

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA ILEGALIDAD DEL CIERRE TEMPORAL DE
ESTABLECIMIENTOS DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES POR LA OMISIÓN DE
EMITIR FACTURAS**



LESBIA MARISOL MORALES CHEN

GUATEMALA, MAYO DE 2013

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA ILEGALIDAD DEL CIERRE TEMPORAL DE
ESTABLECIMIENTOS DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES POR LA OMISIÓN DE
EMITIR FACTURAS**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

LESBIA MARISOL MORALES CHEN

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, mayo de 2013

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO:	Lic. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL III:	Lic. Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV:	Br. Víctor Andrés Marroquín Mijangos
VOCAL V:	Br. Rocael López González
SECRETARIA:	Licda. Rosario Gil Pérez

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera fase:

Presidente:	Lic. José Luis de León Melgar
Secretaria:	Licda. Irma Leticia Mejicanos Jol
Vocal:	Lic. Dixon Díaz Mendoza

Segunda fase:

Presidente:	Lic. Héctor René Granados Figueroa
Secretario:	Lic. Jorge Eduardo Avilés Salazar
Vocal:	Lic. David Sentés Luna

RAZÓN: "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis". (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales del Examen General Público).



Lic. MARIO RENE GUERRA LUCAS
8ª. Calle 4-23, zona 1, Barrio la Ermita, San Benito, Petén
Tel. 5767-0320; Col. 7464

Guatemala, 16 de abril de 2012.

Licenciado: Luis Efraín Guzmán Morales
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
De la Universidad de San Carlos de Guatemala



De la manera más atenta me permito comunicarle que he cumplido con la función de Asesor de Tesis de la Estudiante LESBIA MARISOL MORALES CHEN, carné 200133038, intitulado "ANÁLISIS JURÍDICO DE LA ILEGALIDAD DEL CIERRE TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTOS DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES POR LA OMISIÓN DE EMITIR FACTURAS", el cual, a mi criterio cumple con todos los requisitos y formalidades que establece la normativa de esta facultad, analizándolo de la manera siguiente:

- a) Contenido científico y técnico: en lo relativo al respecto científico se pudo comprobar por medio de la metodología utilizada apegada al rigor de las ciencias, que la tesis tiene sustento en las leyes vigentes del país, y por el otro lado, el contenido técnico ha sido satisfecho, al incluir aspectos de investigación de campo que dan un resultado positivo para el cumplimiento de los objetivos propuestos en el plan de trabajo.
- b) La investigación utilizó el método científico principalmente y como elementos accesorios otros métodos, tales como: Analítico, deductivo, inductivo, estadístico, sintético, y las técnicas siguientes: Bibliográfica, documental, técnica de investigación de campo, utilizando las entrevistas como instrumentos investigativos.



- c) La redacción de la tesis está desarrollada de manera adecuada en conjugación verbal impersonal, y cumpliendo con las reglas ortográficas y con un lenguaje comprensible.
- d) Al realizarse una investigación documental y bibliográfica, no fue necesario la utilización de graficado para la presente tesis.
- e) La contribución científica del documento es de importancia para futuras generaciones profesionales en el sentido de que incluye acepciones teóricas relativas como doctrina de la emisión de facturas por parte de los pequeños contribuyentes y legislación respectiva.
- f) Las conclusiones y recomendaciones están planteadas de manera adecuada y correcta. Las conclusiones nos dan un resumen de lo más importante de la investigación, mientras que las recomendaciones nos proporcionan directrices para el mejoramiento de esta problemática estudiada.
- g) La bibliografía utilizada es congruente y lógica para la finalidad de este trabajo investigativo, utilizando autores nacionales e internacionales, lo cual nos da un soporte bibliográfico muy adecuado a la temática en estudio.

En base a lo anteriormente expuesto y fundamentado en el Artículo 32 del Normativo para Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público,

EMITO DICTAMEN FAVORABLE A LA TESIS ANTES DESCRITA, a efecto la estudiante: LESBIA MARISOL MORALES CHEN, carné: 200133038, continúe el trámite respectivo, previo a optar el grado de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Sin otro particular, me suscribo muy cordialmente.

Deferentemente...

Lic. MARIO RENE GUERRA LUCAS
Abogado y Notario



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES


Ciudad Universitaria, zona 12
GUATEMALA, C.A.



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.
Guatemala, 02 de julio de 2012.

Atentamente, pase al LICENCIADO EDUARDO RECINOS CASTELLANOS, para que proceda a revisar el trabajo de tesis de la estudiante LESBIA MARISOL MORALES CHEN, intitulado: "ANÁLISIS JURÍDICO DE LA ILEGALIDAD DEL CIERRE TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTOS DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES POR LA OMISIÓN DE EMITIR FACTURAS".

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título del trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente deberá cumplir con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual establece: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".


DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



cc.Unidad de Tesis
BAMO/sllh.



Lic. EDUARDO RECIÑOS CASTELLANOS
0 avenida Calle limite, Frente a colegio Sagrada Familia, zona 1, Santa Elena, de la
Cruz, municipio de Flores, departamento de Petén.
Tel. 7929-1122; Col. 5018

Guatemala, 30 de julio de 2012.

Licenciado:

Bonerge Amilcar Mejía Orellana.

Jefe de la Unidad de Asesoría de tesis

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la Universidad de San Carlos de Guatemala



Con todo respeto le saludo, en referencia al trabajo de investigación intitulado:
“ANÁLISIS JURÍDICO DE LA ILEGALIDAD DEL CIERRE TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTOS DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES POR LA OMISIÓN DE EMITIR FACTURAS”, presentado por la bachiller LESBIA MARISOL MORALES CHEN, carné: 200133038, en mi calidad de revisor, nombrado por esa casa de estudios para tal efecto.

Me permito informar que la investigación de mérito cumple con los requisitos establecidos en el artículo 32 del Normativo para la elaboración de tesis de Licenciatura en ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, puesto que, la redacción es clara y con abundante cita de autores nacionales y extranjeros.



La metodología y técnicas utilizadas, son adecuadas al proceso de investigación.

Los métodos empleados fueron especialmente el inductivo, puesto que la hipótesis induce las aseveraciones del trabajo y deductivo, por establecer juicios particulares y conclusiones de carácter general.

El aporte científico del estudio se relaciona con la falta de especificación en la normativa adecuada acerca de la omisión de emitir facturas por los pequeños contribuyentes por no estar especificado en el Decreto 6-91 Código Tributario: sujeto que a criterio de la sustentante, debería de establecer dicha norma el monto por el cual debe de emitirse factura.

Sin más que requerir a la estudiante, y habiendo cumplido con todos los requisitos correspondientes, emito el presente DICTAMEN FAVORABLE, a fin de que el trabajo en cuestión continúe con su trámite correspondiente.

Aprovecho la oportunidad para suscribirme.

Atentamente:

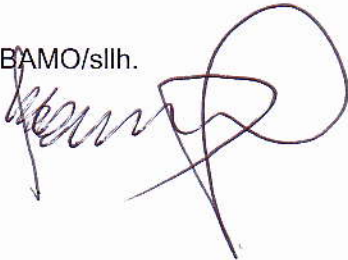

Lic. Eduardo Recinos Castellanos
ABOGADO Y NOTARIO

Lic. EDUARDO RECINOS CASTELLANOS
ABOGADO Y NOTARIO

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 12 de abril de 2013.


Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante LESBIA MARISOL MORALES CHEN, titulado ANÁLISIS JURÍDICO DE LA ILEGALIDAD DEL CIERRE TEMPORAL DE ESTABLECIMIENTOS DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES POR LA OMISIÓN DE EMITIR FACTURAS. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/sllh.



FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
DECANATO
Guatemala, C. A.

Lic. Avidán Ortiz Orellana
DECANO



FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
SECRETARÍA
Guatemala, C. A.

Rosario



DEDICATORIA

A DIOS TODOPODEROSO:

Por haberme dado la sabiduría y la fortaleza y proveerme todo lo necesario, para que fuera posible alcanzar mi triunfo.

A MIS PADRES:

Hermelindo Morales Caal y Florinda Chen, porque gracias a su apoyo y consejo he llegado a realizar la más grande de mis metas. La cual constituye la herencia más valiosa que pudiera recibir.

A MIS HERMANAS Y HERMANOS:

Por todo el apoyo brindado, por su comprensión y cariño.

A MI HIJA:

Por su comprensión y apoyo, por ser la persona maravillosa, el eje importante en mi *vida y ser un ejemplo para tí. Te amo.*

A MIS SOBRINOS:

Por recibirme cada día con un abrazo y un beso, para calmar mis preocupaciones.

A MI CUÑADO:

Saúl Humberto Galiego Izaguirre, gracias por su apoyo.



A MI ASESOR Y REVISOR:

Licenciado Mario René Guerra Lucas y licenciado Eduardo Recinos Castellanos, gracias por su ayuda en la investigación.

**A MIS AMIGOS Y
COMPAÑEROS DE
ESTUDIO:**

Gracias por su amistad y apoyo.

ESPECIALMENTE A:

Erick Aroldo Aldana Barillas, por su apoyo incondicional, gracias.

A LA TRICENTENARIA:

Universidad de San Carlos de Guatemala. Por ser el centro de enseñanza que inculcó en mí la responsabilidad, el trabajo y la dedicación, especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por llevarme al final de esta meta.

ÍNDICE

Pág.

Introducción	i
--------------------	---

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Antecedentes del régimen tributario guatemalteco.....	1
1.2. Aspectos generales	2
1.3. Definición.....	2
1.4. Otras denominaciones del derecho tributario	4
1.5. Principios del derecho tributario	5
1.5.1. Principio de legalidad o primacía de la ley	6
1.5.2. Principio de legalidad administrativa	8
1.5.3. Principio de legalidad tributaria	9
1.5.4. Principio de capacidad de pago.	10
1.5.5. Principio de igualdad tributaria	12
1.5.6. Principio de proporcionalidad	14
1.5.7. Principio de irretroactividad	17

CAPÍTULO II

2. Principios constitucionales y jerarquía normativa	21
2.1. Principio de legalidad	21
2.2. Principio de capacidad de pago.....	23
2.3. Principio de irretroactividad	24
2.4. Principio de no confiscatoriedad.....	24
2.5. Jerarquía normativa.....	26
2.6. Infracciones sancionadas con cierre temporal reguladas en el Código Tributario.....	26

2.7. Plazo mínimo y máximo que puede durar el cierre temporal de un establecimiento comercial.....	27
2.7.1. Sanción	31
2.8. Clases de infracciones	31
2.9. Responsabilidad tributaria	33

CAPÍTULO III

3. Obligaciones fiscales de los comerciantes.....	35
3.1. Conceptualización básica	36
3.1.1. Definición de obligación.....	36
3.1.2. Obligación fiscal	38
3.2. Quienes son comerciantes	38
3.2.1. Definición de comerciante	39
3.3. Empresa mercantil.....	39
3.3.1. Definición	40
3.3.2. Naturaleza jurídica de la empresa mercantil.....	40
3.3.3. Elementos de la empresa mercantil.	41
3.3.4. Responsabilidad del titular de la empresa mercantil al momento de transmitirla	43
3.3.5. Las facturas.....	45
3.3.6. La emisión de facturas, principal obligación del contribuyente	46
3.4. La supervisión por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.	50
3.4.1. Objeto y funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	51
3.5. La evasión de impuestos.....	54
3.5.1. Clases de evasión	56
3.5.2. Causas de la evasión fiscal.....	57
3.5.3. Formas de evasión.....	60
3.5.4. La evasión de impuestos en el Código Penal.....	60

CAPÍTULO IV

Pág.

4. Análisis jurídico de la ilegalidad del cierre temporal de establecimientos de pequeños contribuyentes por la omisión de emitir facturas.	65
4.1. Procedimiento para cierre temporal de establecimientos comerciales regulado en el Código Tributario.	67
4.2. Efectos jurídicos de la violación de marchamos.	71
4.3. Libertad de ejercicio del comercio según la Constitución Política de la República de Guatemala.	73
4.4. Las infracciones tributarias.	73
4.5. La verificación tributaria.	74
4.5.1. Derechos del contribuyente.	76
4.5.2. <i>Obligaciones del contribuyente</i>	77
4.5.3. Reincidencia.	77
4.5.4. Procedimiento judicial	78
4.5.5. Derechos del contribuyente en el procedimiento judicial del cierre temporal de establecimientos, empresas o negocios.	79
4.6. Ejecución.	80
4.7. Aspectos a considerar.	81
4.8. Facultad de la Superintendencia de Administración Tributaria para sancionar al contribuyente infractor.	82
4.9. La contravención del Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala.	85
CONCLUSIONES	89
RECOMENDACIONES	91
BIBLIOGRAFÍA	93



INTRODUCCION

En Guatemala la Superintendencia de Administración Tributaria juega un papel muy importante, toda vez que por mandato constitucional y sin excederse de sus facultades, es el ente encargado de recaudar los tributos y aplicar las sanciones correspondientes a quienes infrinjan las normas tributarias.

En la presente investigación se tratará el tema de el cierre temporal de establecimientos de pequeños contribuyentes por la omisión de emitir facturas y la ilegalidad en que incurre la Superintendencia de Administración Tributaria, como consecuencia de dicha sanción; siendo ésta la hipótesis que se comprobó, puesto que el cierre temporal de empresas debe ser mediante procedimiento administrativo y no uno penal, ya que quien da la orden para el cierre es un juez penal.

El objetivo de este análisis se logró al dar a conocer los objetivos y funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria; así como las obligaciones y derechos que tienen los pequeños contribuyentes en el ejercicio de sus actividades y cuando son objeto de la sanción de cierre temporal de sus establecimientos; también se comprobó que para el cierre de empresas o negocios de pequeños contribuyentes no se aplica una sanción administrativa.

Para investigar se utilizó el método del análisis, para estudiar toda la legislación en materia fiscal, el método deductivo para determinar las obligaciones de los contribuyentes, así como analizar la sanción del cierre de empresas, los métodos

inductivo y sintético se usaron para elaborar el marco conceptual que dio base al informe final. La técnica bibliográfica se utilizó en la recopilación del material de estudio.

La tesis contiene cuatro capítulos de la siguiente manera: -el capítulo primero, se refiere al derecho tributario, los antecedentes del régimen tributario guatemalteco, aspectos generales y definición, denominaciones del derecho tributario y sus principios fundamentales; el capítulo segundo, contiene los principios constitucionales y la jerarquía normativa, la legalidad de los tributos y las infracciones sancionadas con cierre temporal reguladas en el Código Tributario, plazo mínimo y máximo que debe durar el cierre, entre otros; el capítulo tercero, se refiere a las obligaciones fiscales de los comerciantes, la emisión de facturas y funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria; el capítulo cuarto, contiene el análisis jurídico de la ilegalidad del cierre temporal de establecimientos de pequeños contribuyentes por la omisión de emitir facturas, su procedimiento, efectos, derechos y obligaciones de los contribuyentes, ejecución y la contravención al Artículo 221 constitucional.

Esperando con el presente trabajo dar a conocer los derechos de los pequeños contribuyentes; para que en el ejercicio del comercio no incurran en ilegalidades y sean objeto de alguna sanción como el cierre de sus empresas.

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

1.1. Antecedentes del régimen tributario guatemalteco

“El tributo desde tiempos inmemoriales ha sido uno de los más importantes recursos públicos con los que cuenta el Estado, durante la historia de la humanidad, su recepción ha sido utilizada por parte de los representantes del poder como medio para poner en práctica teorías de tipo económico, financiero, social, pero ante todo político, por lo que ha sido el principal medio para el desarrollo de la sociedad, aunque también ha sido una forma de lograr el enriquecimiento, manipulación, coacción y represión, por algunos personajes de la historia, tanto antigua como reciente, siendo su imposición, en determinadas épocas, arbitraria caprichosa, y sin límite alguno.

Con el ensanchamiento de los Estados después de la Segunda Guerra Mundial, la importancia del tributo como recurso público se amplió con una doctrina tributaria que lo convirtió en un auténtico exponente de protección de los derechos humanos de la población, por tener como uno de sus fines más importantes la redistribución de la riqueza por medio del gasto social que el Estado debe realizar para satisfacer las necesidades mínimas de los más humildes. Los representantes del Estado, basados en los requerimientos de la población y en ejercicio de su poder imperium decretan, modifican o derogan tributos para satisfacer las necesidades estatales cada día más

grandes; para el particular, se hace necesario por lo tanto conocer con qué garantías mínimas cuenta, y qué medios de defensa puede utilizar en contra de las posibles arbitrariedades de los representantes del poder, contando con instrumentos que sean tutelares del contribuyente, y a la vez límites del poder estatal, estos se manifiestan por medio de principios, instituciones, doctrina y legislación, que conforman una división del derecho muy joven y específica, que regula las relaciones provenientes de la realización del hecho generador, génesis de la obligación tributaria y el posterior cumplimiento de la misma.”¹

1.2. Aspectos generales

Desde un punto de vista general, el derecho tributario es la actividad realizada por el Estado a través de la Superintendencia de Administración Tributaria; encaminada a la recaudación de tributos con el fin de financiar el presupuesto de cada ejercicio fiscal, lo cual constituye la principal fuente de ingresos, para que el Estado pueda realizar el bien común.

1.3. Definición

“El derecho tributario es la rama del derecho público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la relación jurídico tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos, siendo el más

¹ Monterroso, Gladys. **Fundamentos tributarios**. Pág. 3.

importante el poder tributario por ser el origen del mismo, en un contexto cada vez más polémico.”²

Entre el derecho tributario existe cierta analogía con la definición del derecho financiero: “Rama del derecho público interno que regula la actividad del Estado en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y aplicación de impuestos, presupuesto, crédito público y, en general, de todo lo relacionado directamente con el patrimonio del Estado y su utilización.”³

“El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan el establecimiento de los tributos y aseguran la recaudación de los mismos.”⁴

“El derecho tributario es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normándolos en sus distintos aspectos.”⁵

En sentido amplio, el derecho tributario es una rama del derecho público por medio del cual el Estado estudia y ejerce el poder tributario para agenciarse de ingresos que tienen como finalidad coadyuvar con el Estado para la realización del bien común; al decir que el derecho tributario es una rama del derecho público se hace referencia a que el conjunto de normas establecidas por el Estado, rigen la actividad de las instituciones

² **Ibid.** Pág. 5.

³ Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.** Pág. 323.

⁴ Díaz Dubón, Carmen y Lizett Nájera Flores. **derecho financiero II.** Pág. 9.

⁵ Villegas, Héctor B. **curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** Pág. 133.

del Estado que tienen a su cargo la recaudación de impuestos de los contribuyentes y de las personas particulares obligadas a contribuir con el fisco a través de sus aportes o ingresos.

“Algunos autores sostienen que el derecho sancionatorio o punitivo tributario es simplemente una parte del derecho tributario. Giuliani Fonrouge afirma que concibe al derecho tributario como un todo orgánico con aspectos diversos, pero interconectados y no separados, estimando que las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica. En consecuencia, todo lo relativo a las infracciones y sanciones no deriva sino del propio poder tributario estatal. Como consecuencia de esta teoría, Fonrouge sostiene que no obstante el carácter punitivo de las sanciones fiscales y su vinculación con los principios generales del derecho penal, su singularidad no permite aplicarle las disposiciones del Código Penal, salvo cuando la ley tributaria remita expresamente a sus normas.”⁶

1.4. Otras denominaciones del derecho tributario

“La doctrina italiana, española y brasileña, lo denomina derecho tributario: que es el conjunto de normas y principios relativos a los tributos y especialmente a los impuestos. El tributo es la prestación pecuniaria objeto de una relación que tiene como fuente la ley. Esta postura sobre el derecho tributario que tiene como objeto la relación, llamada

⁶ <http://canalegal.com/contenido.php?c=127&titulo=derecho-tributario-parte-VIII>. (Guatemala, 3 de agosto de 2010.)

relación jurídico tributaria, ha venido siendo la de más arraigo y por su proceso contractivo, la que más aportaciones ha recibido de importantes tratadistas.”⁷

“La doctrina alemana lo denomina derecho impositivo. La doctrina francesa lo denomina derecho fiscal. La doctrina mexicana lo denomina derecho patrimonial: El derecho patrimonial es una rama auxiliar del derecho financiero, pero su estudio se restringe especialmente al patrimonio como su nombre lo dice, o bien, a los bienes que pudieran pertenecer al Estado. En América Latina se le denomina derecho tributario.

Sin embargo, el término más apropiado para denominar la recaudación de impuestos es el de derecho fiscal, toda vez que puede entenderse que el fisco es el ente patrimonial del Estado, por lo tanto la intervención de dicho ente no sólo se refiere a que el Estado actúe en relación a la recaudación de los tributos sino también generalmente se relaciona con los demás recursos del Estado.”⁸

1.5. Principios del derecho tributario

El derecho tributario para su aplicación se rige por varios principios; los que han sido instituidos no sólo para protección del contribuyente sino que también para el Estado; ya que con su aplicación se respetan los derechos y obligaciones de ambos en materia de tributos.

⁷ http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lfis/torres_capitulo1. (Guatemala, 13 de septiembre de 2010.)

⁸ **Ibid**

El Artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala, regula 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;
- e) Obedecer las leyes...”

1.5.1. Principio de legalidad o primacía de la ley

“Es un principio fundamental del derecho público, conforme al cual todo ejercicio del poder público debería estar sometido a la voluntad de la ley de su jurisdicción y no a la voluntad de las personas. Por esta razón se dice que el principio de legalidad establece la seguridad jurídica.

Se podría decir que el principio de legalidad es la regla de oro del derecho público y en tal carácter actúa como parámetro para decir que un Estado es un estado de derecho, pues en él, el poder tiene su fundamento y límite en las normas jurídicas.

En íntima conexión con este principio, la institución de la reserva de ley obliga a regular la materia concreta con normas que posean rango de ley, particularmente aquellas materias que tienen que ver la intervención del poder público en la esfera de derechos del individuo. Por lo tanto, son materias vedadas al reglamento y a la normativa



emanada por el Poder Ejecutivo. La reserva de ley, al resguardar la afectación de derechos al Poder Legislativo, refleja la doctrina liberal de la separación de poderes.

Esta relación entre el principio de legalidad y el de reserva de la ley está generalmente establecida en una democracia en el llamado ordenamiento jurídico y recibe un tratamiento dogmático especial en el derecho constitucional, el derecho administrativo, el derecho tributario y el derecho penal.”⁹

El principio de legalidad constituye una garantía constitucional que fundamenta al derecho tributario, por medio de la cual se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley; como consecuencia emana de un órgano, que por mandato constitucional tiene la potestad para legislar conforme a lo establecido en la Constitución Política como norma superior de un Estado, para la sanción de leyes ordinarias que contienen el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad tributaria.

Este principio tiene su fundamento en la necesidad que tiene todo contribuyente de ser protegido legalmente; ya que los tributos en cierta forma restringen derechos a favor del Estado en protección a los particulares.

Atendiendo al principio de jerarquía constitucional, el principio de legalidad tiene su esencia en la primacía de la ley; ya que como norma jurídica rige desde el momento de su creación, aplicación y procedimientos; también todos sus aspectos legales de regulación se ajustan estrictamente a lo establecido en la Constitución Política; por otro

⁹ [http://es.wikipedia.org/wiki/principio de legalidad](http://es.wikipedia.org/wiki/principio_de_legalidad). (Guatemala, 13 de septiembre de 2010.)

lado, como norma ordinaria debe haber respetado todo el proceso legislativo de creación de una ley, porque emana de un órgano competente.

En la Constitución Política de la República de Guatemala, se encuentra el principio de legalidad, que puede ser aplicado en varios sentidos, el Artículo 5, norma que nadie está obligado a acatar órdenes que no se encuentran basadas en ley; el Artículo 24, establece que los libros, documentos y archivos que se relacionen con el pago de tributos podrán ser revisados por autoridad competente de conformidad con la ley; también el Artículo 28 al referirse al derecho de petición establece que todo habitante de la República tiene derecho a dirigir peticiones a la autoridad competente, quien deberá resolver de conformidad con la ley.

1.5.2. Principio de legalidad administrativa

En el desarrollo de la investigación se logró establecer que en la antigüedad la administración pública no podía actuar basada en sus propias normas y propios principios; toda vez que el derecho administrativo no tenía vida propia y le eran aplicadas a la actividad administrativa las normas generales del derecho común. Sin embargo, con la Revolución Francesa surge la separación y autonomía del derecho administrativo y como consecuencia la creación de las propias normas.

En la actualidad, la función administrativa que regula la forma impositiva por la cual el Estado le impone a los contribuyentes y a los particulares la obligación de tributar; es a través del derecho administrativo, que en congruencia con el principio de legalidad y



primacía constitucional, aunque limitándole al Estado la actividad de recaudación de tributos; protege al obligado frente a la doble tributación.

1.5.3. Principio de legalidad tributaria

“El derecho tributario, tiene su fundamento en la Constitución Política de la República de Guatemala, el regular, en el Artículo 239: Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación.

En consecuencia el Estado en el ejercicio de su potestad tributaria al momento en que sean decretados los impuestos, debe velar, para que se establezcan en una norma legal, es decir que haya sido creada por el órgano competente, que de conformidad con nuestro ordenamiento jurídico le corresponde al Congreso de la República, debido a que las disposiciones legales tributarias contenidas en dicha norma son de observancia general y de aplicación individual.

La institución encargada por disposición de la ley de recaudar los impuestos es la Superintendencia de Administración Tributaria, al amparo del Decreto 1-98 del Congreso de la República, institución que tiene carácter de entidad descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, la citada institución tiene dentro

de sus principales funciones, ejercer la administración del régimen tributario así como la aplicación de la legislación tributaria.”¹⁰

1.5.4. Principio de capacidad de pago

Diversos autores dedicados al estudio de derecho tributario han llegado a la conclusión que al principio de capacidad de pago le es más adecuado denominarlo principio de capacidad contributiva.

“En la legislación mexicana el principio de capacidad de pago: Inspirado en el principio de justicia de Adam Smith, sostiene que quienes poseen mayor ingreso o riqueza deben pagar la mayor parte del impuesto, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos, puesto que a los ingresos más altos se les grava más fuertemente; la estructura del impuesto por sí sola tiene el efecto de guardar la distribución del ingreso y la riqueza.”¹¹

“En la legislación argentina el principio de capacidad de pago regula: Que si bien todo impuesto tiene que corresponder a una capacidad contributiva, la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida económica de esa capacidad. El valor económico de los bienes que constituyen el objeto material del impuesto no determina por sí solo, y a veces no determina de ningún modo, las distintas categorías de contribuyentes, ni las que el régimen impositivo

¹⁰ **Ibid**

¹¹ [http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/principio de capacidad de pago](http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/principio_de_capacidad_de_pago). (Guatemala, 20 de septiembre de 2010.)

hace de los bienes gravados, y de la situación de los contribuyentes a su respecto. En estas determinaciones pueden intervenir factores que son económicos o que lo son sólo indirectamente.”¹²

“El autor Pérez de Ayala, al referirse al principio de capacidad de pago afirma, que es un principio que pocos se atreven a negar y que sin embargo cada cual entiende y aplica en forma diferente.

Este principio para Fernando Sáinz de Bufanda, supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago de un impuesto, una vez cubiertos los gastos vitales e ineludibles del sujeto.”¹³

Se entiende por capacidad de pago o capacidad tributaria, la capacidad que tiene toda persona de aportar al fisco a través del pago de impuestos sin que se vean afectadas otras obligaciones que socialmente son esenciales como los gastos familiares.

El espíritu del legislador al establecer en la Constitución Política de la República de Guatemala el principio de legalidad; seguramente fue que la carga tributaria para el contribuyente fuera de acuerdo a la situación financiera de él particularmente en la

¹² [http://www.qseach.com/search?hl=es&ie=ISO-8859-1&q=principio de capacidad de pago](http://www.qseach.com/search?hl=es&ie=ISO-8859-1&q=principio+de+capacidad+de+pago), legislación argentina. (Guatemala, 20 de septiembre de 2010.)

¹³ Díaz Dubón Carmen y Lizett Nájera Flores. **Ob. Cit.** Pág. 18.

sociedad; de tal forma que su obligación tributaria se adecuara de acuerdo a los ingresos que él percibía, por lo que prohibió la doble o múltiple tributación.

El principio de capacidad de pago se encuentra regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 243 el cual establece: “Principio de capacidad de pago. 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 tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.”

1.5.5. Principio de igualdad tributaria

La Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 4 regula: “Libertad e igualdad. En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos... “Respecto al campo del derecho tributario, la interpretación adecuada de la citada norma es que toda persona en capacidad de aportar al Estado a través de los tributos, debe pagarlos. Sin embargo, resulta de cierta forma de difícil aplicación, debido a que existen muchos factores que inciden o reflejan desigualdad en aspectos sociales

o económicos; por lo que la mejor interpretación o la más adecuada es que todos estén obligados a pagar al fisco la misma cuota; sin importar la situación económica en que se encuentre cada persona obligada a pagar impuestos.

“Rodríguez Lobato indica que el principio de igualdad significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales en iguales circunstancias y, consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias.”¹⁴

La Constitución Política de la República de Guatemala contempla el principio de igualdad, y como norma fundamental del Estado regula claramente que todas las personas son iguales; por lo que el Estado a través de la institución encargada de recaudar los impuestos debe tomar la igualdad como base para establecer las cargas tributarias.

Para las licenciadas Carmen Díaz Dubón y Lizett Nájera Flores: “Este principio no se refiere a la igualdad numérica que dará lugar a mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento en análogas situaciones, con exclusión de todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.”¹⁵

¹⁴ Monterroso, Gladys. **Ob. Cit.** Pág. 35.

¹⁵ Díaz Dubón, Carmen y Lizett Nájera Flores. **Ob. Cit.** Pág. 19.

Al analizar el principio de igualdad establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala; es posible determinar que existe contradicción con lo estipulado con el Artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, puesto que establece quienes son las personas exentas generalmente, y en el Artículo 8 de la misma norma, regula quienes son las personas exentas específicamente. Por lo que, no obstante el principio de igualdad estipulado en la norma constitucional, hay quienes gozan de exenciones y beneficios, o sea personas que no tributan pese a la existencia de un hecho imponible.

Aunque existan excepciones que tengan como justificación situaciones económicas, políticas o sociales; no deberían existir privilegios para ninguna persona atendiendo el principio constitucional de igualdad. Por lo que toda persona ya sea individual o jurídica, está obligada a pagar los impuestos, y como persona o sujeto de derecho encuadre su actitud con un hecho generador.

1.5.6. Principio de proporcionalidad

“Es la correcta distribución entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ella gravados. Significa que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la hacienda pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de ingresos netos que hayan percibido, pues en este caso se estaría utilizando a los tributos como medio para que el Estado

confisque bienes a los ciudadanos. Los gravámenes deben estar de acuerdo con la capacidad económica, que las personas que tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los medianos, y reducidos recursos; este principio aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio.”¹⁶

El Estado al fijar la contribución a cada contribuyente debe de hacerlo en proporción a la capacidad que cada uno tenga de contribuir económicamente; con el objeto que el aporte no resulte desproporcionado en relación a su capacidad económica.

“Esta progresividad ha sufrido una profunda evolución en el pensamiento tributario. Hasta fines del siglo XIX la gran mayoría de los sistemas fiscales se basaban en la proporcionalidad (para las finanzas públicas, un impuesto es proporcional cuando su alícuota es constante, cualquiera que sea la cantidad gravada).

Cuando comenzaron a establecerse escalas progresivas, ello dio lugar a grandes debates y discusiones doctrinales que tuvieron lugar especialmente a finales del siglo XIX durante las tres primeras décadas del presente siglo. Las modernas tendencias, sin embargo, han admitido la progresividad considerando que contribuye a la redistribución de la renta en sentido igualitario.

¹⁶ <http://html.buenastareas.com/principios-constitucionales-fiscales.html>. (Guatemala, 2 de agosto de 2010.)

Atendiendo al principio de proporcionalidad el órgano encargado de crear impuestos debe hacer un estudio cuidadoso de qué impuestos va a crear, con qué objeto los va a crear y cuál es la capacidad económica de la persona obligada para soportar la carga tributaria.

Este principio tiene estrecha relación con el principio de capacidad de pago y en un momento determinado también tiende a crear confusión con el citado principio; ya que según el principio de proporcionalidad, todo contribuyente cumplirá con el deber constitucional de pagar tributos sin que estos atenten contra su derecho de propiedad; por lo que el sistema tributario debe encontrarse claramente determinado, de tal forma que toda la población pague los tributos proporcionalmente de acuerdo a su patrimonio. La exigencia fundamental de todo sistema tributario justo y equitativo es que las cargas se adapten a la capacidad económica de los ciudadanos; en proporción a la manifestación de la capacidad económica que cada quien posea.

El fundamento legal del principio de proporcionalidad se encuentra regulado en la Constitución Política de la República en el Artículo 243, segundo párrafo, que regula la prohibición de los tributos confiscatorios y prohíbe la doble o múltiple tributación; así también el Artículo 41 de la misma norma constitucional, regula la prohibición de la confiscación de bienes sin importar su fuente; la imposición de multas confiscatorias y en caso de que sean determinadas no podrán ser mayores al impuesto omitido; por lo

que el mismo debe ser pagado en forma proporcional al patrimonio que cada quien posea.”¹⁷

Al analizar este principio se puede observar que es justo y equitativo, ya que estudia la capacidad económica de cada contribuyente, al momento de hacer sus pagos fiscales; ya que las leyes son claras al establecer cuales son las obligaciones de cada contribuyente, pero sin alterar la economía de la persona que está sujeta a contribuir con el fisco.

1.5.7. Principio de irretroactividad

“De conformidad con lo establecido en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala; por norma general la ley no tiene efecto retroactivo; sin embargo, hace la excepción en materia penal siempre que favorezca al reo; además de conformidad con lo determinado en el Artículo 66 del Código Tributario, 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 que no afecten resoluciones o sentencias firmes; por lo que tácitamente regulan un beneficio al contribuyente infractor, similar a lo estipulado en la Carta Magna en relación al delito.

En materia tributaria respecto al principio de irretroactividad, se ha dicho que constituye un criterio normativo para el juez, no siendo aplicable este principio para el legislador; el

¹⁷ **Ibid**

cual puede dejarlo de lado con relación a ciertas materias que en su opinión deban quedar al margen de ese principio. Así, en otros países se han dictado leyes impositivas y leyes jubilatorias, con carácter retroactivo, que determinan un criterio de interpretación obligatorio para los jueces, pero no para el legislador, que puede, por una ley particular, alterar la norma general; situación que en Guatemala no es posible, por el principio constitucional normado en el Artículo 15 de la Carta Magna y desarrollado además en el Artículo 66 del Código Tributario.

Debe entenderse que el término irretroactividad se refiere a aplicar una ley vigente a los hechos y actos consumados bajo el imperio de una ley anterior. El Artículo 15 de la Constitución Política regula que la ley no tienen efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo. En armonía con esa disposición, el Artículo 7 de la Ley del Organismo Judicial establece que la ley no tiene efecto retroactivo ni modifica derechos adquiridos, no existe en el ordenamiento jurídico guatemalteco ningún precepto que defina o determine cuándo una ley deba calificarse de retroactiva; sin embargo, la última norma hace referencia a los derechos adquiridos, que es uno de los conceptos que sirve de fundamento a ciertas corrientes doctrinarias para explicar los alcances del principio de la no retroactividad de la ley. La legislación guatemalteca, puede afirmarse, ha optado entre las diversas teorías por la de los derechos adquiridos, la que tiene, como todas las demás sobre esta materia, una conceptualización todavía imprecisa. Para que una ley sea retroactiva, es indispensable que obre sobre el pasado



y que lesione derechos plenamente adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, para modificarlos.”¹⁸

Para concluir con el capítulo, se puede indicar que el derecho tributario es el medio que utiliza el Estado para la recaudación de los impuestos, los cuales utiliza para los servicios públicos que brinda a la población.

Cabe indicar también, que los principios que se aplican en materia tributaria son casi los mismos que regula la Constitución Política de la República de Guatemala; en todo caso lo que se debe respetar es el principio de capacidad de pago del contribuyente.

¹⁸ Ibid



CAPÍTULO II

2. Principios constitucionales y jerarquía normativa

2.1. Principio de legalidad

El tratadista Manuel Ossorio, define la legalidad de la siguiente manera: “Régimen político estatuido por la ley fundamental del Estado. En este último sentido se habla de gobierno legal y con referencia al establecido de acuerdo con las normas de la Constitución.”¹⁹

Sin embargo la licenciada Gladys Monterroso, se refiere al principio de legalidad así: “Aplicable únicamente al derecho tributario, consagrado en el Artículo 239 de la Carta Magna, aunque existe el principio de legalidad como una generalidad del derecho en Guatemala, el artículo antes mencionado lo dedica exclusivamente al ámbito tributario.”²⁰

Este principio lo regula la Constitución Política de la República de Guatemala, en su Artículo 239 que norma: “Principio de Legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la

¹⁹ Ossorio Manuel. **Ob. Cit.** Pág. 563

²⁰ Monterroso Gladys. **Ob. Cit.** Pág. 20.

equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de la recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) las infracciones y sanciones tributarias.

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

“Nullum tributum sine lege, por este principio se exige que la ley establezca claramente el hecho imponible, los sujetos obligados al pago, el sistema o la base para determinar el hecho imponible, la fecha de pago, las exenciones, las infracciones y sanciones, el órgano habilitado para recibir el pago, etc.”²¹

“Este principio se refiere a que la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales, de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo. Este principio constituye un límite formal respecto al sistema de

²¹ http://www.monografias.com/trabajos30/derecho_tributario. (Guatemala, 23 de septiembre de 2010.)

producción de esa norma. Dicho principio está formulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República”.²²

2.2. Principio de capacidad de pago

Este principio se refiere con exclusividad a la forma de aplicar el tributo, el cual tiene como fundamento el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual preceptúa: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíbe los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.”

El precepto es claro, este principio sólo debe ser aplicado en el campo del derecho tributario de conformidad con el ordenamientos jurídico vigente.

²² <http://www.minfin.gob.gt/archivos/pacto/2004/b/2/cuatro.pdf>. principio de derecho tributario. (Guatemala, 23 de septiembre 2010.)

2.3. Principio de irretroactividad

“Este principio es conocido en la doctrina como *nullum tributum sine lege*, que significa que no puede existir un tributo sin una ley que lo regule con anterioridad; por lo que el Estado a través de los entes encargados de la recaudación tributaria no puede exigir el pago de un tributo si no se encuentra establecido en una ley y que como requisito esencial para la efectividad del mismo; debe contar con los elementos necesarios para su validez; por lo tanto, para que sea efectivo antes debe ser creada una ley que lo regule. A este principio se refiere el Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala.”²³

Este principio también se aplica para el derecho tributario, mismo que fue analizado en el anterior capítulo.

2.4. Principio de no confiscatoriedad

Confiscación desde un punto de vista general, significa privar a una persona de sus bienes y adjudicarlos al fisco sin que exista ninguna clase de reparación. La Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 243 segundo párrafo establece: “Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.” De lo anterior se concluye,

²³ *Ibid*

que tanto en la creación del tributo como en el sistema sancionatorio se prohíbe la confiscación tributaria.

Según este principio se prohíben los tributos confiscatorios; esto quiere decir que el fisco no puede apropiarse de los bienes del contribuyente cuanto éste no tiene dinero para pagar sus impuestos. En todo caso el Código Tributario ha regulado los convenios de pago para no afectar la capacidad de pago del contribuyente; para que de esta forma cumpla con su obligación y el Estado no pierda su derecho a los tributos.

Al analizar los principios constitucionales se puede indicar que el de legalidad es la base sobre la cual el Estado puede crear e imponer los tributos o impuestos; sólo el Estado tiene esa facultad que realiza a través de las leyes; además, cuando crea un tributo tiene obligadamente que analizar la capacidad de pago del contribuyente, para que los tributos no se conviertan en confiscatorios de los bienes del contribuyente; asimismo, la retroactividad como principio, se aplica en el caso de multas e intereses en beneficio del contribuyente.

Gomo se puede ver, todos los principios analizados tienen su base legal en la Constitución Política, están relacionados y creados para beneficio de los contribuyentes y del Estado, por eso es que el derecho tributario se rige por el principio de igualdad tributaria.

2.5. Jerarquía normativa

En el ordenamiento jurídico, la Constitución Política de la República de Guatemala es la norma fundamental del Estado y atendiendo la pirámide de Kelsen ocupa el primer lugar; cualquier otra norma que tergiverse o contradiga lo establecido en la Constitución Política es nula de pleno derecho; por lo tanto, los principios descritos con anterioridad tanto en la regulación como en la aplicación del tributo son de observación obligatoria.

2.6. Infracciones sancionadas con cierre temporal reguladas en el Código Tributario

El autor Manuel Ossorio, define infracción como: “Trasgresión, violación o quebrantamiento de alguna ley, pacto o tratado. Toda persona es responsable de las infracciones que cometa, incurriendo en las penas respectivamente señaladas o en la obligación de resarcir los daños y perjuicios así ocasionados.”²⁴

Según el Código Tributario reformado por el Artículo 41 del Decreto número 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, en el Artículo 85 regula: “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:

²⁴ Ossorio, Manuel. **Ob. Cit.** Pág. 515.

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 plazos 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 autorizadas por la Administración Tributaria.
3. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas u otros documentos.
4. No haber autorizado los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas.”

El numeral 1, que se analiza en la presente investigación de no emitir o no entregar facturas; el Código Tributario lo sanciona con el cierre temporal de las empresas que no cumplen con este requisito; sin embargo, no establece cuál es el monto por el que debe emitirse la factura.

2.7. Plazo mínimo y máximo que puede durar el cierre temporal de un establecimiento comercial

Según el Código Tributario reformado por el Artículo 41, Decreto número 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, el Artículo 86 establece: “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 incurran en la comisión de las infracciones tipificadas en el Artículo 85 de este Código.

Cuando el infractor sea propietario de varias empresas, establecimientos o negocios, pero cometa la infracción sólo en uno de ellos, la sanción se aplicará únicamente en aquél o aquellos en que se haya cometido la infracción.

Sanción: El cierre temporal se aplicará por un plazo mínimo de diez días (10) días y por un máximo de veinte (20) días, continuos. La sanción se duplicará, conforme a lo dispuesto en este artículo, si el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola u oculta los dispositivos de seguridad, o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado. Al comprobar la comisión de una de las infracciones a que se refiere el artículo 85 de este Código, la Administración Tributaria lo documentará mediante acta o por conducto de su intendencia de asuntos jurídicos, presentará solicitud razonada ante el juez de paz del ramo penal competente, para que imponga la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio.

El juez, bajo pena de responsabilidad, fijará audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes a la recepción de la solicitud; en la misma audiencia deberá escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes. Al finalizar la audiencia, el juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva, ordenando el cierre temporal conforme a este artículo, cuando proceda.

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

El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios será ejecutado por el juez que lo decretó con la intervención de un representante de la Administración Tributaria, quien impondrá sellos oficiales con la leyenda "CERRADO TEMPORALMENTE POR INFRACCIÓN TRIBUTARIA", los cuales también deberán ser autorizados por el juez con el sello del tribunal y la indicación "POR ODEN JUDICIAL".

Si 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 más trámite ni nuevo procedimiento, se duplicará la sanción sin perjuicio que la Administración Tributaria presente denuncia por los ilícitos penales que correspondan, ante las autoridades competentes.

Cuando el lugar cerrado temporalmente fuere a su vez casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habiten pero en él 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 competente, procederá el recurso de apelación.

El cumplimiento de la sanción no libera al infractor de la obligación del pago de las prestaciones laborales a sus dependientes, de conformidad con lo establecido en el Artículo 61 literal g, del Código de Trabajo, Decreto Número 1441 del Congreso de la República y sus reformas. En caso de reincidencia, se estará a lo dispuesto en el Artículo 74 del Código Tributario.

A solicitud del sancionado, el juez podrá reemplazar la sanción de cierre temporal por una multa equivalente hasta el diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos en el establecimiento sancionado durante el último período mensual. Dicha multa no podrá ser menor a diez mil quetzales (Q10, 000.00).

En el caso que el contribuyente se encuentre inscrito en el Régimen de Pequeño Contribuyente del Impuesto al Valor agregado, la sanción de cierre temporal se podrá reemplazar por una multa de cinco mil quetzales (Q5, 000.00).”

La citada norma legal establece que el cierre temporal se aplicará por un plazo mínimo de diez días y un máximo de veinte días continuos.

Al estudiar el Artículo 85 del Código Tributario, se puede ver que los contribuyentes están totalmente obligados a regirse por la ley, ya que establece que deben cumplir con

sus obligaciones fiscales; y que si se omite esta obligación, estarían cometiendo una infracción a la ley, y quedan sujetos a acatar las sanciones que se les impongan por infringir las leyes tributarias.

2.7.1. Sanción

Según la licenciada Gladys Monterroso: “Es la violación o el incumplimiento a las normas tributarias, por lo que el Estado, con la facultad que le confiere el Artículo 239 de la Constitución Política de la República, aplica al infractor una sanción que va de acuerdo al tipo de infracción que se comete, es un hecho positivo o negativo impuesto al obligado, aun mediante la fuerza, como consecuencia del incumplimiento de un deber jurídico.”²⁵

2.8. Clases de infracciones

- a) “Infracciones sustanciales o materiales: Son aquéllas que se caracterizan por la falta de pago de los tributos en el término que establece la ley, tienen relación con las obligaciones materiales. Estas infracciones consisten en la falta de cumplimiento de la obligación tributaria...
- b) Infracciones formales: Son transgresiones que se manifiestan por el incumplimiento de órdenes administrativas o por el incumplimiento de los deberes formales, tienen relación con las obligaciones formales”.²⁶

²⁵ Monterroso, Gladys. **Ob. Cit.** Pág. 174.

²⁶ **Ibid.** Pág. 167.

Según el Código Tributario el Artículo 94 numerales 3, 8 y 17 regula: "Infracciones a los deberes formales. Constituye infracción a los deberes formales la acción u omisión del contribuyente o responsable que impliquen incumplimiento de los previstos en el 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. SANCIÓN: Multa equivalente al monto del impuesto correspondiente a la transacción. Si el adquirente denuncia ante la Administración Tributaria a quien estando obligado no emitió y le entregó el documento legal correspondiente, quedará exonerado de la sanción...
8. Extender facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos que no cumplan con alguno de los requisitos formales según la ley específica. SANCIÓN: Multa de cien quetzales (Q100.00) por cada documento. El máximo de sanción que podrá aplicarse será de cinco mil quetzales (Q5, 000.00), en cada período mensual. En ningún caso la sanción máxima excederá del dos por ciento (2%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en que haya reportado ingresos...
17. Emitir en forma ilegible, borrosa o incompleta, facturas, facturas especiales, notas de débito, notas de crédito, u otros documentos que la Administración Tributaria haya autorizado. SANCIÓN: Multa de cinco quetzales (Q5, 000.00), en cada período mensual que se establezca la infracción. En ningún caso la sanción máxima excederá del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingresos..."

2.9. Responsabilidad tributaria

El Código Tributario reformado por el Artículo 41 del Decreto número 4-2012, del Congreso de la República de Guatemala, en el Artículo 77 establece: “Responsabilidad personal. La responsabilidad por infracciones es personal, salvo las establecidas en este Código. “

Se refiere a que los profesionales que presten los servicios de contabilidad, son responsables si por dolo se produce el incumplimiento de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo, que en este caso son los pequeños contribuyentes.

De lo preceptuado anteriormente se deduce que la responsabilidad es personal, lo cual da lugar al cobro judicial, en caso de incumplimiento de la obligación tributaria.

En Guatemala, los principios constitucionales que inspiran al derecho tributario están consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala; en cuanto a su cumplimiento en la práctica tributaria, existe el principio de legalidad, el cual le corresponde exclusivamente al Congreso de la República, al decretar las leyes que han de ser aplicadas con el propósito de la recaudación de impuestos.

En cuanto al principio de capacidad de pago, su aplicación no siempre se lleva a cabo, a pesar que la Constitución Política de la República de Guatemala, regula que el sistema tributario debe ser justo y equitativo; ya que en la práctica en algunos casos en

particular, se imponen multas elevadas a los contribuyentes que no pueden pagar y lógicamente se ven en la necesidad de cerrar sus establecimientos comerciales.

El principio de irretroactividad, se refiere a que las leyes no tienen efecto retroactivo; como consecuencia no debe sancionarse a un contribuyente aplicando una ley que entra en vigencia posteriormente de cometida una infracción tributaria.

El principio de no confiscatoriedad, quiere decir que el fisco no puede ni debe apropiarse de los bienes del contribuyente cuando se le ha impuesto una multa y no tiene solvencia económica para pagarla; en todo caso lo legalmente procedente es la suscripción de un convenio de pago entre el ente recaudador y el contribuyente.

Al analizar la aplicación de los principios constitucionales, se puede establecer que su aplicación en Guatemala es efectiva; siempre y cuando los contribuyentes cumplen con sus obligaciones tributarias, para que no tengan problemas con el fisco.

CAPÍTULO III

3. Obligaciones fiscales de los comerciantes

“Según el Código Tributario, los contribuyentes o responsables ante el fisco, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales regulados por este Código o por normas legales especiales; asimismo al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso. La exención del pago de un tributo, no libera al beneficiado del incumplimiento de las obligaciones que de acuerdo con la ley le correspondan. También están obligados a facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización, e investigación que realice la Superintendencia de Administración Tributaria, y cuando las leyes lo establezcan deberán:

- a) Inscribirse en el Registro Tributario Unificado u otros registros fiscales, aportando los datos y documentos necesarios; obtener el Número de Identificación Tributaria (NIT); solicitar autorización, imprimir y emitir facturas por sus ventas;
- b) Llevar libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación;
- c) Prestar las declaraciones que correspondan y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas;
- d) Facilitar a los auditores tributarios autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier local, establecimientos, oficinas, depósitos, cajas registradoras y archivos, así como medios de transporte.”²⁷

²⁷ <http://es.scribd.com/doc/32188243/obligaciones-fiscales-en-Guatemala>. (Guatemala, 24 de marzo de 2012.)

3.1. Conceptualización básica

“Es el proceso de fiscalización, que comprende un conjunto de tareas que tienen por finalidad instar a los contribuyentes a cumplir su obligación tributaria; cautelando el correcto, íntegro y oportuno pago a los impuestos, para esto la Superintendencia de Administración Tributaria, está autorizada por la ley para examinar las declaraciones presentadas por los contribuyentes dentro de los plazos de prescripción que tiene; y revisar cualquier deficiencia en su declaración, para liquidar un impuesto y girar los tributos a que hubiere lugar. La auditoría tributaria constituye una actividad permanente de fiscalización, ésta consiste en verificar la exactitud de las declaraciones a través de la revisión de los antecedentes y documentación de los contribuyentes.”²⁸

3.1.1 Definición de obligación

Según el autor Manuel Ossorio obligación es: “El deber jurídico normativamente establecido de realizar u omitir determinado acto, y a cuyo incumplimiento por parte del obligado es imputada, como consecuencia, una sanción coactiva; es decir, un castigo traducible en un acto de fuerza física organizada. Jurídicamente y en términos generales, puede decirse que las obligaciones admiten la siguiente división:

- a) de hacer,
- b) de no hacer,
- c) de dar cosas ciertas,
- d) de dar cosas inciertas,

²⁸ **Ibid**

e) de dar sumas de dinero.

La simple enunciación de esas obligaciones resulta suficiente para comprender su contenido. Se clasifican asimismo en principales, cuando subsisten por sí mismas; accesorias, cuando dependen o están vinculadas con la principal; puras, cuando no dependen de una condición; condicionales, cuando su cumplimiento depende de ciertas circunstancias, por lo que adquieren diversas modalidades; divisibles, cuando también lo sea la cosa, el hecho o la abstención que ha de ser cumplida y siempre que tal fraccionamiento se encuentra permitido legal o convencionalmente, e indivisibles en el supuesto contrario.

Las obligaciones pueden ser también naturales, entendiéndose por tales las que se fundan en una causa suficiente para engendrar en una persona, y con respecto a otra, una prestación determinada, pese a que el legislador no las ha incluido entre las obligaciones civiles, por cuanto no dejan al titular del derecho ningún medio procesal para reclamarlas; civiles, que, contrariamente a las naturales, son aquéllas cuyo cumplimiento puede ser exigido por vía legal; mancomunadas, cuando reconocen varios acreedores o varios deudores no obstante estar representadas por una sola prestación; solidarias, cuando su cumplimiento puede ser íntegramente exigido por cada uno de los deudores, y a plazo, cuando su ejercicio está sujeto a un término suspensivo o resolutorio.

Se llaman obligaciones alternativas cuando, conteniendo una pluralidad de obligaciones, el deudor queda librado de todas ellas mediante el cumplimiento de una sola, y son

facultativas cuando, no teniendo por objeto sino una sola prestación, el deudor tiene la facultad de sustituirla por otra.”²⁹

“Es un vínculo jurídico de carácter personal, entre la Superintendencia de Administración Tributaria y los contribuyentes o sus representantes. Comprende la presentación de información y pago de un tributo y surge al realizarse.”³⁰

3.1.2. Obligación fiscal

“La obligación ha sido definida como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto pasivo, exige el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie. De la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales; un acreedor y un deudor y en el centro un contenido que es la prestación del tributo.”³¹

3.2. Quienes son comerciantes

El Código de Comercio de Guatemala regula en el Artículo 2: “Comerciantes. Son comerciantes quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro, cualesquiera actividades que se refieren a lo siguiente:

²⁹ Ossorio, Manuel. **Ob. Cit.** Pág. 659

³⁰ http://www.scribd.com/doc/32188243/obligaciones_fiscales. **Ob. Cit.**

³¹ **Ibid.**

1. La industria dirigida a la producción o transformación de bienes y a la prestación de servicios.
2. La intermediación en la circulación de bienes y a la prestación de servicios.
3. La banca, seguros y fianzas.
4. Las auxiliares de las anteriores.”

3.2.1. Definición de comerciante

Según el maestro René Villegas Lara: “Es aquella persona que, con intenciones de lucro, compra para vender, colocándose o desarrollando una actividad intermediadora entre productor y consumidor de bienes y servicios.”³²

3.3. Empresa mercantil

“Originalmente el concepto de empresa ha surgido de la ciencia económica, en donde se establece que es una organización del factor capital y el factor trabajo, con destino a la producción de bienes o servicios o a la mediación de los mismos para el mercado. En el ámbito jurídico ha sido difícil formular un concepto más o menos unitario de la empresa, ya que se ha tratado de encontrar un contexto que no se semeja al punto de vista económico. Se piensa incluso, que no existe de empresa, el que, recogiendo los elementos que le asigna la economía, no deja lugar a dudas en cuanto a su alcance y

³² Villegas Lara, René Arturo. **Derecho mercantil guatemalteco**. Pág. 27.

proyección legal. Jurídicamente, ¿qué es una empresa en Guatemala? La respuesta la da el Artículo 655 del Código de Comercio.”³³

Según el Código de Comercio de Guatemala el Artículo 655 establece: “Empresa Mercantil. Se entiende por empresa mercantil el conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público, con propósito de lucro y de manera sistemática, bienes o servicios.”

3.3.1. Definición

Es la empresa que cuenta con un solo propietario. La persona individual registrada ante el Registro Mercantil es quien obtiene los beneficios y derechos de la empresa pero también es responsable de las obligaciones en que incurra ésta. La empresa mercantil individual una vez inscrita deberá obtener una patente de empresa mercantil para poder operar comercialmente.

3.3.2. Naturaleza jurídica de la empresa mercantil

“La empresa mercantil está sujeta al tráfico jurídico, según las siguientes teorías: Teoría atomista: según esta teoría la empresa es una yuxtaposición de ingredientes particulares carentes de unidad jurídica, los que mantienen su individualidad. Teoría unitaria: la empresa es una entidad que sólo es dable estudiarla como totalidad que sustituye a los elementos particulares que contribuyen a formarla. Teoría intermedia: la

³³ **Ibid.** Pág. 362

empresa en principio es una unidad; pero también puede ser considerada en sus elementos. En nuestro sistema legal (Art. 662 del Código de Comercio encontramos que se reconoce la unidad de la empresa; pero, si ésta deja de funcionar injustificadamente, sus elementos dejan de estar ligados a una unidad, la cual supone que pueden entrar en relaciones jurídicas en forma singular.

Establecido que es una unidad, aún es necesario llegar a otro estrato del régimen jurídico doctrinario, para completar una idea fija sobre el tema que tratamos. Algunas legislaciones –la española, por ejemplo- al no tener un régimen preciso sobre la empresa, suelen darle un carácter subjetivo, diciendo que es una persona jurídica. Afortunadamente, los autores del Código de Comercio vigente en Guatemala fueron precisos al establecer la naturaleza jurídica de la empresa y no deja lugar a ninguna duda: la empresa mercantil es un bien mueble. Como tal, se le ubica dentro del libro que trata de las cosas mercantiles, término que en el Derecho Mercantil se usa como sustituto de la palabra mueble del Derecho Civil. El Código de Comercio de Guatemala en el Artículo 655 último párrafo regula: “la empresa mercantil será reputada como un bien mueble” por lo que se entiende que su naturaleza jurídica es de carácter legal.”³⁴
(sic)

3.3.3. Elementos de la empresa mercantil

“Los elementos de la empresa mercantil son de diversa índole: materiales e inmateriales: a) El establecimiento: Es un elemento de la empresa, se constituye por el

³⁴ **Ibid.** Pág. 363

lugar en donde tiene su asiento. Un comerciante, según la complejidad de su organización comercial, puede tener un establecimiento principal y otros auxiliares, tanto para la sede como para las sucursales. Establecimiento significa, entonces, el centro de las operaciones mercantiles, aunque haya comerciantes que no tienen establecimiento, como sucede con los mercaderes que trabajan en forma ambulante. b) La clientela y la fama mercantil: Se consideran elementos de la empresa y se les contempla jurídicamente dentro de tal unidad. La clientela sería el conjunto indeterminado de personas individuales o jurídicas que mantienen relaciones de mercadeo con la empresa: c) El nombre comercial y los demás signos distintivos de la empresa y del establecimiento. Por la importancia que tienen los signos distintivos de la empresa y el establecimiento: d) Los contratos de arrendamiento: El propietario de una empresa mercantil puede tener en arrendamiento los locales en que realiza sus negociaciones; o bien, en esa misma calidad usaría otro tipo de bienes que son indispensables para el funcionamiento de la empresa: e) El mobiliario y la maquinaria: Son elementos de la empresa atendiendo a la naturaleza y actividad a que se dedique: f) Los contratos de trabajo: En una empresa, regularmente, prestan sus servicios distintas personas que se ligan al comerciante por un contrato de trabajo: g) Las mercaderías, los créditos y demás valores similares. Por último se señalan también como elementos de la empresa las mercaderías, cuyo destino esencial es el tráfico; la mercadería se produce para venderla; el intermediario la adquiere para venderla; el intermediario la adquiere para revenderla.³⁵

³⁵ *Ibid.* Pág. 363.

El Código de Comercio de Guatemala en el Artículo 657 establece: “Contenido del contrato. Todo contrato sobre una empresa mercantil, que no exprese los elementos que de ella se han tenido en cuenta, comprenderá:

- 1º. El o los establecimientos de la misma.
- 2º. La clientela y la fama mercantil.
- 3º. El nombre comercial y los demás signos distintivos de la empresa y del establecimiento.
- 4º. Los contratos de arrendamiento.
- 5º. El mobiliario y la maquinaria.
- 6º. Los contratos de trabajo.
- 7º. Las mercaderías, los créditos y los demás bienes y valores similares.”

3.3.4. Responsabilidad del titular de la empresa mercantil al momento de transmitirla

“Establecida la naturaleza mueble de la empresa mercantil, es entonces un objeto de negocios jurídicos definitivos o temporales que se puedan dar mediante los siguientes contratos: compraventa, usufructo y arrendamiento.

- a) Compraventa de la empresa. Aun cuando puede no ser el contrato exclusivo para la transmisión de la empresa mercantil, porque también podría ser objeto de una donación o de un acto de última voluntad, regularmente la empresa es objeto de compraventa. Transmitir una empresa en propiedad produce efectos especiales y se sujeta a formalidades específicas.

b) Usufructo y arrendamiento de la empresa. Constituyendo la empresa un bien productivo, se puede transmitir el uso y el disfrute del mismo, conservando el comerciante la nuda propiedad del bien. El adquirente en este caso, tanto como usufructuario o como arrendatario, tiene la obligación de conservar la organización empresarial con el fin de garantizar los resultados de la gestión económica.³⁶

El Código de Comercio de Guatemala en el Artículo 656 regula: "Transmisión. La transmisión o gravamen de sus elementos inmuebles se registrarán por las normas del derecho común. La transmisión de una empresa se hará de acuerdo con las formalidades establecidas para la fusión de sociedades si el enajenante es una sociedad. Si es comerciante individual, deberá publicarse en el diario oficial y en otro de mayor circulación en el país, con la anticipación y en la forma y para los fines que señala el artículo 260, el último balance y el sistema establecido para la extinción del pasivo."

El mismo Código en el Artículo 659 regula: "Cesión de créditos. La cesión de los créditos relacionados con la empresa cedida, aunque no se notifique al deudor o éste no acepte, tendrá efectos frente a terceros desde el momento de la inscripción de la transmisión en el Registro Mercantil. Sin embargo, el deudor quedará liberado si paga de buena fe al enajenante. Las mismas disposiciones se aplicarán en el caso de usufructo o arrendamiento de la empresa, si se extienden a los créditos relativos a la misma."

³⁶ **Ibid.** Pág. 366

Así también el Artículo 660 reglamenta: “Responsabilidad. La transmisión de una empresa implica la de las deudas contraídas por el anterior titular en la explotación de la misma. Todo pacto en contrario será nulo. Sin embargo, durante el año siguiente a la publicación de que habla el artículo 656 de este Código, subsistirá la responsabilidad del enajenante, sin que la substitución del deudor produzca efectos respecto de los acreedores que durante dicho lapso manifestaren su inconformidad.”

3.3.5. Las facturas

La factura de compra o factura comercial, es un documento mercantil que refleja toda la información de una operación de compraventa. La información fundamental que aparece en una factura debe reflejar la entrega de un producto o la provisión de un servicio, junto a la fecha de la actividad comercial, además de indicar la cantidad a pagar. Además, en la factura deben aparecer los datos del expedidor y del destinatario, el detalle de los productos y servicios suministrados, los precios unitarios, los precios totales, los descuentos y los impuestos.

La factura se considera como el justificante fiscal de la entrega de un producto o de la provisión de un servicio, que afecta al obligado tributario emisor (el vendedor) y al obligado tributario receptor (el comprador). La factura correctamente complementada es el único justificante fiscal, que da al receptor el derecho de deducción del impuesto al valor agregado. Esto no se aplica a los documentos sustitutivos de la factura, recibos o tickets.

El original debe ser custodiado por el receptor de la factura. Habitualmente, el emisor de la factura conserva una copia o la matriz en la que se registra su emisión. Para la correcta gestión tributaria, la Superintendencia de Administración Tributaria precisa una información adecuada de las transacciones económicas derivadas de las actividades empresariales. Igualmente, para justificar los gastos o deducciones, los contribuyentes necesitan de documentos claros y precisos. De ello se deriva la existencia de una normativa que regula la obligación de los empresarios y profesionales de expedir y entregar factura por cada una de las operaciones que realicen.

3.3.6. La emisión de facturas principal obligación del contribuyente

De todas las obligaciones que tienen los contribuyentes, se considera que la emisión de facturas es la más importante en la actividad tributaria; puesto que es el documento que determina los montos y formas del pago del impuesto ante la Superintendencia de Administración Tributaria en la República de Guatemala.

Según el Artículo 49 del Impuesto al Valor Agregado regula: "Obligaciones del Régimen de Pequeños Contribuyentes. El contribuyente inscrito en el Régimen de Pequeño Contribuyente para efectos tributarios, únicamente debe llevar el libro de compras y ventas habilitado por la Administración Tributaria, en el cual debe registrar sus ventas y servicios prestados, los cuales puede consolidar diariamente en un solo renglón y podrá llevarlo en forma física y electrónica. Están obligados a emitir siempre facturas de pequeños contribuyentes en todas sus ventas o prestación de servicios mayores de cincuenta quetzales (Q50.00), cuando se trate de ventas o prestación de servicios

menores de cincuenta quetzales (Q50.00), podrá consolidar el monto de las mismas en una sola, que debe emitir al final del día debiendo conservar el original y copia en su poder. En la adquisición de bienes y servicios, están obligados a exigir las facturas correspondientes, las cuales deben conservar por el plazo de prescripción, en caso que no exijan o conserven estas facturas, serán sancionados de conformidad con el Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República. El valor que soporta la factura de pequeño contribuyente no genera derecho a crédito fiscal para compensación o devolución para el comprador de los bienes o al adquirente de los servicios, constituyendo dicho valor sólo para efectos del Impuesto sobre la Renta. Las características de estas facturas se desarrollarán en el reglamento de esta ley. Los contribuyentes inscritos en este régimen, quedan relevados del pago y la presentación de la declaración anual, trimestral o mensual del Impuesto Sobre la Renta o de cualquier otro tributo acreditable al mismo.”

El fundamento jurídico de la obligatoriedad de la emisión de facturas para toda empresa mercantil; se encuentra en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, específicamente en el articulado siguiente: “Artículo 29. Documentos obligatorios. Los contribuyentes afectos al impuesto de esta ley están obligados a emitir y entregar al adquirente, y, a su vez, es obligación del adquirente exigir y retirar los siguientes documentos:

- a) Facturas por las ventas, permutas, arrendamientos, retiros, destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario y por los servicios que presten los contribuyentes afectos, incluso respecto de las operaciones exentas o con personas exentas;

- b) Facturas de pequeño contribuyente, para el caso de los contribuyentes afiliados al Régimen de Pequeño Contribuyente establecido en esta ley;
- c) Notas de débito, para aumentos del precio o recargas sobre operaciones ya facturadas;
- d) Notas de crédito, para devoluciones, anulaciones o descuentos sobre operaciones ya facturadas;
- e) Otros documentos que, en casos concretos y debidamente justificados, autorice la Administración Tributaria para facilitar a los contribuyentes el adecuado cumplimiento en tiempo de sus obligaciones tributarias derivadas de la presente ley.

La Administración Tributaria está facultada para autorizar, a solicitud del contribuyente, el uso de facturas emitidas en cintas, por máquinas registradoras, en forma electrónica u otros medios, conforme lo que establece esta ley, siempre que por la naturaleza de las actividades que realice se justifique plenamente. ”

El Artículo 30 del mismo cuerpo legal establece: “De las especificaciones y características de los documentos obligatorios. Las especificaciones y características de los documentos obligatorios a que se refiere el artículo anterior, se establecerán en el reglamento de esta ley. Dichos documentos deberán ser autorizados previamente por la Dirección, que llevará un registro y control computarizado de los mismos.”

El Artículo 34 de la misma norma regula: “Momento de emisión de las facturas. En la venta de bienes muebles, las facturas, notas de débito y notas de crédito, deberán ser emitidas y proporcionadas al adquirente o comprador, en el momento de la entrega real

de los bienes. En el caso de las prestaciones de servicios, deberán ser emitidas en el mismo momento en que se reciba la remuneración.”

Esta obligatoriedad de emisión de facturas en este caso es generalizada, siendo ampliada la normativa por medio del reglamento respectivo, en el cual se especifican los criterios y formas de los documentos y las facturas. Todas estas especificaciones y requisitos, están contempladas en el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Acuerdo Gubernativo No. 424-2006, que en el Artículo 31 regula: “Los documentos a que se refieren los artículos 29, 30 y 52 de la ley, deben emitirse, como mínimo, en original y una copia. El original será entregado al adquirente y la copia quedará en poder del emisor; excepto en el caso de la factura especial, en que el emisor conservará el original y entregará la copia a quien le vendió el bien o le prestó el servicio.

Los contribuyentes podrán solicitar autorización a la Administración Tributaria, para que la copia de las mismas se conserve en forma electrónica, en medios que garanticen la seguridad de la información por el plazo de prescripción que establece el Código Tributario. Se entiende por seguridad de la información cuando la misma se mantenga íntegra, confiable y disponible durante el plazo establecido.”

En conclusión, toda empresa mercantil está obligada a la emisión de facturas y únicamente existe la excepción en el caso de las pequeñas empresas, las cuales tienen la obligación de consolidar el total al final del día en una sola factura, cuando los montos

no sobrepasen los cincuenta quetzales; según lo establece el Artículo 49 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

3.4. La supervisión por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria

“El Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

El proyecto de la creación y puesta en operación de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, se inició en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente. La creación de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT, fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998.

La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.³⁷

3.4.1. Objeto y funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria

Es objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en el Artículo 3, del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y ejercer las funciones específicas siguientes:

- a) “Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administren y recaudan las municipalidades;
- b) Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza para tributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero;

³⁷ http://es.wikipedia.org/wiki/Superintendencia_de_Administración_Tributaria. (Guatemala, 10 de octubre de 2010.)

- c) Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios.
- d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;
- e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;
- f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras.
- g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero.
- h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- i) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.

- j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.
- k) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines.
- l) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Así mismo evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.
- m) Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias.
- n) Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el artículo 44 de esta ley.
- o) Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria.
- p) Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta ley y a sus reglamentos internos; y,
- q) Todas aquéllas que se vinculen con la Administración Tributaria y los ingresos tributarios.”

3.5. La evasión de impuestos

La evasión fiscal, evasión tributaria o evasión de impuestos es una figura jurídica consistente en el impago voluntario de tributos establecidos por la ley. Es una actividad ilícita y habitualmente está contemplada como delito o como infracción administrativa en la mayoría de los ordenamientos.

Es la disminución de un monto del tributo producido dentro de un país por parte de quienes estando obligados a pagarlo no lo hacen, y en cambio si obtienen beneficios mediante comportamientos fraudulentos. También se puede definir como el incumplimiento total o parcial por parte de los contribuyentes, en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias. Hay quienes la definen como el acto de no declarar y pagar un impuesto en contradicción con la ley, mediante la reducción ilegal de los gravámenes por medio de maniobras engañosas.

El autor Jesús Espinoza citado por Aguilar Rodas, expone al referirse al tema que: “Se entiende que existe evasión fiscal cuando una persona infringiendo la ley, deja de pagar todo o una parte de un impuesto al que está obligado”.³⁸

Para el autor Armando Giorgetti: “La evasión tributaria, es cualquier hecho comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y

³⁸ Aguilar Rodas, Walter Vinicio. **Análisis jurídico y doctrinario de la evasión fiscal**. Pág. 15.

en virtud del cual una riqueza imponible, en cualquier forma, resulte sustraída total o parcialmente al pago del tributo previsto por la ley”.³⁹

De lo anterior se puede mencionar que, evasión es toda y cualquier acción u omisión tendiente a suprimir, reducir o demorar el cumplimiento de una obligación tributaria. La acción u omisión de los que están adscritos a la satisfacción de un deber fiscal resulta, en la suspensión, disminución o aplazamiento de una entrada financiera a una persona de derecho público con obligación a pagar y; excepcionalmente, en la falta de cumplimiento de la obligación tributaria accesoria de hacer o no hacer, que puede permitir u ocultar la existencia de una evasión económica primaria. De esta forma, directa o indirectamente, el blanco principal obtenido por la evasión es siempre un ingreso de naturaleza tributaria.

Se puede afirmar que en este concepto se conjugan varios elementos, donde uno de los más importantes es que existen una eliminación o disminución de un tributo y donde además se transgrede una ley de un país, por los sujetos legalmente obligados. Ajustado al significado del término evasión, el mismo es un concepto genérico que contempla toda actividad racional dirigida a sustraer, total o parcialmente, en provecho propio, un tributo legalmente debido al Estado.

³⁹ **Ibid.**

3.5.1. Clases de evasión

“Existen dos formas de evasión tributaria: la legal y la ilegal. Sin embargo, no toda acción tomada para reducir el pago de impuestos constituye evasión. Dicha conducta, es un fenómeno social que tiene lugar en todas las actividades económicas y está relacionada con la equidad, la transparencia, la eficiencia, la legalidad del gasto público y con el empleo o absorción de la fuerza laboral. También se presenta tanto en actividades formales, empresas prestadoras de servicios, así como productoras, comercializadoras o distribuidoras de bienes, en los procesos de importación o exportación y en mercados de divisas, entre otros.

- a) **Evasión legal:** Corresponde a la declinación de los pagos de los impuestos usando los vacíos que existen en la ley sin que constituyan falta o delito. Dicha evasión, no es fiscalizada por las instituciones respectivas y en caso de detectarse no pueden recibir sanción; pues como no se investiga su cuantificación se dificulta. Para corregirla se requiere modificar la legislación y homogenizar el sistema tributario. También, podemos decir que ésta se produce al no efectuar el pago de impuestos a través de procedimientos legales, por ejemplo, si para importar determinada mercadería hay que cubrir un impuesto, el importador piensa, mejor no lo importo, de esa manera está evadiendo el pago del impuesto.
- b) **Evasión ilegal:** Es el incumplimiento deliberado en la declaración y pago de las obligaciones tributarias estipuladas en la legislación. Esta acción, comprende la aplicación de normas que van desde la sanción, en caso de haber cometido una

falta, a la denuncia penal en caso de tratarse de un delito. Manuel Matus Benavente define la evasión ilícita o ilegal como: Aquélla que se realiza violando las leyes tributarias, y en que no obstante estar jurídicamente obligados a satisfacer un arancel, porque se han cumplido los requisitos legales para que nazca a favor del Estado el crédito tributario el contribuyente contraviniendo la ley no cancela el tributo.

Además, tienen los mismos efectos económicos porque no respetan el principio de la equidad, disminuyen los ingresos fiscales y distorsionan la oportuna asignación de recursos. Esta infracción viola las leyes que tienen por objeto conseguir que los agentes económicos actúen en interés de la comunidad y no en su propio beneficio.”⁴⁰

3.5.2. Causas de la evasión fiscal

Para el autor Walter Vinicio Aguilar Rodas: “Uno de los aspectos más destacados que deben ser tenidos en cuenta cuando se diseña un sistema de control tributario, orientado a disminuir los índices de evasión y/o elusión de impuestos, es conocer cuál es el origen de ese comportamiento por parte de los sujetos pasivos de las obligaciones fiscales.

En ese sentido, y en particular, en países donde existen altas tasas de fugas monetarias motivadas por un comportamiento generalizado en tal aspecto, el conocimiento de las

⁴⁰ **Ibid.** Pág. 18.

causas de este fenómeno, tan común principalmente en países subdesarrollados y en vías de desarrollo, permiten programar estrategias e incrementar acciones tendientes a atacar tales enunciados, muchos de los cuales tienen un fuerte ingrediente social, más que estrictamente económico. Algunas de las causas son las siguientes:

La falta de conciencia tributaria está fuertemente influenciado por la idiosincrasia de cada pueblo y relacionado con el grado de insatisfacción y aspiraciones frustradas de los ciudadanos. En este orden de ideas, en medios de un buen comportamiento fiscal, existe un rechazo generalizado hacia quienes no cumplen cabalmente con sus deberes impositivos; mientras tanto en otros escenarios opuestos, al ciudadano incumplidor se le considera como un referente a ser imitado por el resto de esa comunidad. En este aspecto el ciudadano al observar a su alrededor un alto grado de corrupción, considera que aquél que actúa de esa manera antisocial, de no ingresar sus impuestos, es una persona hábil, y que el que paga es un tonto, es decir que el mal ciudadano contribuyente, es tomado equivocadamente como un ejemplo a imitar.

La falta de educación es sin duda un factor de gran importancia y que prácticamente es el sostén de la conciencia tributaria. La educación que encuentra en la ética y en la moral sus basamentos preponderantes, debe elevar ambos atributos a su máximo nivel, de esta forma, cuando los mismos son incorporados a los individuos como verdaderos valores y patrones de conducta, el mismo actúa y procede con equidad y justicia. En este sentido, es justo y necesario enseñar al ciudadano el rol que debe cumplir el Estado, y se debe poner énfasis que él, como parte integrante de la sociedad que es la

creadora del Estado, debe aportar a su sostenimiento a través del cumplimiento de las obligaciones que existen para tal fin.

Elusión tributaria: La elusión tributaria es una figura consistente en no pagar determinados impuestos que se han establecido, amparándose en subterfugios o resquicios legales, no previstos por el legislador al momento de redactar la ley, bien sea por una redacción deficiente de la misma, o bien porque dicha ley produce efectos no previstos al entrar en juego con el resto de las normas tributarias.

No obstante, la distinción entre ambas es meramente conceptual, porque ciertas situaciones jurídicas son bastante ambiguas, en particular debido a que el aprovechamiento de subterfugios legales no se hace generalmente de manera completamente inocente, y además, porque muchas conductas destinadas a rebajar impuestos pueden ser consideradas delictivas o, no dependiendo de un detalle tan técnico, cual es la existencia de un tipo penal tributario que castigue dicha conducta como un hecho punible.

La elusión tributaria es una consecuencia del principio de legalidad del tributo, ya que como el impuesto debe venir establecido por la ley, entonces no puede cobrarse un impuesto si la ley no lo ha establecido, lo que abre el flanco para aprovechar los puntos débiles que la ley ha dejado.⁴¹

⁴¹ *Ibid.* Pág. 9

3.5.3. Formas de evasión

Como producto de esta investigación, se ha encontrado que los estudiosos de la materia se refieren a distintos casos en que puede practicarse la evasión tributaria. El propósito es únicamente mencionarlos de manera general, a efecto de no provocar dudas o discusiones que obstaculizarían el establecer el por qué de estas prácticas de evasión. Según la clasificación de modelos generales de evasión el autor Manuel Cifuentes López, sostiene que éstas pueden ser:

- a) “Omisión de declaración de los diferentes objetos de impuestos, tales como ventas, producción, e importación.
- b) Alteración deliberada de las cifras consignadas en las declaraciones para el pago de impuestos.
- c) La adquisición ilegal de facturas por compras o servicios recibidos sin que se haya realizado el acto necesariamente, para aumentar los gastos y obtener crédito fiscal.
- d) Simulación de actos mercantiles o formalización de los mismos con datos falsos”.⁴²

3.5.4. La evasión de impuestos en el Código Penal

La evasión fiscal o defraudación tributaria, está contenida en el Código Penal, capítulo IV, titulado de los delitos contra el Régimen Tributario. “Artículo 358 A. Defraudación Tributaria. Comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquiera otra forma de engaño, induzca a error a la

⁴² Cifuentes López, Manuel. **La evasión tributaria**. Pág. 38

Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva. El responsable será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al impuesto omitido.

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

El Artículo 358 B del Código Penal regula: “Casos especiales de la defraudación tributaria. Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior:

- a) Quien utilice mercancías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.
- b) Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimiento abierto al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente de comercio; o teniéndola no lleve los libros de contabilidad que requieren el Código de Comercio y la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- c) Quien falsificare, adulterare o destruya sellos, marchamos, precintos, timbres u otros medios de control tributario; así como quien teniendo a su cargo dichos medios de control tributarios, les dé un uso indebido o permita que otros lo hagan.

- d) Quien destruya, altere u oculte las características de las mercancías, u omita la indicación de su destino o procedencia.
- e) Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
- f) Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.
- g) Quien falsifique en los formularios, recibos u otros medios para comprobar el pago de tributos, los sellos o las marcas de operaciones de las cajas receptoras de los bancos del sistema, de otros entes autorizados para recaudar tributos o de las cajas receptoras de la Administración Tributaria.
- h) Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares. si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá, a la persona jurídica, una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.
- i) El contribuyente del Impuesto al Valor Agregado que, en beneficio propio o de terceros, no declare la totalidad o parte del impuesto que cargó a sus clientes en la venta de bienes o la prestación de servicios gravados, que le corresponde enterar a la Administración Tributaria después de haber restado el correspondiente crédito fiscal.

- j) El contribuyente que, para simular la adquisición de bienes o servicios, falsifica facturas, las obtiene de otro contribuyente, o supone la existencia de otro contribuyente que las extiende para aparentar gastos que no hizo realmente, con el propósito de desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir disminuir la tasa impositiva que le tocaría cubrir, o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal; y el contribuyente que las extiende.
- k) Quien para simular la adquisición de bienes o mercancías de cualquier naturaleza o acreditar la propiedad de los mismos, cuya procedencia sea de carácter ilícito o de contrabando, falsifique facturas, utilice facturas falsificadas, obtenga facturas de un tercero, o simule la existencia de un contribuyente.
- l) Quien emita, facilite o proporcione facturas a un tercero para simular la adquisición de bienes o mercancías de cualquier naturaleza, o acreditar la propiedad de los mismos, cuya procedencia sea de carácter ilícito o de contrabando, incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior.”

Como se puede ver el Código Penal, no regula entre los delitos la falta de emisión de facturas por parte de los pequeños contribuyentes; por lo cual, el cierre temporal de algunos negocios, basados en la falta de emisión de facturas, es ilegal y arbitraria, constituyendo una violación a la libertad de comercio en Guatemala.

Según el Artículo 49 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, toda persona que esté inscrita en el Régimen de Pequeño Contribuyente, tiene la obligación de emitir factura cuando sea mayor de cincuenta quetzales o consolidar una al final del día; ya que por falta de la emisión de las mismas se le puede sancionar con el cierre temporal del



establecimiento o con una multa; sin embargo, se cree que hay ilegalidad en el sentido que a la mayoría de las personas que fiscalizan son totalmente de escasos recursos y no tienen la capacidad económica de pagar la multa establecida en la ley y se ven en la obligación del cierre definitivo de sus negocios; entonces ahí es donde se viola el derecho de libertad de comercio.

CAPÍTULO IV

4. Análisis jurídico de la ilegalidad del cierre temporal de establecimientos de pequeños contribuyentes por la omisión de emitir facturas

Si bien es cierto, la legislación guatemalteca, contempla el cierre temporal de establecimientos comerciales que no cumplan con las leyes respectivas en materia tributaria y especialmente en lo relativo a la emisión de facturas por ventas; también en el presente estudio se ha determinado que han existido ilegalidades y arbitrariedades en el cumplimiento del Artículo 85 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, al practicar el cierre de negocios que no emiten facturas; sin percatarse o haciendo caso omiso a lo que establece el Artículo 49 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, reformado por el Artículo 17 del Decreto 4-2012, del Congreso de la República de Guatemala; que especifica que en montos de cincuenta quetzales o menos no es obligatorio emitir facturas para los pequeños contribuyentes.

Para realizar el análisis jurídico de tal situación, se estudia la siguiente norma de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que literalmente, regula: “Artículo 49, reformado por el Artículo 17 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala. Obligaciones del régimen de pequeño contribuyente. El contribuyente inscrito en el régimen de pequeño contribuyente, para los efectos tributarios, únicamente debe llevar el libro de compras y ventas habilitado por la Administración Tributaria, en el que debe registrar sus ventas y servicios prestados, los cuales puede consolidar diariamente en un solo renglón y podrá llevarlo en forma física o electrónica.

Están obligados a emitir facturas de pequeño contribuyente en todas sus ventas o prestación de servicios mayores de cincuenta quetzales (Q50.00), cuando se trate de ventas o prestación de servicios menores de cincuenta quetzales (Q.50.00), podrá consolidar el monto de las mismas en una sola, que debe emitir al final del día, debiendo conservar el original y copia en su poder.

En la adquisición de bienes y servicios, están obligados a exigir las facturas correspondientes, las cuales deben conservar por el plazo de prescripción. En caso que no exijan o conserven estas facturas, serán sancionados de conformidad con el Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República.

El valor que soporta la factura de pequeño contribuyente no genera derecho a crédito fiscal para compensación o devolución para el comprador de los bienes o el adquirente de los servicios, constituyendo dicho valor el costo para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

Los contribuyentes inscritos en este régimen, quedan relevados del pago y la presentación de la declaración anual, trimestral o mensual del Impuesto Sobre la Renta o de cualquier otro tributo acreditable al mismo.”

Sin embargo, en el caso que llegue un cliente y solicite factura por una compra menor a la establecida en la ley; lógicamente el contribuyente no está obligado a emitir factura, situación que podría aprovechar el acreedor para presentar una denuncia por omisión

de facturas; toda vez que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, sólo establece que quien omite entregar facturas será sancionado con el cierre temporal de la empresa.

Surge entonces en esta situación una confusión para el contribuyente, toda vez que tendría que tener claro si está o no obligado a emitir facturas; si es una factura por cada cliente cuya compra sea menor de cincuenta quetzales o es una al final del día; por ventas menores a cincuenta quetzales que es lo que establece la ley; la normativa refiriéndose a los pequeños contribuyentes, estipula de manera sencilla y clara, que están obligados a emitir facturas para todas sus ventas mayores de cincuenta quetzales (Q.50.00).

O sea que, lo establecido en el Código Tributario tiende a confundir, toda vez que si las ventas son menores de cincuenta quetzales, no se tiene la obligación de emitir facturas; es ahí donde surge la problemática objeto del presente análisis, ya que el Código Tributario Artículo 85, no establece hasta que cantidad o desde que cantidad es necesario emitir facturas y si no se emiten se incurre en omisión.

4.1. Procedimiento para cierre temporal de establecimientos comerciales regulado en el Código Tributario

El Artículo 85 del Código Tributario, establece: "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 las infracciones siguientes:



- a) 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.
- b) Emitir facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, que no estén previamente autorizadas por la Administración Tributaria.
- c) Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas, no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas, u otros documentos.
- d) No haber autorizado los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas.”

El Artículo 86 del mismo cuerpo legal regula: “Cierre temporal de la 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 incurran en la comisión de las infracciones tipificadas en el artículo 85 del Código Tributario.

Cuando el infractor sea propietario de varias empresas establecimientos o negocios, pero comete la infracción sólo en uno de ellos, la sanción se aplicará únicamente en aquél o aquellos en que haya cometido la infracción.

SANCIÓN: El cierre temporal se aplicará por un plazo mínimo de diez (10) días y por un máximo de veinte (20) días, continuos. La sanción se duplicará, conforme a lo dispuesto en este artículo, si el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo

de la sanción viola u oculta los dispositivos de seguridad, o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado. Al comprobar la comisión de una de las infracciones a que se refiere el artículo 85 del Código Tributario, la Administración Tributaria lo documentará mediante acta o por conducto de su Intendencia de Asuntos Jurídicos, presentará solicitud razonada ante el Juez de Paz del Ramo Penal competente, para que imponga la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio. El Juez bajo pena de responsabilidad, fijará audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes a la recepción de la solicitud; en la misma audiencia deberá escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes. Al finalizar la audiencia, el Juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva, ordenando el cierre temporal, cuando proceda.

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

El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios será ejecutado por el Juez que decretó con la intervención de un representante de la Administración Tributaria, quién impondrá sellos oficiales con la leyenda "CERRADO

TEMPORALMENTE POR INFRACCIÓN TRIBUTARIA”, los cuales también deberán ser autorizados por el juez con el sello del tribunal y la indicación “POR ORDEN JUDICIAL.

Si el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola los marchamos o precintos, cubre u oculta de la vista del público los sellos oficiales o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado, sin más trámite ni nuevo procedimiento, se duplicará la sanción, sin perjuicio que la Administración Tributaria presente denuncia por ilícitos penales que correspondan, ante las autoridades competentes.

Cuando el lugar cerrado temporalmente fuere a su vez casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él 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 competente, procederá el recurso de apelación.

El cumplimiento de la sanción no libera al infractor de la obligación del pago de las prestaciones laborales a sus dependientes, de conformidad con lo establecido en el artículo 61 literal g del Código de Trabajo, Decreto Número 1441 del Congreso de la República y sus reformas. En caso de reincidencia, se estará a lo dispuesto en el artículo 74 del Código Tributario.

A solicitud del sancionado, el juez podrá reemplazar la sanción de cierre temporal por una multa equivalente hasta el diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos

en el establecimiento sancionado durante el último período mensual. Dicha multa no podrá ser menor a diez mil quetzales (Q10, 000.00).

En el caso que el contribuyente se encuentre inscrito en el régimen de Pequeño contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, la sanción de cierre temporal se podrá reemplazar por una multa de cinco mil quetzales (Q5,000.00).”

4.2. Efectos jurídicos de la violación de marchamos

El Artículo 86 párrafo sexto del Código Tributario, establece: “Si 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 más trámite ni nuevo procedimiento se duplicará la sanción, sin perjuicio de que la Administración Tributaria presente denuncia por los ilícitos penales que correspondan ante las autoridades competentes...”

El tratadista Manuel Cifuentes López, indica que: “En los casos de ilegalidad de cierre temporal de comercios establecidos como pequeños contribuyentes, existe responsabilidad por parte de los miembros de la Superintendencia de Administración Tributaria que realizaron la supervisión de los comercios, y asimismo la del juzgador, que tomó una decisión ilegal, violando el Artículo 49 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. En consecuencia, si son violados los marchamos por parte del contribuyente,

no estaría violando ninguna normativa tributaria, ya que el juez competente, dictó una resolución que no está apegada a derecho y no debería surtir efectos jurídicos.”⁴³

A criterio propio, el procedimiento de cierre temporal de un establecimiento comercial inscrito en la Superintendencia de Administración Tributaria, en el Régimen de Pequeño Contribuyente, al amparo de lo establecido en el Artículo 85 del Código Tributario, no es el procedimiento idóneo, puesto que la Superintendencia de Administración Tributaria, como entidad estatal descentralizada tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos; competencia que se encuentra menguada al tener que solicitarle a un órgano jurisdiccional autorización para cerrar un establecimiento comercial que ha incurrido en infracción de la norma tributaria; por lo que en ese sentido si la entidad estatal tiene competencia para lograr sus objetivos, no necesita autorización de un órgano jurisdiccional para el cierre temporal de un establecimiento de pequeño contribuyente por no emitir facturas. Además siendo una cuestión meramente administrativa, debe ventilarse dentro de la entidad de la Superintendencia de Administración Tributaria, que debe ser el ente encargado de citar, oír, y vencer al pequeño contribuyente en proceso administrativo y luego agotada toda la vía administrativa proceder a aplicar la sanción de cierre temporal de un establecimiento.

⁴³ **Ibid.** Pág. 45.

4.3. Libertad de ejercicio del comercio según la Constitución Política de la República de Guatemala

El Artículo 43 de la Constitución Política de la República de Guatemala, regula: “Libertad de industria, comercio y trabajo. Se reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes.”

La Constitución Política de la República de Guatemala, es muy clara al establecer que todos los guatemaltecos tienen derecho al comercio; pero también hay que recordar que si existen derechos también existen obligaciones que cumplir; pero de acuerdo a las normas guatemaltecas establecidas.

4.4. Las infracciones tributarias

“La lesión de los principios ordenadores de la convivencia y el incumplimiento de las normas que garantizan la realización de los mismos, determina una reacción social que igualmente, está sometida a lo que las disposiciones jurídicas regulan estableciendo derechos, obligaciones y garantías que delimiten el marco en que se produce esa reacción social. La infracción tributaria es la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustantivas y formales. La infracción es una acción u omisión que importe violación de normas tributarias sustanciales o formales,

imputable a un sujeto responsable, la cual debe estar debidamente tipificada y sancionada como tal en la ley tributaria.”⁴⁴

El Artículo 69 del Código Tributario, reformado por el Artículo 40 del Decreto 4-2012, del Congreso de la República, regula que: “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal. Cuando se incurre en la comisión de cualquiera de las infracciones tributarias contenidas en el artículo 85 de este Código Tributario, se procederá de conformidad con lo establecido en el artículo 86 de este mismo cuerpo legal.”

O sea que, un órgano jurisdiccional competente debe intervenir en caso que la infracción tributaria sea considerada un delito o una falta; no así cuando la cuestión pueda remediarse en la vía administrativa; y si se trata de faltas debe conocer un juzgado que tenga jurisdicción para conocer en materia tributaria.

4.5. La verificación tributaria

“Los procedimientos tributarios pueden iniciarse como lo establece el Artículo 121 del Código Tributario, de oficio, es decir por la Administración Tributaria, en atención a sus funciones de control y fiscalización. Conforme lo dispuesto en el Artículo 152 del Código Tributario todo procedimiento deberá iniciarse por funcionario o empleado, debidamente

⁴⁴ Sat.gob.gt/sitio/index.php/descargas/doc_view/1257. **procedimiento de cierre temporal o definitivo.** (Guatemala, 24 de marzo de 2012.)

autorizado para el efecto por la Administración Tributaria; en este caso, por auditores tributarios.

La forma usual en la cual la Administración Tributaria autoriza y designa a un funcionario o empleado para el desarrollo de una actividad tributaria, principalmente aquéllas relacionadas con la fiscalización de los tributos, es por medio de la emisión de un nombramiento, en el cual constan los nombres completos de los funcionarios o empleados designados, los alcances, en cuanto a la indicación del contribuyente a verificar indicando su nombre completo y número de identificación tributaria, y las obligaciones y períodos fiscales respectivos, o en su caso una delimitación territorial en la que se ubiquen los sujetos pasivos a fiscalizar. El nombramiento debe ser emitido por funcionario legitimado para ello, o sea, que dentro de sus funciones pueda designar fiscalizadores tributarios.

La calidad de funcionario o empleado de la Administración Tributaria designado para la práctica de una verificación tributaria deberá acreditarse siempre ante el contribuyente o responsable con el documento que contenga el nombramiento respectivo y su credencial de empleado o funcionario de la Administración Tributaria. En ejercicio de la actividad de verificación, la Administración Tributaria podrá efectuar verificaciones o inspecciones tributarias en locales comerciales, industriales, medios de transporte y otros vinculados con la actividad del contribuyente; constatando principalmente el cumplimiento de las obligaciones formales, entre ellas, las obligaciones de estar inscrito como contribuyente, emitir y entregar facturas por las ventas o prestación de servicios que realice en el momento que establece la normativa aplicable.

De encontrarse alguna de las acciones u omisiones establecidas en el Artículo 85 del Código Tributario antes referidas, el auditor tributario que las constatare, deberá hacerlas constar en acta administrativa que se suscriba para el efecto, pudiendo la parte contribuyente manifestarse en dicha acta. Conforme el Artículo 151 del Código Tributario, los fiscalizadores designados para el efecto, al constatar la comisión de una infracción como las descritas en el Artículo 85 de dicho cuerpo legal, deberán dejar constancia documentada y ordenarán la instrucción del procedimiento respectivo.”⁴⁵

4.5.1. Derechos del contribuyente

- a) “Tener conocimiento, desde que se le presenta el nombramiento, de la realización de la verificación tributaria.
- b) De existir un requerimiento, ser notificado del mismo y saber el nombre de los funcionarios o empleados de la Administración Tributaria que han sido nombrados para realizar la verificación tributaria (Artículos 93 y 152 del Código Tributario).
- c) De tener acceso a las actuaciones en todo momento, ya sea por el contribuyente mismo, o por el profesional que éste designe (Artículo 126 del Código Tributario).
- d) De ser tratado con el debido respeto y consideración por parte del personal de la Administración Tributaria.
- e) De manifestar lo que estime pertinente en las actas que autoricen los fiscalizadores actuantes (Artículo 151 del Código Tributario).
- f) De obtener copia de las actuaciones.

⁴⁵ **Ibid.**

g) Que las actuaciones de la Administración Tributaria que requieran su intervención, se lleven a cabo de la forma que resulte menos gravosa.”⁴⁶

4.5.2. Obligaciones del contribuyente

“Presentar los medios de prueba que propusiere oportunamente y acatar el fallo, cuando el mismo se encuentre firme.

- a) Facilitar la práctica de las actuaciones de verificación que desarrollará la Administración Tributaria (Artículos 112 y 112 A del Código Tributario).
- b) Proporcionar la documentación que soporta sus operaciones contables y fiscales.
- c) Permitir el ingreso de los fiscalizadores tributarios a los registros informáticos que contengan información relacionada con la realización de hechos generadores de tributos (Artículo 112 A del Código Tributario).
- d) Permitir el ingreso de los fiscalizadores tributarios a instalaciones comerciales del contribuyente.”⁴⁷

4.5.3. Reincidencia

“El Artículo 74 del Código Tributario establece que incurre en reincidencia el sancionado por resolución debidamente notificada que comete otra infracción dentro del plazo de cuatro años. Si la reincidencia se produce en infracción a los supuestos contemplados en el Artículo 85 de dicho Código dentro del plazo referido en consideración a la fecha

⁴⁶ Ibid.

⁴⁷ Ibid.

en que se aplicó la primera sanción, se aplicará el cierre definitivo de la empresa, establecimiento o negocio y el registro mercantil deberá cancelar la inscripción y la patente de comercio que corresponda. El procedimiento a aplicar es el mismo que corresponde a la imposición de la primera sanción, el cual desarrolla el Artículo 86 del cuerpo legal aludido y se desarrollará a continuación.”⁴⁸

4.5.4. Procedimiento judicial

- a) “La Administración Tributaria presentará solicitud dirigida al juez penal competente requiriéndole la emisión de la resolución que decrete el cierre temporal del establecimiento, adjuntando la documentación que demuestre la comisión del hecho que denuncia, la proposición de medios de prueba y los documentos acreditativos de la representación legal que estuviere ejerciendo quien comparezca.
- b) El juez, bajo pena de responsabilidad, fijará audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes a la recepción de la solicitud; en la misma audiencia deberá escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes. Al finalizar la audiencia, el juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva, ordenando el cierre temporal o definitivo, si correspondiere, ello conforme lo dispuesto en el Artículo 86 del Código Tributario.
- c) Si la Administración Tributaria demostrare la comisión de la infracción, y al darse los restantes elementos constitutivos de la infracción tributaria objeto de la litis y dentro de un debido proceso respetado, el juez podrá emitir sentencia, imponiendo como sanción, el cierre temporal del establecimiento, negocio o empresa en la cual se

⁴⁸ Ibid.

cometió la infracción, cierre que se aplicará por un plazo mínimo de diez (10) días y por un máximo de veinte (20) días continuos, o sustituirá dicha sanción por una multa, si obviamente se da el presupuesto legal. La sanción de cierre se duplicará, conforme a lo dispuesto en este artículo, si el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola u oculta los dispositivos de seguridad, o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado.”⁴⁹

4.5.5. Derechos del contribuyente en el procedimiento judicial del cierre temporal de establecimientos, empresas o negocios

- a) “De ser notificado de toda resolución judicial que se emita dentro del proceso de mérito.
- b) Consultar libremente las actuaciones procesales de mérito.
- c) El poder estar presente en la audiencia oral que el juez competente fije; pudiendo estar acompañado de su abogado.
- d) Intervenir personalmente o a través de su abogado en la audiencia que se desarrolle para el efecto.
- e) Proponer y solicitar su diligenciamiento, así como fiscalizar, medios de prueba dentro del proceso penal respectivo.
- f) Objetar y protestar en la realización de diligencias procesales que se estimen infundadas o alejadas del marco jurídico.

⁴⁹ Ibid.

g) Apelar o aceptar la sentencia final, así como interponer todas las acciones o recursos que la legislación guatemalteca establece, a efecto que se respete el debido proceso y el derecho de defensa que le asiste al presunto infractor”.⁵⁰

4.6. Ejecución

“Para la ejecución de lo resuelto, el mismo juez que decretó el cierre, con la intervención de un representante de la Administración Tributaria, impondrá los sellos oficiales que indicarán: "CERRADO TEMPORALMENTE POR INFRACCIÓN FISCAL", los cuales también deberán ser autorizados por el juez con el sello del tribunal e indicando "POR ORDEN JUDICIAL". Es necesario que el juez prevenga al infractor que debe abstenerse de obstaculizar la visibilidad de los sellos o precintos que se coloquen en el establecimiento, pues en varias oportunidades se ha constatado que malintencionadamente se ocultan dichas marcas colocadas por la autoridad, evitando con ello la publicidad de ese hecho, que es uno de los efectos que busca este tipo de sanciones tributarias y su comisión dará causa a la imposición, sin más trámite, del cierre del establecimiento por un período igual, sin perjuicio de la persecución por los delitos y faltas que se hubieren cometido.”⁵¹

⁵⁰ Ibid.

⁵¹ Ibid.

4.7. Aspectos a considerar

- a) "Cuando el infractor cometa la infracción sólo en una o en alguna de las empresas, establecimientos o negocios de su propiedad, la sanción se aplicará únicamente en aquélla en que se haya cometido la infracción.
- b) No debe aplicarse esta sanción, cuando se presuma la comisión de un delito, ante ello, debe presentarse la denuncia penal correspondiente.
- c) Cuando se trate de entidades sujetas a vigilancia y fiscalización por parte de la Superintendencia de Bancos, previo a acudir al órgano jurisdiccional, debe obtenerse la opinión favorable de la Junta Monetaria.
- d) Si se tratare de una Bolsa de Valores, previo a presentar la solicitud al juzgado *penal competente, deberá obtenerse la opinión favorable del Ministerio de Economía.*
- e) Si se tratare de una casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que *la habitan, sin que se puedan efectuar operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión u oficio de la persona individual o jurídica sancionada.*
- f) No se podrá aplicar la sanción del cierre temporal y se sustituirá dicha sanción por la siguiente: multa equivalente al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos por el sancionado, durante el último período mensual declarado, anterior a la imposición de la sanción, en los casos siguientes:
 - I. Cuando se trate de personas individuales o jurídicas propietarias de empresas, establecimientos o negocios, cuya función sea reconocida por la Constitución Política de la República como de utilidad pública o que desarrollen un servicio público.

- II. Cuando los contribuyentes no posean un establecimiento en un lugar fijo o bien desarrollen su actividad de forma ambulante. Como por ejemplo las empresas que realicen actividades gravadas en una feria.
- III. Cuando el negocio, establecimiento o empresa hubiere dejado de realizar actividades comerciales o profesionales.
- g) El cumplimiento del cierre temporal no libera al infractor del cumplimiento de las prestaciones laborales de sus empleados, conforme lo establece el Código de Trabajo.
- h) La reincidencia se sanciona con el cierre definitivo del establecimiento, negocio o empresa.⁵²

4.8. Facultad de la Superintendencia de Administración Tributaria para sancionar al contribuyente infractor

Como órgano administrativo competente le corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, aplicar la sanción que se impone a las personas individuales y jurídicas que han incurrido en una infracción; que en el caso de estudio es la omisión de facturas.

De lo establecido en el Código Tributario, no se comparte este criterio aplicado por el legislador; toda vez que la Superintendencia de Administración Tributaria, es un órgano administrativo con competencia para emitir las resoluciones administrativas pertinentes, lógicamente después de haber citado, oído y vencido al contribuyente en un proceso

⁵² Ibid.

administrativo. Lo establecido en el Artículo 86 del Código Tributario, en relación a que: “presentará solicitud razonada ante el juez de paz del ramo penal competente para que imponga la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio...” la remisión a un juzgado de paz penal induce a pensar que se trata de un hecho delictivo, el cual de ser constitutivo de delito debe ser conocido por un juez penal; sin embargo, la omisión de emitir facturas no es un hecho constitutivo de delito puesto que no se dan los elementos que exige el Código Penal, para que el mismo sea tipificado como tal.

No obstante es una figura administrativa, que consiste en una infracción a lo establecido en las leyes tributarias; que debe ser sancionada de conformidad con lo establecido en el Artículo 98 numeral 4, el cual regula: “La Administración Tributaria en el cumplimiento de sus funciones y desarrollo de su competencia podrá sancionar a los contribuyentes y responsables de acuerdo con este Código y demás leyes tributarias...”

De lo regulado en el Código Tributario, se concluye que en ningún momento es necesario que conozca un juez de paz del ramo penal una cuestión administrativa; violándose así el principio de juez natural, al ser sometido un asunto que no es dependiente de delito a consideración de un juzgador de orden penal para que conozca y resuelva una cuestión que no es de su competencia.

Por lo expuesto, la Superintendencia de Administración Tributaria, es el órgano de la administración competente para ejercer la potestad sancionadora de conformidad con lo que regula el Código Tributario; siendo ésta una razón suficiente para que la misma resuelva todos los procesos en que los contribuyentes incurran en infracción tributaria.

La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, establece que se reconoce la potestad sancionadora de la Administración Tributaria guatemalteca, en su Artículo 3, el cual regula: “Es objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria, ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas de sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras.”

La existencia de sanciones es inseparable de la existencia del derecho. El ilícito administrativo, corresponde calificarlo y sancionarlo a la administración pública y el ilícito penal corresponde juzgarlo y ejecutarlo a los tribunales de la República.

Haciendo un análisis meticuloso de lo regulado en el Código Tributario y lo establecido en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria; es posible establecer que las infracciones de los contribuyentes deben ser sancionadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, en tanto la figura se trate de una infracción; porque al ser constitutivo de delito o falta debe ser trasladado a un juzgado de paz del ramo penal, como órgano competente para conocer y resolver.

4.9. La contravención al Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala

La intervención del juez de paz del ramo penal en el procedimiento especial de cierre temporal de establecimientos, empresas y negocios, constituye una flagrante inconstitucionalidad; al regularse que un juez penal deba ejercer control judicial en una actuación de la administración pública sin que la misma sea constitutiva de delito y lo que es peor sin que se haya agotado debidamente la vía administrativa ante la Superintendencia de Administración Tributaria; por lo tanto, el tipo de control que debe ejercerse es administrativamente y no judicial; puesto que el Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala, regula: "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..." Por lo tanto, en todo caso la sanción de la Administración Tributaria sea desfavorable para el contribuyente, siempre que se hayan agotado los recursos administrativos; se puede acudir al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, para hacer valer sus derechos; también, en caso que el órgano afectado sea la Superintendencia de Administración Tributaria igual derecho tiene de acudir al Tribunal de lo Contencioso Administrativo; órgano que debería conocer las infracciones tributarias y no un órgano penal.

Por ello, se concluye que cuando el legislador tributario confirió al juez penal la competencia para imponer la sanción de cierre de empresas, establecimientos o negocios; que como se indicó, es una sanción administrativa, alteró el orden establecido

en el Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala; en virtud del cual corresponde al Tribunal de lo Contencioso Administrativo como contralor de la juridicidad de la actuación de la administración pública; confirmar, modificar o revocar un acto administrativo; tal como la imposición de una sanción administrativa, después que haya adquirido firmeza a través de la instrucción y resolución del respectivo procedimiento administrativo.

“Así las cosas, sobre la base de todo lo antes considerado, no podemos concluir otra cosa sino que el procedimiento especial de cierre de empresas, establecimientos o negocios, regulado en el Artículo 86 del Código Tributario viola la Constitución, ya que confiere la competencia para instruir y resolver un procedimiento administrativo a un juez de paz penal, cuando en cumplimiento del Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala, lo correcto sería que la sanción tributaria, en su caso, fuera impuesta en un procedimiento administrativo por la Administración Tributaria, para que la confirme, modifique o revoque. En definitiva, el Artículo 86 del Código Tributario contradice las normas de distribución de competencias establecidas en el Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala, las cuales como se aprecia, aluden al aspecto procesal y no orgánico de los tribunales.”⁵³

Al hacer un análisis jurídico del cierre temporal de establecimientos de pequeños contribuyentes por no emitir facturas; se puede establecer que sí hay ilegalidad, puesto que se han dado casos en que los mismos empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria comparecen a hacer compras menores de cincuenta

⁵³ **Ibid.**

quetzales, exigiendo facturas y cuando se las niegan indican que se está cometiendo una infracción al no extenderles las mismas; pero en realidad el pequeño contribuyente no está obligado a emitir facturas por menos de cincuenta quetzales; además podrán consolidar una sola factura al final del día, cuando las ventas sean menores que la cantidad que la ley establece.

Lo establecido en el Artículo 86 del Código Tributario constituye una incuestionable ilegalidad, al trasladarle o asignarle competencia a un juez penal para conocer de una infracción tributaria; que le corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, como órgano administrativo revestido de competencia para la imposición de una sanción, cuando se incurra en infracción tributaria.



CONCLUSIONES

1. La sanción de cierre temporal de una empresa, establecimiento o negocio, por parte de un juzgado de paz del ramo penal, constituye una flagrante violación a los derechos del contribuyente; pues se le juzga como si hubiera cometido un delito.
2. Actualmente la Superintendencia de Administración Tributaria realiza inspecciones sólo a pequeños contribuyentes cuando son los que menos ganan; por lo que al sancionarlos muchas veces se ven en la necesidad de cerrar su negocio definitivamente.
3. El Código Tributario regula que es obligación emitir facturas por las ventas que se realicen en un negocio; pero no especifica el monto de las mismas lo que contradice lo regulado por la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
4. La mayoría de pequeños contribuyentes no tienen conocimiento sobre la consolidación de las ventas menores de cincuenta quetzales, al final del día.
5. El cierre temporal de una empresa o negocio decretado por la administración tributaria es inconstitucional; pues viola la libertad de industria, comercio y trabajo.



RECOMENDACIONES

1. El Tribunal de lo Contencioso Administrativo es el órgano legal que debería decretar el cierre temporal de un negocio; ya que es el ente encargado del control de juridicidad de la administración pública y de sus resoluciones.
2. Antes de ordenar el cierre temporal de un negocio la Superintendencia de Administración Tributaria tiene que comprobar la capacidad de pago del pequeño contribuyente; para no afectar su actividad económica.
3. Se tiene que especificar claramente en el Código Tributario el monto sobre el cual se tienen que emitir las facturas; para que los comerciantes cumplan con esta obligación.
4. La Superintendencia de Administración Tributaria al inscribir a los pequeños contribuyentes les debe indicar cuales son sus obligaciones tributarias; especialmente lo que se refiere a la consolidación de ventas.
5. La Superintendencia de Administración Tributaria tiene que incentivar a los pequeños contribuyentes a que cumplan sus obligaciones y no dedicarse a cerrar negocios por no emitir facturas; ya que estos contribuyen al desarrollo económico del país.





BIBLIOGRAFÍA

AGUILAR RODAS, Walter Vinicio. **Análisis jurídico y tributario de la evasión fiscal.** Guatemala: Ed. Mayte, 2010.

CIFUENTES LÓPEZ, Manuel. **La evasión tributaria.** Facultad de Ciencias Económicas Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala: Ed. Universitaria, 1982.

DÍAZ DUBÓN, Carmen y Lizett Nájera Flores. **Derecho Financiero II.** Ed. Praxis división, Guatemala, 2002.

[http://canalegal.com/contenido.php?c=127&titulo= derecho tributario parte VIII,](http://canalegal.com/contenido.php?c=127&titulo=derecho%20tributario%20parte%20VIII) (Guatemala, 3 de agosto de 2010).

[http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/ documentos/lfis/torres_a_le/capitulo1.pdf.](http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/lfis/torres_a_le/capitulo1.pdf) (Guatemala 13 de septiembre de 2010).

[http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ principio de capacidad de pago,](http://catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/principio_de_capacidad_de_pago) (Guatemala, 20 de septiembre de 2010).

[http://es.wikipedia.org/wiki/ principio de legalidad.](http://es.wikipedia.org/wiki/principio_de_legalidad) (Guatemala, 13 de septiembre de 2010).

[http://es.wikipedia.org/wiki/ Superintendencia de Administración Tributaria.](http://es.wikipedia.org/wiki/Superintendencia_de_Administración_Tributaria) (Guatemala, 10 de octubre de 2010).

[http://html.buenastareas.com/principios-constitucionales-fiscales.html.](http://html.buenastareas.com/principios-constitucionales-fiscales.html) (Guatemala, 2 de agosto de 2010).

<http://www.minfin.gob.gt/archivos/pacto/2004.pdf>. **principio de derecho tributario.**
(Guatemala, 23 de septiembre de 2010).

<http://www.monografias.com/trabajos30/derecho-tributario/derecho-tributario.shtml>,
(Guatemala, 23 de septiembre de 2010).

[http://www.qsearch.com/search?hl=es&ie=ISO-8859-1&q=principio de capacidad de pago legislación Argentina](http://www.qsearch.com/search?hl=es&ie=ISO-8859-1&q=principio+de+capacidad+de+pago+legislaci%C3%B3n+Argentina), (Guatemala, 20 de septiembre de 2010).

<http://www.scribd.com/doc/32188243/>. **obligaciones-fiscales-en-Guatemala.**
(Guatemala, 9 de diciembre de 2010).

MONTERROSO, Gladys. **Fundamentos Tributarios.** 1ra. ed. Guatemala: Ed. Comunicación Gráfica, 2005.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.** 23^a edición actualizada, corregida y aumentada. Argentina: Ed. Heliasta, S.R.L., 1996.

Sat.gob.gt/sitio/index.php/descargas/doc_view/1257. **procedimiento de cierre temporal o definitivo.** (Guatemala, 24 de marzo de 2012).

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** 5a. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Altamira, 1993.

VILLEGAS LARA, René Arturo. **Derecho mercantil guatemalteco.** Tomo I. 6ta. ed. Guatemala: Ed. Universitaria, Universidad de San Carlos de Guatemala, 2006.



Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

Código de Comercio de Guatemala. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 2-70, 1970.

Código Tributario. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 6-91, 1991.

Código Penal. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 17-73, 1973.