimientos comerciales: 235 por realizar actividades comerciales, financieras u otras actividades gravadas sin estar inscritos como contribuyentes o responsables ante la Administración Tributaria; y, 588 por no poseer las facturas para emitir y entregar a los adquirentes de bienes y servicios.

De acuerdo con esta información el 71.5% de las personas cuyos establecimientos fueron cerrados, no poseían facturas para emitir y entregar a los adquirentes de bienes y servicios, no obstante, que están inscritos como contribuyentes y saben de su obligación de facturar todas sus actividades gravadas, ni siquiera poseían estos documentos, acto que denota la intención de evadir el pago del impuesto al Valor Agregado que cargaron a sus clientes.

**Gráfica 2 Impuesto al Valor Agregado pagado por 76 contribuyentes que inscribieron un establecimiento comercial en el período 2012, como consecuencia del cierre preventivo.**



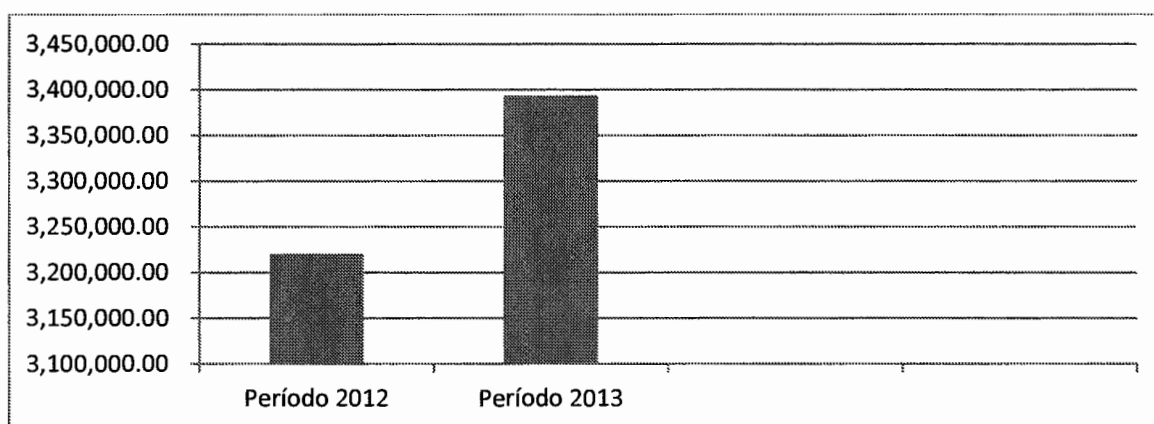
Fuente: Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria

En el período 2012, 76 personas de las 235 a quienes se les aplicó el cierre preventivo, inscribieron su establecimiento, empresa o negocio ante la Administración Tributaria, este grupo de personas está integrado por contribuyentes que tienen varios establecimientos comerciales, pero al momento de presencia fiscal se comprobó que uno no estaba inscrito; y otras que tienen un único establecimiento no inscrito.

Partiendo de lo anterior, se analiza la información obtenida así: en 2011 quienes tenían establecimientos inscritos pagaron Impuesto al Valor Agregado por Q18,977.86; y, en 2012 cuando empezaron a tributar por los nuevos establecimientos inscritos después del cierre, pagaron Impuesto de Q38,642.55, lo que representa para la Administración Tributaria el 103% de incremento en la recaudación del impuesto, en relación a lo que pagaron dichos contribuyentes en el período anterior, efecto que también se refleja en 2013 con el pago de Q44,383.88, incrementando en 14.86% lo recaudado en 2012.



**Gráfica 3. Impuesto al Valor Agregado pagado por 159 contribuyentes inscritos en el período 2013, como consecuencia del cierre preventivo**



Fuente: Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria

Del 1 de enero al 15 de abril de 2013, 159 personas a quienes se les aplicó el cierre preventivo, inscribieron su establecimiento, empresa o negocio ante la Administración Tributaria, de la misma manera que el grupo anterior, este está integrado por contribuyentes que tienen varios establecimientos comerciales, pero al momento de la presencia fiscal se comprobó que uno no estaba inscrito; y otras que tienen un único establecimiento no inscrito.

Conforme lo anterior en el período 2013 se hace el siguiente análisis: en 2012 quienes tenían establecimientos comerciales inscritos, pagaron Impuesto al Valor Agregado por Q3,220,361.38; y, en 2013 cuando empezaron a tributar por los establecimientos inscritos después del cierre preventivo, el pago de dicho impuesto fue de Q3,393,470.31, lo que representa para la Administración Tributaria el 5% de incremento en la recaudación del impuesto en relación al impuesto pagado por dichos contribuyentes en el período anterior.

Como se puede observar, con la medida del cierre preventivo de establecimientos, empresas o negocios, la Administración Tributaria logró incorporar a la formalidad a 235 personas en un período de 1 año, quienes al empezar a pagar el impuesto generado por sus actividades, incrementaron el Impuesto al Valor Agregado en los

períodos 2012 y 2013; por aparte quienes empezaron a emitir factura en todas sus operaciones (derivado del cierre preventivo) pagaron más Impuesto al Valor Agregado en esos mismos períodos; es decir, que en ambos casos el efecto tributario financiero que produjo la medida del cierre fue positivo para el fisco, al mejorar la recaudación del Impuesto al Valor Agregado, siendo este el impuesto más importante para la recaudación tributaria.

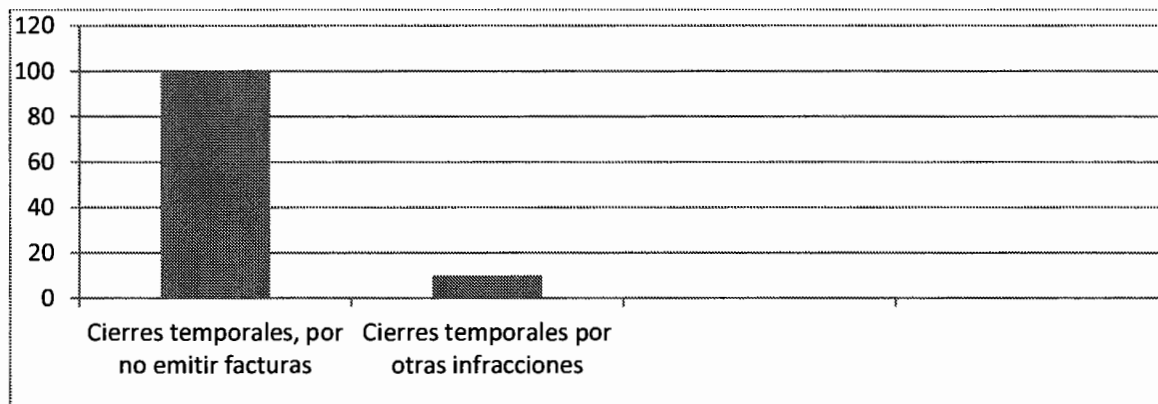
Resulta necesario mencionar que con el propósito de conocer el efecto que tuvo en los períodos 2012 y 2013 la facturación de los contribuyentes que empezaron a emitir factura en todas sus operaciones, se solicitó a la Superintendencia de Administración Tributaria, la información relacionada con el porcentaje en que se incrementó la facturación y el Impuesto al Valor Agregado como consecuencia de los cierres preventivos; sin embargo, en providencia R-SAT-IAJ-DC-UIP-045-2015 informaron que no cuentan con dicha información.

Es importante tener claro que el cierre preventivo de establecimientos, empresas o negocios procedía por **no poseer las facturas para emitir y entregar a los adquirentes de bienes o servicios** y la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios procede por **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, la sanción de cierre temporal es ordenada y ejecutada por un juez de paz del ramo Penal a solicitud de la Administración Tributaria.

El cierre temporal puede ser sustituido por multa impuesta por el juez, sin embargo los montos que por este concepto se paguen son destinados al Organismo Judicial, por lo que no representan ingresos para el fisco.

A continuación se presenta el resultado de los cierres temporales ejecutados por orden de juez competente en el período 2013.

**Gráfica 4 Cierres temporales ordenados por juez de paz penal en 2013**



Fuente: Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria

En el período 2013 fueron cerrados por orden de juez competente 110 establecimientos en toda la república: 100 por 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; y, 10 por otras infracciones.

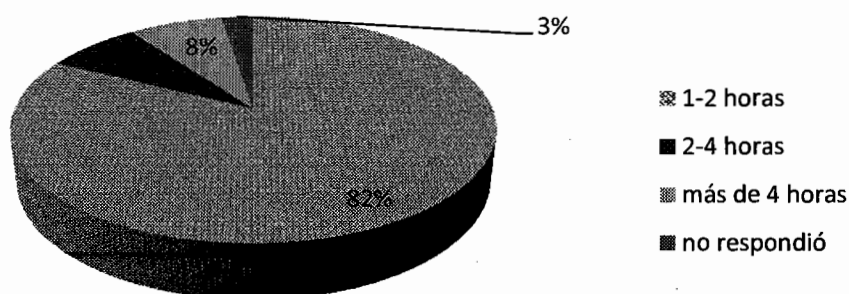
La sanción del cierre temporal en el 90.9% de los casos fue impuesta por no emitir o no entregar facturas que exigen las leyes tributarias específicas, situación que demuestra la práctica reiterada de esta conducta con evidente intención de evadir el pago del Impuesto al Valor Agregado.

La razón de esta práctica probablemente es la aplicación tardía de la sanción del cierre debido al trámite del proceso judicial, lo que sí es posible comprobar es que con la conducta reiterada de no emitir la factura correspondiente, la Administración Tributaria deja de percibir un monto considerable de Impuesto al Valor Agregado.

### 4.3 Análisis de la opinión de los auditores sobre el trabajo de campo

Con el objeto de conocer la experiencia de los auditores actuantes en la diligencia del cierre preventivo de establecimientos, se solicitó a 40 de ellos que respondieran un cuestionario en relación a dicha medida, de acuerdo a sus respuestas se presentan a continuación las que se consideran relevantes para el presente trabajo.

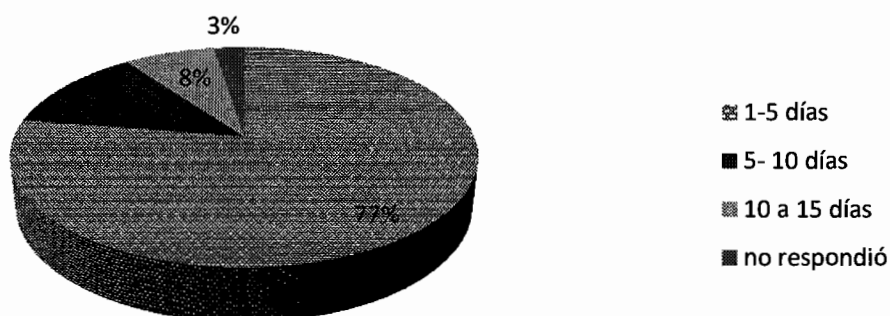
¿Cuánto tiempo aproximado se utilizó en la diligencia del cierre administrativo de establecimientos, empresas o negocios?



**Gráfica 5** Tiempo de la diligencia.

El 82% de los auditores tributarios respondieron que utilizaron como máximo 2 horas en la diligencia de cierre, lo que representa una inversión menor al tiempo que se utiliza en la verificación que actualmente se realiza, ya que según la guía de auditoría, esta se inicia con la observación en los establecimientos comerciales y la entrevista a los compradores, o en su caso con la verificación minuciosa de los documentos proporcionados por los contribuyentes, y concluye con la suscripción del acta respectiva, tiempo que requiere una inversión mayor de tiempo; en tal sentido se puede afirmar que el tiempo utilizado en los cierres preventivos, permitía realizar más presencias fiscales por día.

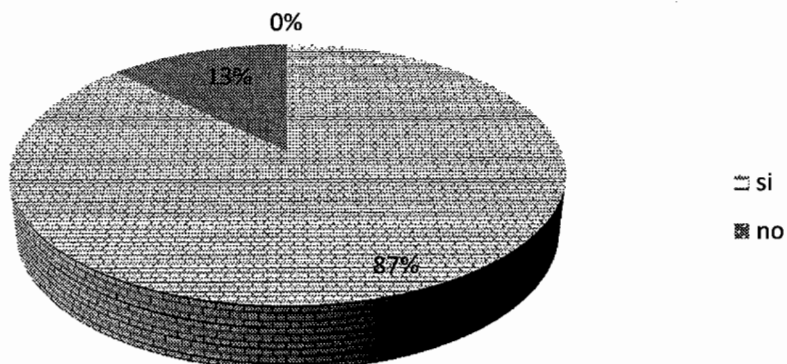
¿En cuánto tiempo aproximado las personas a quienes se les aplicó el cierre administrativo de establecimientos, empresas o negocios regularizaron su situación ante la Administración Tributaria?



**Gráfica 6** *Tiempo para regularizar situación ante la Administración Tributaria*

Según las respuestas obtenidas, el tiempo que los contribuyentes tardaban en regularizar su situación ante la Administración Tributaria fue de 5 días máximo, situación que denota no solo el interés de las personas, sino que los procedimientos implementados por la Administración Tributaria en las gestiones de inscripción de establecimientos y autorización de facturas o de cualquier otro documento exigidos por las leyes tributarias, son rápidos y sencillos, situación que representaba para la Administración Tributaria y para los contribuyentes una reducción de costo de cumplimiento tributario.

¿Considera que la aplicación de la medida del cierre administrativo logró disminuir la informalidad de los negocios no inscritos ante la Administración Tributaria?



**Gráfica 7 Efectividad de la medida**

El 13% de los auditores tributarios, opinó que la medida no fue efectiva y al ampliar sus respuestas indicaron que a su criterio, esto se debió a que en poco tiempo las personas volvían a incurrir en la misma conducta de no emitir factura en sus operaciones; situación que denota la persistencia en la costumbre de no cumplir con dicha obligación omitiendo con ello el pago del Impuesto al Valor Agregado, que como antes se indicó, tiene incidencia en la recaudación tributaria por tratarse de un impuesto que representa el mayor porcentaje de los tributos internos que recauda la Administración Tributaria.

## CONCLUSIONES

De acuerdo a la hipótesis planteada, los objetivos propuestos y los resultados de la investigación sobre el tema: Efecto tributario financiero del cierre preventivo de establecimientos, empresas o negocios en Guatemala 2012-2013, desde la perspectiva de la Administración Tributaria, se concluye en lo siguiente:

1. Con el cierre preventivo de establecimientos, empresas o negocios La Administración Tributaria logró que 235 personas inscribieran un establecimiento comercial; y, se registraran como contribuyentes ante la Administración Tributaria en un plazo máximo de 5 días.
2. En el período de 2012, los establecimientos comerciales y contribuyentes inscritos como consecuencia del cierre preventivo, incrementaron la recaudación del Impuesto al Valor Agregado en 103% en relación a lo que pagaron en el período anterior, produciendo con ello un efecto positivo en los ingresos recaudados.
3. En el período 2013 los establecimientos comerciales y contribuyentes inscritos como consecuencia del cierre preventivo, incrementaron la recaudación del Impuesto al Valor Agregado en 5% en relación a lo que pagaron en el período anterior, incremento, que aunque en menor grado, también es positivo en la recaudación tributaria.
4. En el período 2013 la Administración Tributaria cobró Q3,000.00 en concepto de multa por realizar, sin estar inscrito, actividades para las cuales las normas tributarias hayan establecido la obligación de estar previamente inscrito en los registros habilitados por la Administración Tributaria, ingreso que no es significado en la recaudación tributaria.

## RECOMENDACIONES

1. Que el Organismo Ejecutivo por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, promueva reformas al Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en el sentido de incluir el cierre administrativo de establecimientos, empresas o negocios, con las modificaciones siguientes:
  - a. El cierre preventivo de establecimientos, empresas o negocios proceda al comprobarse que los contribuyentes no posean las facturas, u otros documentos que las leyes impositivas establezcan como obligatorios para emitir y entregar a los adquirentes de bienes o servicios, por ser esta la conducta que mayor perjuicio causa en la recaudación de tributos.
  - b. Se otorgue a los contribuyentes audiencia por el plazo de 5 días hábiles para que presenten las pruebas de descargo y evitar con ello que sus establecimientos sean cerrados.
  - c. En caso de proceder el cierre, este sea por un plazo máximo de 10 días, vencido el cual, si el contribuyente no demuestra ante la Administración Tributaria que la circunstancia que motivó el cierre ha cesado, se inicie el proceso de cierre temporal ante juez competente.
2. Que se reforme el artículo 94 del Código Tributario, en el sentido de modificar el numeral 15 con el siguiente texto: Realizar actividades, comerciales, financieras u otras actividades gravadas, sin haberse registrado como contribuyente o responsable en los registros habilitados por la Administración Tributaria, y se incremente la multa así:  
**SANCIÓN:** Multa de quince mil quetzales (15,000.00)



## Bibliografía

1. Aguirre Godoy, M. (2001). *Derecho Procesal Civil*. Guatemala: Editorial Vile. (p.902)
2. Álvarez, J. (s.f.). Recuperado el 21 de junio de 2015 de: <http://www.aeyasoc.com.ar/articulo15.pdf>.
3. Asamblea Nacional Constituyente. (2005). Constitución política de la república. Guatemala: Talleres gráficos de impresos.
4. Asorey, R. O., Atchabahian, A., Baistrocchi, E., Bocchiardo, J. C., Bulit, E. G., Casás, J. O., . . . Mordegliá, R. M. (2003). *Tratado de Tributación* (Vol. 1). Buenos Aires: Astrea. (p.565)
5. Briceño, C. L. (s.f.). *Medidas Preventivas Nominadas e Inominadas*. Recuperado el 18 de marzo de 2015, de: Monografías.com.S.A.: <http://www.monografias.com/trabajos6/mepre/mepre.shtml>
6. Casellas, J. C. (2008). El procedimientos especial de cierre de empresas, establecimientos o negocios; su inconstituc. *Revista del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala*, (p.54)
7. Cesco, M. L. (6 de enero de 2015). *La clausura en la ley 11.683*. Recuperado el 8 de febrero de 2015, de: Tu espacio jurídico: <http://tuespaciojuridico.com.ar/tudoctrina/2015/01/06/la-clausura-en-la-ley-11-683/>
8. Congreso de la República de Guatemala. (2011). Código tributario, decreto 6-91. Guatemala.
9. Congreso de la República de Guatemala. (2012). Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando. Guatemala.
10. Edwards, C. (1994). *La pena de la clausura tributaria*. Buenos Aires: Astrea. (p.8)
11. Enciclopedia Jurídica. Recuperadp el 22 de enero de 2015, de: *Derecho Fiscal*. <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/infraccion-tributaria/infraccion-tributaria.htm>

12. Faria, J. V. (28 de octubre de 2011). Recuperado el 14 de agosto de 2015 de: <http://publicaciones.urbe.edu/index.php/comercium/article/viewArticle/1151/2912>. <http://www.gle.com.gt/webhp?sourceid=chrome-instant&ion=1&espv=2&ie=UTF-8#q=la+clausura+tributaria+es+figura+t%C3%ADpica+del+derecho+sancionador>
13. Folco, C. M. (2004). *Procedimiento Tributario*. Argentina: Culzoni editores. (pp.312-409)
14. García Vizcaino, C. (2000). *Derecho Tributario, Consideraciones Económicas y Jurídicas* (2a ed.). Buenos Aires: Ediciones Depalma. (p.307)
15. García, H. (1982). *Temas de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Gráfica Pafernor S.R.L. (pp.78-89-102-104-107)
16. García, I. (febrero de 2010). *Infracciones y sanciones materiales a la luz de la Ley 11.683*. Recuperado el 21 de junio de 2015, de [http://www.cpcesfe2.org.ar/Colaboraciones/32\\_35\\_Febrero\\_2010.pdf](http://www.cpcesfe2.org.ar/Colaboraciones/32_35_Febrero_2010.pdf)
17. Gil Barrios, G. A. (9 de diciembre de 2012). La Política Tributaria y la Deuda Pública un Modelo Matemático para Guatemala. (pp.46-47-48).
18. Giuliani, C. (1997). *Derecho Financiero* (Vol. I). Buenos Aires: Depalma. (p.363)
19. Gómez Zuñiga, A., & Corrales Arrieta, C. M. (octubre de 2009). Recuperado el 19 de junio de 2015 de <http://www.hacienda.go.cr/centro/datos/Tesis/EL%20COBRO%20EJECUTIVO%20DE%20TRIBUTOS%20EN%20SEDE%20ADMINISTRATIVA.pdf>. (p.148)
20. Gurfinkel de Wendy, L. y. (1993). *Ilicitos Tributarios en las Leyes 11.683 y 23.771*. Buenos Aires: Depalma. (pp. 12-140)
21. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2008). *La eficiencia de la captación fiscal por la vía judicial*. (p.15)
22. Jarach, D. (1999). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario* ((3a ed.). Buenos Aires, Argentina: Artes Gráficas. (pp.232-233)
23. Juarez Jurado, E. (25 de mayo de 2004). *naturaleza ontológica de la medida cautelar*. Recuperado el 19 de marzo de 2015, Alexander Rioja Bermudez: <http://blog.pucp.edu.pe/item/176035/naturaleza-ontol-gica-de-la-medida-cautelar>

24. Luqui, J. C. (1993). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Talleres Gráficos Linorap S.R.L. (p.324)
25. Mendoza, R. (diciembre de 2013). Recuperado el 19 de junio de 2015, de <https://www.cronica.com.gt/portada-cronica/la-economia-informal>
26. Morales Galito, E. A. (s.f.). *Medidas Cautelares*. Recuperado el 18 de marzo de 2015, Monografías.com.S.A.: <http://www.monografias.com/trabajos15/medidas-cautelares/medidas-cautelares.shtml>
27. Morillo Mendez, A. (1996). *Las Sanciones Tributarias*. Valencia: Tirant Lo Banch. (pp.51-55)
28. Paredes Morales, J. D. (2011). *Regulación en el Código Tributario de la sanción del cierre temporal de empresas*. Recuperado el 6 de marzo de 2015, Derecho de Defensa del Contribuyente frente a la sanción de cierre temporal: <http://www.unis.edu.gt/ap/fetch/derecho-defensa-contribuyente-sancion-cierre-temporal-empresas.pdf>
29. Potestades Administrativas y Autotutela Administrativa, P. A. (abril de 2013). Recuperado el 19 de junio de 2015 <https://derechoadministrativoyempleopublico.files.wordpress.com/2013/04/tema-4-potestades-administrativas-y-autotutela-administrativa.pdf>.
30. Real Academia Española. (27 de marzo de 2015). *Diccionario de la lengua española*. Obtenido de RAE: <http://www.rae.es/la-institucion/presentacion/saludo-del-director>
31. Rios, G. (septiembre de 2005). *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*. Recuperado el 24 de enero de 2015, Universidad Nacional Autónoma de México: <http://biblio.juridicas.unam.mx/revista/DerechoComparado/numero/114/abs/abs7.htm>
32. Rodríguez, D. F. Recuperado el 19 de junio de 2015 del sitio web <http://porticolegal.expansion.com/articulos/430.pdf>. Obtenido de ome-instant&ion=1&espv=2&ie=UTF-8#q=la%20autotutela%20administrativa%2C%20tomas%20de%20la%20quadra. (p.2)

33. Tello Godoy, J. (4 de junio de 2013). *Infracciones y Sanciones Tributarias*. Recuperado el 23 de enero de 2015, de SUNAT: [http://iata.s3.amazonaws.com/recursos/2805\\_infracciones\\_sanciones.pdf](http://iata.s3.amazonaws.com/recursos/2805_infracciones_sanciones.pdf)
34. Villegas, H. (1997). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma. (pp. 186-513)

# ANEXOS

## ÍNDICE DE GRAFICAS

<i>Gráfica 1.</i> Establecimientos cerrados por la Administración Tributaria en el período comprendido del 25 de febrero de 2012 al 15 de abril de 2013 .....	56
<i>Gráfica 2</i> Impuesto al Valor Agregado pagado por 76 contribuyentes que inscribieron un establecimiento comercial en el período 2012, como consecuencia del cierre preventivo.	57
<i>Gráfica 3.</i> Impuesto al Valor Agregado pagado por 159 contribuyentes inscritos en el período 2013, como consecuencia del cierre preventivo .....	58
<i>Gráfica 4</i> Cierres temporales ordenados por juez de paz penal en 2013.....	60
<i>Gráfica 5</i> Tiempo de la diligencia.....	61
<i>Gráfica 6</i> Tiempo para regularizar situación ante la Administración Tributaria .....	62
<i>Gráfica 7</i> Efectividad de la medida .....	63

## ÍNDICE DE ANEXOS

ANEXO 1 sentencia del 12 de diciembre de 2013, dictada por la Corte de Constitucionalidad expediente 997-2012 .....	72
ANEXO 2 Propuesta de reformas al Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.....	81
ANEXO 3 Cuestionario que respondieron los auditores tributarios en el trabajo de campo. ....	84

ANEXO 1 sentencia del 12 de diciembre de 2013, dictada por la Corte de Constitucionalidad expediente 997-2012

## INCONSTITUCIONALIDAD GENERAL PARCIAL

EXPEDIENTE 997-2012

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD, INTEGRADA POR LOS MAGISTRADOS, HÉCTOR HUGO PÉREZ AGUILERA, QUIEN LA PRESIDE, ROBERTO MOLINA BARRETO, GLORIA PATRICIA PORRAS ESCOBAR, ALEJANDRO MALDONADO AGUIRRE, MAURO RODERICO CHACÓN CORADO, CARMEN MARÍA GUTIÉRREZ DE COLMENARES Y MARÍA DE LOS ÁNGELES ARAUJO BOHR: Guatemala, doce de diciembre de dos mil trece.

Para dictar sentencia, se tiene a la vista la acción de inconstitucionalidad general parcial promovida contra los artículos 31 y 50 de 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 al Contrabando. La acción es promovida por la Cámara del Agro por medio de su Presidente y Representante Legal Otto Arturo Kuhsiek Mendoza. La entidad accionante actuó con el auxilio de los abogados Sussan Andrea Campollo Díaz, Ana Lucía Rangel Gamas y Edgar Stuardo Ralón Orellana. Es ponente en el presente caso el Magistrado Presidente, Héctor Hugo Pérez Aguilera, quien expresa el parecer de este Tribunal.

### ANTECEDENTES

#### I. FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA IMPUGNACIÓN

Lo expuesto por la accionante se resume, en cuanto al artículo 31 objetado señala que: a) adiciona el artículo 16 "A" al Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, el cual, establece en términos generales que la Administración Tributaria formulará los ajustes que correspondan, cuando establezca que los contribuyentes, en detrimento de la recaudación tributaria: i) encubran el carácter jurídico del negocio que se declara, dándose la apariencia de otro de distinta naturaleza; ii) declaren o confiesen falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ella o, iii) constituyan o transmitan derechos a personas interpuestas, para mantener desconocidas a las verdaderamente interesadas. Lo anterior sin perjuicio de iniciar las acciones penales, cuando corresponda; b) considera que la disposición impugnada viola el artículo 203 de la Constitución Política de la República de Guatemala, debido a que la Administración Tributaria puede imponer ajustes sin que sea necesario someter previamente a conocimiento judicial, a los contribuyentes que según criterio administrativo hayan incurrido en los casos de simulación fiscal, vulnerando con ello la propia jurisdicción, pues la administración de justicia puede ser ejercida con exclusividad por el Corte Suprema de Justicia y los demás tribunales establecidos en ley; también atenta contra la facultad que tienen los Tribunales de lo Contencioso Administrativo de ser contralores de la juridicidad de la administración pública, contemplada en el artículo 221 constitucional; c) estima también infringidos los artículos 12 y 14 constitucionales, que aluden al derecho de defensa y al principio de presunción de inocencia, respectivamente, debido a que la disposición impugnada faculta a la Administración Tributaria a imponer ajustes con el solo hecho de determinar que el contribuyente incurra en alguno de los

supuestos establecidos, sin que previamente se agote un procedimiento judicial que concluya con una resolución que determine la simulación alegada por el ente recaudador, tomando en consideración que la persona es inocente mientras no se le haya declarado responsable por un juez competente, debiendo en tal caso previamente haber sido citado, oído y vencido en juicio, por lo que si en un proceso presuntamente legal, la persona inicialmente es vencida o condenada y, posteriormente, tiene que probar que no es culpable de simulación, se estaría vulnerado su derecho de defensa y el principio de presunción de inocencia. En cuanto al artículo 50 impugnado señala que: a) adiciona el artículo 120 "A" al Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, el cual, establece en términos generales que la Administración Tributaria está facultada para cerrar administrativamente en forma preventiva cualquier establecimiento, empresa o negocio en el cual se constate la 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 posea las facturas u otros documentos que las leyes impositivas establezcan como obligatorios para emitir y entregar a los adquirentes de bienes o servicios; b) estima que esta disposición impugnada viola 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 referidos en tal norma, y que esa facultad es, en esencia, una potestad exclusivamente jurisdiccional, es decir se emite una sanción sin que previamente se someta el asunto a conocimiento de un juez, es decir sin que sea necesario solicitar la medida cautelar de cierre a los tribunales de justicia, constituyéndose la Administración Tributaria en juez y parte; c) estima que también infringe el derecho de defensa y el principio de presunción de inocencia, regulados en los artículos 12 y 14 de la Constitución Política de la República de Guatemala, respectivamente, debido a que da facultades a la Superintendencia de Administración Tributaria a realizar ese cierre sin que exista un procedimiento judicial previo, dentro del cual el propietario puede ser citado, oído y vencido en proceso legal, ante juez competente y preestablecido. Solicitó que se declare con lugar la acción constitucional planteada y por lo tanto se expulsen del ordenamiento jurídico los artículos 31 y 50 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República.

## II. TRÁMITE DE LA INCONSTITUCIONALIDAD

No se decretó la suspensión provisional de las normas impugnadas. Se dio audiencia por quince días al Congreso de la República de Guatemala; al Ministerio de Finanzas Públicas, a la Superintendencia de Administración Tributaria; a la Cámara de Comercio de Guatemala; al Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras –CACIF- y al Ministerio Público por medio de la Fiscalía de Asuntos Constitucionales, Amparos y Exhibición Personal. Oportunamente se señaló día y hora para la vista.

## III. RESUMEN DE LAS ALEGACIONES

A) El Congreso de la República de Guatemala manifestó que lo contemplado en los artículos 31 y 50 del Decreto 4-2012 objetado se regulan acciones encaminadas a darles las herramientas necesarias a la Superintendencia de Administración Tributaria para luchar contra la defraudación fiscal y el contrabando aduanero, las cuales son disposiciones de carácter eminentemente administrativas que nada tienen que ver con la actuación jurisdiccional que se desarrolla en los tribunales de justicia y que al establecer la Administración Tributaria que un contribuyente ha



vulnerado una norma jurídica, la ley la faculta para que, siguiendo un procedimiento previo, se le requerirá acreditar documentalmente el cumplimiento de la norma supuestamente violada, y en caso no logre hacerlo, pueda formular los ajustes correspondientes y el cierre preventivo de los negocios, empresas, comercios o la actividad que se trate, por lo que, al no ser una sanción de naturaleza jurisdiccional, el contribuyente puede acudir a los órganos judiciales competentes a presentar su inconformidad en contra de la Administración Tributaria y serán estos que le otorgarán el resguardo de todos los derechos. Se limitó a señalar que se tuviera por evacuada la audiencia conferida. B) La Superintendencia de Administración Tributaria señaló: a) el artículo 31 impugnado, otorga a la Administración Tributaria la facultad de determinar –no imponer- ajustes a los contribuyentes, derivado de una auditoría practicada, la cual finaliza con un procedimiento administrativo realizado de conformidad con la ley y luego, el contribuyente tiene a su alcance mecanismos de defensa en la vía ordinaria jurisdiccional, inclusive constitucional; por lo que tal norma fortalece las facultades de la Administración Tributaria para el control y aumento de la base tributaria y no le da facultades jurisdiccionales, ya que al establecer la simulación fiscal se determinan los ajustes respectivos y se continúa con el procedimiento administrativo que establece la ley –Código Tributario- hasta llegar a instancias judiciales; b) indica que la norma referida no vulnera el principio de inocencia ni el derecho de defensa, pues, contrario a lo que argumenta el accionante, no faculta a la Administración Tributaria a imponer ajustes “prima facie”, pues solamente establece que al momento de determinar la simulación en que incurra un contribuyente - en los supuestos legales- el ente recaudador puede establecer los ajustes que correspondan dentro del procedimiento administrativo, lo cual puede ser dilucidado en la propia vía administrativa y judicial; c) en cuanto al artículo 50 impugnado, la medida preventiva que allí se establece, no contradice o tergiversa el artículo 203 constitucional, ni el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, toda vez que no constituye sanción alguna, sino que es una medida eminentemente preventiva o cautelar, que trae como único efecto prevenir a los contribuyentes para que, en el plazo determinado por la ley, cumplan con las obligaciones que los auditores tributarios detectaron no realizadas y, de esa forma, la Administración Tributaria, controlará y verificará el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto formales como sustanciales, en el legítimo ejercicio de las facultades legalmente que tiene establecidas. Solicitó que la acción de inconstitucionalidad general parcial sea declarada sin lugar. C) El Ministerio Público, argumentó que: a) el artículo 31 impugnado no atribuye funciones jurisdiccionales a la Administración Tributaria, debido a que dentro de su función fiscalizadora y recaudadora se encuentra la facultad de requerir la documentación y declaraciones juradas de impuestos que realicen los contribuyentes y dentro del ámbito eminentemente fiscal y tributario, la administración puede determinar si el contribuyente incurrió en simulación fiscal en detrimento de la recaudación tributaria, determinará si los contribuyentes con tal de no pagar los impuestos, en el monto que realmente corresponde, realizan declaraciones y acreditan documentos que llevan como finalidad ocultar la verdad; b) el artículo 50 impugnado no vulnera el artículo 203 de la Constitución Política de la República de Guatemala, pues la Administración Tributaria no ejerce jurisdicción en el procedimiento para cerrar administrativamente establecimientos; lo que establece la referida norma tributaria es el procedimiento que debe realizar el ente recaudador como medida preventiva al corroborar el incumplimiento de las obligaciones tributarias de carácter formal establecidas en la norma. Solicitó que la acción de inconstitucionalidad general parcial sea declarada sin lugar. D) El Ministerio de Finanzas Públicas argumentó que el accionante señala erróneamente que los artículos atacados confieren funciones jurisdiccionales que corresponden únicamente a los tribunales de justicia, lo cual es una interpretación errónea pues los actos o resoluciones emitidos por la Superintendencia de Administración Tributaria son de carácter administrativo, ante los

cuales, en caso de desacuerdo, puede agotarse el procedimiento administrativo correspondiente (haciendo uso de los recursos legales) dejando a salvo la posibilidad de acudir al Tribunal de lo Contencioso Administrativo e inclusive agotar el recurso extraordinario de casación para garantizar la juridicidad de la decisión de la autoridad que generó la inconformidad. En cuanto al artículo 31 denunciado, indica que la función encomendada en este a la Administración Tributaria, es coherente con sus obligaciones legales y que en caso de existir inconformidad por el contribuyente, este podrá promover los recursos legales pertinentes e incluso acudir a la vía judicial, por lo que, lo regulado en la norma impugnada no solo es una obligación sino que implica un correcto manejo de sus atribuciones y, en cuanto a que la Administración Tributaria pueda formular ajustes, esto no es una sanción, sino una función administrativa de control y fiscalización que implica la imperativa obligación de velar por la correcta tributación. En el artículo 50 impugnado, no tergiversa los artículos 12, 14 o 203 constitucional, porque no constituye sanción producto de una condena en ejercicio de la jurisdicción, pues es una medida eminentemente preventiva o cautelar, que trae como único efecto prevenir a los contribuyentes para que en el plazo determinado por la ley, cumplan con las obligaciones omitidas que fueron detectadas mediante la función administrativa. Solicitó que la acción de inconstitucionalidad general parcial sea declarada sin lugar. E) La Cámara de Comercio de Guatemala argumentó que los artículos denunciados adolecen de inconstitucionalidad pues disminuyen o restringen el derecho de defensa y la presunción de inocencia del contribuyente, en primer lugar al permitir que la Administración Tributaria sea quien determine la existencia de la simulación y al mismo tiempo establezca los ajustes correspondientes, ubicando así al contribuyente en un estado de "vencido" sin haber acudido ante una instancia judicial y, porque la facultad de cerrar preventivamente establecimientos, no permite que el contribuyente pueda defenderse de tal cierre sin la intervención de un juez competente. Se limitó a señalar que se tuviera por evacuada la audiencia conferida.

#### IV. ALEGATOS EN EL DÍA DE LA VISTA

A) El accionante reiteró los argumentos establecidos en el planteamiento de la presente acción y solicitó que se declare con lugar. B) El Ministerio de Finanzas Públicas, el Ministerio Público, la Superintendencia de Administración Tributaria, respectivamente, ratificaron los argumentos vertidos en la audiencia conferida y solicitaron que se declare sin lugar la acción constitucional promovida. C) La Cámara de Comercio de Guatemala ratificó los argumentos expuestos en la audiencia que por quince días le fue conferida. Solicitó que se declare con lugar la acción de inconstitucionalidad general parcial promovida.

#### CONSIDERANDO

- I -

La acción directa de inconstitucionalidad procede contra leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio total o parcial de inconstitucionalidad, con el objeto de que la legislación se mantenga dentro de los límites que fija la Constitución Política de la República de Guatemala; por medio de la cual se pretende, fundamentalmente, la expulsión de la normativa impugnada del ordenamiento jurídico que rige en la República de Guatemala.

Para realizar el examen de constitucionalidad correspondiente, se requiere que el precepto atacado mediante tal acción constituya normativa vigente pues, de lo contrario, se carecerá de materia sobre la cual resolver.

– II –

En el caso bajo examen, Cámara del Agro, objeta la constitucionalidad de los artículos 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 al Contrabando, publicado en el Diario de Centro América el diecisiete de febrero de dos mil doce, los cuales, respectivamente, adicionaron los artículos 16 “A” y 120 “A” del Código Tributario; estos incorporaron a la legislación guatemalteca, en su orden, las facultades de la Superintendencia de Administración Tributaria de formular ajustes cuando esta estableciera casos de simulación fiscal; y la de cerrar administrativamente cualquier establecimiento, empresa o negocio, en los casos de personas que ejerzan actividades comerciales, financieras y profesionales sin estar inscritos como contribuyentes o estándolo no posean facturas u otros documentos que las leyes impositivas establezcan como obligatorios para emitir y entregar a los adquirentes de bienes o servicios.

Como cuestión inicial es necesario acotar que, de oficio, consta a este Tribunal que el veintidós de agosto de dos mil trece fue publicada en el Diario Oficial la sentencia dictada por esta Corte el once de julio de dos mil trece, dentro del expediente un mil ochocientos noventa y ocho – dos mil doce (1898-2012), por virtud de la cual se declaró parcialmente con lugar la inconstitucional general parcial promovida y, en consecuencia, se dispuso expulsar del ordenamiento jurídico el artículo 31 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República -una de las normas objeto de impugnación por esta vía-; por consiguiente, al haber sido expulsado del ordenamiento jurídico dicho precepto –efectos erga omnes-, debido a su incompatibilidad con el texto constitucional, la disposición en cuestión perdió la condición de vigente que requiere poseer cualquier precepto cuya inconstitucionalidad se denuncie, razón por la cual la presente garantía, respecto al artículo precitado, ha quedado sin materia sobre la cual resolver y, por ende, debe ser parcialmente declarada sin lugar respecto de dicho punto.

– III –

En cuanto a la segunda de las normas atacadas en la presente acción (artículo 50 del Decreto 4-2012) este Tribunal también se pronunció al respecto en la sentencia referida anteriormente, sin embargo al resolver declaró inconstitucional solamente la palabra “*profesionales*”, en aplicación del principio de estricto derecho por haber sido lo puntualmente solicitado por el accionante; sin embargo este Tribunal aprecia que para el presente caso son aplicables las consideraciones formuladas en aquella sentencia, por lo cual es preciso resaltar lo referido en la misma:

*“De lo anteriormente transcrito esta Corte advierte que la norma impugnada confiere a la Administración Tributaria la facultad para cerrar administrativamente en forma preventiva cualquier establecimiento, empresa o negocio en el cual se constate la realización de actividades comerciales, financieras, profesionales, u otras actividades gravadas, siempre que concurra alguno de los siguientes dos supuestos:*

“1. Que dicho establecimiento, empresa o negocio, no se encuentre registrado como contribuyente o responsable ante la propia Administración Tributaria. O que,

2. encontrándose inscrito, no posea las facturas u otros documentos que las leyes impositivas establezcan como obligatorios.

El cierre temporal de un establecimiento, empresa o negocio en el cual se constate la realización de actividades comerciales, financieras, profesionales, u otras actividades gravadas, por parte de la Administración Tributaria, debe, según ésta, considerarse una medida preventiva, de garantía, cautelar o de urgencia [como lo refiere el Código Procesal Civil y Mercantil, en su Título I del Libro V], la cual, según se dice, equivale al conjunto de precauciones que deben ser tomadas en cuenta a efecto de evitar un riesgo. Ese riesgo, en el caso del Ministerio de Salud Pública, a criterio de esta Corte se justifica por la probabilidad de que ocurra la generación de alguna epidemia y/o pandemia, cuya transmisión la pudiera provocar cualquier vector [entiéndase animales, comida, entre otros agentes] razón por la cual el legislador, sensatamente le ha conferido a la autoridad administrativa la potestad para cerrar motu proprio cualquier establecimiento en el que se advierta alguna situación de carácter riesgoso como las anteriormente descritas sin necesidad de acudir previamente a ningún órgano jurisdiccional a pedir su cierre; sin embargo, la incógnita a despejar en el presente caso es, si la normativa impugnada contiene o no esa razonabilidad que justificaría la potestad conferida a la autoridad administrativa encargada de la recolección de los tributos, para cerrar por sí misma cualquier establecimiento comercial o profesional cuando advierta el acaecimiento de los supuestos que la propia norma le marca. Veamos:

Según, algunos autores como Mauro Chacón Corado [El juicio ejecutivo Cambiario, 5ª. Edición, 1999. Págs. 57 y 58] la medida cautelar se basa en el *fumus boni iuris*, que no es más que la apariencia del buen derecho; es decir, que el derecho que se pretende hacer valer [pretensión] mediante el ejercicio de cualquier acción sea legítimo y, por lo tanto, merecedor de su protección anticipada. Asimismo, debe adoptarse con base a la consideración del *periculum in mora* [peligro en la demora], el cual, según Quiroga Cubillos [citado por el referido autor] consiste en: "el peligro que constituye el fundamento de la medida cautelar...la demora, la tardanza que requiere un proceso hasta su terminación... No podemos en ningún momento hablar de cautelas si no se corre peligro, pues de la existencia de éste depende la existencia del otro.". En otras palabras, sin el riesgo fundado y razonable que se pudiera correr o generar por la demora en la aplicación de alguna medida preventiva, esta última resulta inútil. Por último, refiere que la concesión de una medida de aquella naturaleza va ligada [necesariamente] a la prestación de una garantía.

Al contrastar la norma impugnada con el principio *fumus boni iuris* [apariencia de buen derecho] como uno de los elementos para decretar una medida preventiva, se advierte que esta guarda razonabilidad, pues no existe dubitación respecto al derecho que le asiste a la Administración Tributaria para exigir al administrado su contribución para con los gastos públicos que, de conformidad con el artículo 135, inciso d), de la Constitución de la República de Guatemala y las leyes en materia tributaria le corresponde.

No obstante lo anterior, al contrastar la norma impugnada con el principio *periculum in mora* [peligro en la demora] como otro de los elementos para decretar el cierre temporal de un establecimiento comercial o profesional, esta Corte no advierte la gravedad del asunto ni puede medir la magnitud del riesgo que pudiera generar el peligro en la demora de que aquel cierre preventivo no se llevara a cabo en forma inmediata a la detección de la infracción tributaria o a los deberes "puramente" formales de un contribuyente y/o responsable por parte de la Administración Tributaria, salvo si se llegare a considerar que la actividad que se estuviera produciendo dentro tal establecimiento pudiera devenir en el riesgo a la salud pública, fuere contrario al orden público y/o a la moral, en cuyo caso serían las autoridades encargadas de calificar tales hechos los que

decretaran el cierre preventivo, pero no la Administración Tributaria, o en el supuesto de que se advirtiera la concurrencia de actividades ilícitas, en cuyo caso debieran ser los órganos jurisdiccionales competentes los que, como consecuencia de cualquier denuncia formulada, procedieran a realizar el cierre correspondiente.

En ese sentido, el profesor Raúl Bertelsen Repetto citado por el Tribunal Constitucional de Chile, en su sentencia del veinte de octubre de mil novecientos noventa y ocho [ROL No. 280] dijo: "Este derecho, denominado por la Comisión de Estudios de la Nueva Constitución Política de la República 'libre iniciativa privada para desarrollar cualquiera actividad económica' y usualmente 'derecho a desarrollar cualquiera actividad económica lícita', significa que toda persona, sea ésta persona natural o jurídica, tiene la facultad de iniciar y mantener con libertad cualquiera actividad lucrativa en las diversas esferas de la vida económica, garantizando, por consiguiente, la norma constitucional, entre otras actividades, la realización de actividades productivas, de servicios y de comercialización de todo tipo de bienes, bajo dos grandes condiciones: la primera, que la actividad a realizar no sea, considerada en sí misma, ilícita, y lo son sólo las que la propia Constitución menciona genéricamente, esto es, las contrarias a la moral, al orden público y a la seguridad nacional, y la segunda, que la actividad económica a realizar se ajuste a las normas legales que la regulen."

Dicho Tribunal sostuvo que, el criterio de la razonabilidad en materia legal es esencial para la debida protección de los derechos fundamentales, en términos que el legislador debe, en todo momento, dentro de su ámbito de autonomía para legislar, elegir aquellas opciones que impliquen una limitación menor de los derechos, estándole prohibido constitucionalmente limitar derechos, incluso cuando no se afecta su contenido esencial, más allá de lo estrictamente razonable, con relación a los objetivos que se pretenden lograr. De la propia jurisprudencia constitucional se extrae que se "impide su libre ejercicio" cuando el legislador entraba un derecho "más de lo razonable" o lo hace en forma "imprudente". El Tribunal ha sostenido que si bien el legislador tiene autonomía para reglar el ejercicio de un derecho, debe hacerlo "en forma prudente y dentro de latitudes razonables". Debe establecerse si el derecho está dificultado más allá de lo razonable, a saber, que estas limitaciones no traspasen ciertos límites para convertirse en intolerables para su titular. En este punto, adquiere importancia la necesidad de que las regulaciones, y en especial las limitativas de derechos, sean "razonables", "prudentes" y/o "sensatas"; que no caigan en el capricho o la arbitrariedad, careciendo de justificación.

El legislador, en atención a la realidad nacional guatemalteca lo entendió de esa manera al regular tanto en el Código de Comercio como en el Código Tributario, las sociedades con fin ilícito [artículo 222 del Código de Comercio ], las cuales, a pesar de estar inscritas [en el Registro Mercantil General de la República], su existencia es nula, e incluso se legisló acerca de las sociedades irregulares [artículos 223 del Código de Comercio y 22, numeral 5, del Código Tributario] y las de hecho [artículos 224 del Código de Comercio y 22, numeral 4, del Código Tributario], comprendiendo que no toda actividad económica que se realice, sería necesariamente declarada, y no es que tal situación sea menospreciable, sino hasta cierto punto incontrolable [lo que en doctrina se denomina "Economía subterránea"]. Fuera de tales situaciones, este Tribunal encuentra válido que cualquier actividad que se desarrolle en algún establecimiento comercial o profesional puede ser objeto de sanción, pero, de conformidad con las demás normativas que establece el Código Tributario [artículos 85 y 86, entre otros]. Ello, sin dejar a un lado la situación

especial y particular de los artesanos y de los agricultores, que según el Código de Comercio [artículo 9], no debe considerárseles como comerciantes.

Asimismo, al contrastar la normativa impugnada con la regla general de que toda medida preventiva que sea decretada [de manera administrativa y/o judicial], debe, necesariamente, llevar aparejada una garantía [normalmente pecuniaria] que la respalde, pues, de llegar a cometerse alguna equivocación en su aprobación [lo cual estaría dentro de los parámetros de lo normal y de lo aceptable] la autoridad que haya incurrido en tal yerro, tenga la oportunidad de resarcir el daño producido, lo que no ocurre en el texto de la norma examinada. Ello, sin tomar en consideración, la [posible] necesidad de que toda actividad pública, además de estar reglada [artículo 154 constitucional], debe estar sujeta al control de juridicidad, de conformidad con el artículo 221 de la Constitución Política de la República, lo que será objeto de análisis a continuación.

En ese orden de ideas, llama la atención que la garantía [pecuniaria] a la que se refiere la doctrina sí es tomada en consideración en el propio Código Tributario, pero, en su artículo 170 [aunque en tal normativa se releva expresamente a la Administración Tributaria de su constitución]. Asimismo, también se toma en cuenta en el Código Procesal Civil y Mercantil, particularmente en su artículo 531.

Al examinar el primero de los supuestos en los que la Administración Tributaria puede decretar motu proprio el cierre temporal de algún establecimiento comercial o profesional, al advertir que éste no se encuentra debidamente inscrito como contribuyente, no genera seguridad jurídica, pues el ámbito de discrecionalidad que la autoridad administrativa tiene para realizarlo es demasiado amplio, sin que se aprecie que la normativa impugnada contenga algún mecanismo de defensa que el administrado o contribuyente pudiera ejercer, en caso no solo de oposición a dicho acto sino de impugnarlo [derecho a recurrir], tal cual es su legítimo derecho de conformidad con la Constitución Política y Tratados Internacionales en materia de Derechos Humanos; ni contiene tampoco ninguna clase de control de los actos administrativos que, de conformidad con la Constitución son obligatorios, pues, según lo regula el artículo 154 de la Constitución, todo actuar de los funcionarios públicos que ostenten autoridad, debe encontrarse reglado, lo que indica que el margen de discreción que las normas les confieran debe ser mínimo, ello a efecto de no incurrir en arbitrariedades.

Visto que el primero de los supuestos de cierre preventivo por parte de la Administración Tributaria, debe considerarse irrazonable y el segundo de éstos innecesario, pues su regulación ya se encuentra prevista en los artículos 85, 86, 94 y 112 del propio Código Tributario, esta Corte es del criterio de acoger la denuncia de inconstitucionalidad de la norma que se formula en ese sentido..."

Por lo anteriormente citado, con fundamento en las consideraciones contenidas en la sentencia referida –por ser perfectamente aplicables al presente caso–, este Tribunal arriba a la conclusión que el precepto impugnado deviene contrario al orden constitucional y, por ende, debe acogerse la denuncia de inconstitucionalidad por lo motivos referidos en cuanto al artículo 50 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", razón por la cual se concluye que dicha disposición debe ser expulsada del ordenamiento jurídico guatemalteco en su totalidad para lo cual, por disposición de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, la presente Sentencia debe publicarse en el Diario Oficial, al encontrarse firme.

## LEYES APLICABLES

Artículos citados, 267 y 272, inciso a), de la Constitución Política de la República de Guatemala; 115, 133, 141, 143, 148, 163, inciso a), y 186 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, 31 y 34 *Bis* del Acuerdo 4-89 de la Corte de Constitucionalidad.

## POR TANTO

La Corte de Constitucionalidad, con base en lo considerado y leyes citadas, resuelve: I) Parcialmente con lugar la acción de inconstitucionalidad general parcial promovida por la Cámara del Agro contra el artículo 50 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala. II) Sin lugar la acción de inconstitucionalidad general parcial promovida contra el artículo 31 del mismo cuerpo legal, por la falta de materia previamente referida, por haber sido declarado inconstitucional en sentencia de esta Corte el once de julio de dos mil trece, dentro del expediente mil ochocientos noventa y ocho-dos mil doce (1898-2012). III) Habiéndose decretado la suspensión provisional del artículo 50 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, dentro del expediente doscientos noventa y dos – dos mil trece, por medio de auto emitido por este Tribunal el nueve de abril de dos mil trece y publicado en el Diario Oficial el quince de abril de dos mil trece, los efectos de la presente declaración se retrotraen al día siguiente de esa publicación. IV) Notifíquese.

HÉCTOR HUGO PÉREZ AGUILERA

PRESIDENTE

ROBERTO MOLINA BARRETO

GLORIA PATRICIA PORRAS ESCOBAR

MAGISTRADO

MAGISTRADA

ALEJANDRO MALDONADO AGUIRRE

MAURO RODERICO CHACÓN CORADO

MAGISTRADO

MAGISTRADO

CARMEN MARÍA GUTIÉRREZ DE COLMENARES MARÍA DE LOS ÁNGELES ARAUJO BOHR

MAGISTRADA

MAGISTRADA

MARTÍN RAMÓN GUZMÁN HERNÁNDEZ

SECRETARIO GENERAL



ANEXO 2 Propuesta de reformas al Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

## **DECRETO NÚMERO X-2015**

### **EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**

#### **CONSIDERANDO:**

Que el Estado tiene como fin supremo la realización del bien común de los guatemaltecos y que el mandato constitucional de guardar conducta fraternal entre sí, conlleva, la de contribuir a los gastos públicos. Que la Constitución Política de la República de Guatemala establece que el régimen económico y social de Guatemala se funda en principios de justicia social para alcanzar el desarrollo económico y social, en un contexto de estabilidad, con crecimiento acelerado y mantenido.

#### **CONSIDERANDO:**

Que es necesario adecuar las normas tributarias con la finalidad que las mismas permitan a la Administración Tributaria ser más eficiente en el control y fiscalización que la ley le impone, en especial en la eliminación del comercio secundario derivado del contrabando y la defraudación aduanera que ponen en grave riesgo la economía y la estabilidad del país, y que tienen como consecuencia la pérdida de empleos, la reducción de las inversiones y la pérdida de competitividad del país.

#### **CONSIDERANDO:**

Que el Estado necesita mejorar la recaudación tributaria para cumplir con sus fines y que corresponde al Congreso de la República la atribución de decretar, reformar y derogar las leyes tributarias, a efecto que se fortalezca la tributación voluntaria, combatiendo la evasión y elusión fiscal, con el objeto de garantizar la educación, la salud y la seguridad de sus habitantes.

#### **POR TANTO:**

En ejercicio de las atribuciones que le confieren los artículos 171 literales a) y c), y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala,



**DECRETA:**

Las siguientes:

**REFORMAS AL CÓDIGO TRIBUTARIO, DECRETO NÚMERO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA Y SUS REFORMAS.**

**ARTÍCULO XX** Se reforma el numeral 15 del artículo 94 del Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República y sus reformas el cual queda así:

"15. Realizar actividades comerciales, financieras u otras actividades gravadas, sin haberse registrado como contribuyente o responsable en los registros habilitados por la Administración Tributaria".

**SANCIÓN:** Multa de quince mil quetzales (Q15,000.00)

**ARTICULO XX.**

Se adiciona el artículo XX, con el texto siguiente:

**"Artículo 120 "A". Medidas administrativas.** La Administración Tributaria está facultada para cerrar administrativamente en forma preventiva cualquier establecimiento, empresa o negocio en el cual se constate que los contribuyentes no posean 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, al constatar los hechos, procederá a faccionar acta administrativa en la que hará constar la circunstancia anteriormente referida y dará audiencia al responsable por cinco (5) días hábiles para que presente las explicaciones, justificaciones, medios de defensa y pruebas de descargo sobre las omisiones y hechos que se constatan; y, al vencimiento del plazo, si el titular del establecimiento o negocio no hubiere desvirtuado los hechos, y de considerarlo aún procedente decretará el cierre administrativo por el plazo máximo de diez (10) días hábiles, presentándose inmediatamente al lugar 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 el 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 de cierre establecida en los artículos 85 y 86 de este Código.

Vencido el plazo fijado para el cierre, 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 el artículo 86 de 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 (Q.10,000.00) 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."

**ARTICULO XX Vigencia.** El presente Decreto entrará en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario Oficial.

**REMÍTASE AL ORGANISMO EJECUTIVO PARA SU SANCIÓN, PROMULGACION Y PUBLICACIÓN.**

**EMITIDO EN EL PALACIO DEL ORGANISMO LEGISLATIVO, EN LA CIUDAD DE GUATEMALA, EL DÍA... DEL MES... DEL AÑO DOS MIL...**

**PRESIDENTE**

**SECRETARIO**

**SECRETARIO**

ANEXO 3 Cuestionario que respondieron los auditores tributarios en el trabajo de campo.

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA**

**EFFECTO TRIBUTARIO FINANCIERO DEL CIERRE PREVENTIVO DE  
ESTABLECIMIENTOS, EMPRESAS O NEGOCIOS EN GUATEMALA, 2012-2013**

**INSTRUCCIONES:** Por favor responda las siguientes preguntas. La información que se obtenga tiene por objeto establecer el efecto del cierre administrativo de establecimientos, empresas o negocios durante el tiempo que estuvo vigente la norma que regulaba dicha medida.

1. ¿De acuerdo a su experiencia en la ejecución de cierres administrativos de establecimientos, empresas o negocios, describa la actitud del contribuyente ante la presencia de los auditores actuantes?

---

---

---

---

---

2. ¿Alguna vez hubo necesidad de solicitar apoyo de la Policía Nacional Civil?

---

---

---

---

---

3. ¿Cuánto tiempo aproximado se utilizó en la diligencia del cierre administrativo de establecimientos, empresas o negocios?

---

---

---

---

---

4. ¿En cuánto tiempo aproximado las personas a quienes se les aplicó el cierre administrativo de establecimientos, empresas o negocios regularizaron su situación ante la Administración Tributaria?

---

---

---

---

---

5. ¿En cuántas oportunidades hubo necesidad de reemplazar el cierre por una caución económica?

---

---

---

---

---

6. ¿Considera que la aplicación de la medida del cierre administrativo logró disminuir la informalidad de los negocios no inscritos ante la Administración Tributaria?

---

---

---

---

---

**GRACIAS POR SU COLABORACION**