

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO



**EFFECTOS ECONÓMICOS, JURÍDICOS Y TRIBUTARIOS
EN EL CIERRE TEMPORAL DE EMPRESAS,
ESTABLECIMIENTOS Y NEGOCIOS
EN GUATEMALA**

LICENCIADA

ELIDA ARIAS GOMEZ

GUATEMALA, ABRIL 2019

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

**EFFECTOS ECONÓMICOS, JURÍDICOS Y TRIBUTARIOS
EN EL CIERRE TEMPORAL DE EMPRESAS, ESTABLECIMIENTOS
Y NEGOCIOS EN GUATEMALA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva
de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
de la
Universidad de San Carlos de Guatemala

Por la Licenciada

ELIDA ARIAS GOMEZ

Previo a conferírsele el Grado Académico de

**MAESTRA EN DERECHO TRIBUTARIO
(Magister Scientiae)**

Guatemala, abril de 2019

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

DECANO:	Lic.	Gustavo Bonilla
VOCAL I:	Lic.	Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II:	Lic.	Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL III:	Lic.	Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV:	Br.	Jhonathan Josué Mayorga Urrutia
VOCAL V:	Br.	Abidán Carías Palencia
SECRETARIO	Lic.	Fernando Antonio Chacón Urizar

**CONSEJO ACADÉMICO
DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

DECANO:	Lic.	Gustavo Bonilla
DIRECTOR:	Dr.	Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
VOCAL:	Dr.	Nery Roberto Muñoz
VOCAL:	Dr.	Hugo Roberto Jauregui
VOCAL:	M. Sc.	Erwin Iván Romero Morales

TRIBUNAL EXAMINADOR

PRESIDENTE:	M. Sc.	Erwin Iván Romero Morales
VOCAL:	Dr.	Juan Carlos Casellas Gálvez
SECRETARIO:	M. Sc.	Luis Felipe Lepe Monterroso

RAZÓN: “El autor es el propietario de sus derechos de autor con respecto a la Tesis sustentada”. (Artículo 5 del Normativo de tesis de Maestría y Doctorado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Estudios de Postgrado).

Guatemala 19 junio del 2018

Director
Dr. Ovidio David Parra Vela
Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
UNIDAD DE TESIS

RECEBIDO
Hora: _____ Minutos: _____
OFICIAL: _____

Dr. Parra Vela:

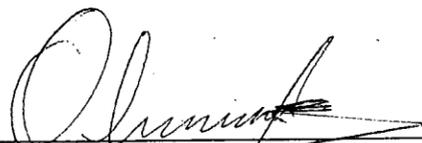
Según Acta del Consejo Académico de la reunión Ordinaria celebrada el 31 de mayo del 2017, en el Acta N°. 02-2017, Punto CUARTO, Inciso 4.4 y de la Acta N°. 13.2017, contenida en el Punto CATORCE, Inciso 14.10, se hace de su conocimiento que se ha guiado, elaborado, tutoriado y revisado el informe final de tesis titulado **“Efectos económicos, jurídicos y tributarios en el cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios en Guatemala”** de la estudiante Licda. **Elida Arias Gómez**, la cual se enmarca dentro de los contenidos teóricos metodológicos de la Maestría en Derecho Tributario cuyo proceso se realizó durante los meses de enero a junio del 2018.

Tomando como base el reglamento de tesis de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, este informe cumple con los requisitos establecidos en él, por lo tanto extiendo el dictamen de aprobación para que la Licda. Elida Arias Gómez pueda continuar con el proceso de tesis.

Así mismo los criterios vertidos en la presente tesis son responsabilidad exclusiva del autor, atentamente,



Msc. Dennis Billy Herrera Arita
Tutor Jurídico
Docente Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales



Dr. Olmedo Aisar Vásquez Toledo
Tutor Metodólogo
Docente Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales USAC.USAC.

Guatemala, 12 de febrero de 2019

Doctor Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Director de la Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria, zona 12

Señor director:

Por la presente, hago constar que he realizado la revisión de los aspectos de redacción y ortografía de la tesis denominada:

**EFFECTOS ECONÓMICOS, JURÍDICOS Y TRIBUTARIOS EN EL CIERRE
TEMPORAL DE EMPRESAS, ESTABLECIMIENTOS Y NEGOCIOS EN
GUATEMALA**

Esta tesis fue presentada por la **Licda. Elida Arias Gomez**, estudiante de la Maestría en Derecho Tributario de la Escuela de Postgrado, de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

En tal sentido, considero que, después de realizada la corrección indicada, el texto puede imprimirse.

Atentamente,



Dra. Gladys Tobar
Revisora
Colegio Profesional de Humanidades
Colegiada 1450

Gladys Tobar Aguilar
LICENCIADA EN LETRAS
Colegiada 1450



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

D.E.E.P. ORDEN DE IMPRESIÓN

LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, Guatemala, 21 de febrero del dos mil diecinueve.-----

En vista de que la Licda. Elida Arias Gomez aprobó examen privado de tesis en la **Maestría en Derecho Tributario** lo cual consta en el acta número 65-2018 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“EFECTOS ECONÓMICOS, JURÍDICOS Y TRIBUTARIOS EN EL CIERRE TEMPORAL DE EMPRESAS, ESTABLECIMIENTOS Y NEGOCIOS EN GUATEMALA”**. Previo a realizar el acto de investidura de conformidad con lo establecido en el Artículo 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado.-----

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”

Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Escuela de Estudio de Postgrado, Edificio S-5 Segundo Nivel. Teléfono: 2418-8409

ACTO QUE DEDICO A:

Dios	A él sea toda la honra y gloria, por permitirme la vida.
Mis padres	María Luisa y Bernardo, En especial a mi madre; que con su inmenso amor y ejemplo, me transmite; que todas las metas que me trace en la vida, puedo alcanzarlas.
Mis hijos	Jenner y Maciel, reflejos del amor verdadero, en quienes me inspiro día a día.
Mi familia	Hermanos, hermanas, cañadas, cuñados, sobrinos y de mas; por formar parte de esta familia tan especial, los quiero muchísimo.
Mis amigos	Quienes comparten con migo las aventuras que nos regala la vida; con sus aciertos y desaciertos.
Mis padrinos	Lic. MBA. Raúl Francisco Lemus Girón y Lic. MSC Erwin Iván Romero Morales, por el apoyo, para alcanzar esta meta.
Universidad de San Carlos de Guatemala	Por haberme brindado los conocimientos que han hecho de mí una profesional exitosa.

ÍNDICE



INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I	1
Aspectos económicos	1
1.1 Definición de economía	1
1.2 Producto Interno Bruto (PIB)	2
1.2.1 PIB en Guatemala	4
1.3 Como crece la economía	5
1.3.1 Precios de mercado	7
1.3.2 Las empresas	9
1.3.3 Distinción entre empresa, establecimiento y negocio	9
1.3.4 Factores económicos que influyen en el desarrollo de las empresas	11
1.3.5 Desarrollo económico de la región, donde se establecerá la empresa	13
1.4 Empleo formal e informal	14
1.4.1 Tasa de desempleo	14
1.4.2 Tipos de desempleo	15
1.5 Inversión en Guatemala	18
1.5.1 Índice de confianza	19
1.6 Economía informal	21
1.7 Emigración	23
CAPÍTULO II	27
Aspectos jurídicos y tributarios	27
2.1. La empresa desde el punto de vista del derecho guatemalteco	27
2.2. Reconocimiento constitucional de la empresa	28
2.2.1. Libertad de industria y comercio	29
2.3. Garantías y derechos constitucionales	29
2.4. Principios constitucionales	40
2.4.1. Principios institucionales	42
2.4.2. Principios de interpretación	43



2.4.3. Principios de legislación ordinaria	
2.5 Principios constitucionales en materia tributaria.....	
2.5.1 Principio de seguridad jurídica	
2.5.2 Principio de legalidad	
2.5.3 Principio de justicia y equidad	55
2.5.4 Principio de capacidad económica, contributiva o de pago.....	56
2.5.5 Principio de no confiscación.....	57
2.5.6 Principio de no doble o múltiple tributación	58
2.5.7 Principio de no retroactividad de la ley tributaria	59
CAPÍTULO III	61
Sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios conforme al sistema tributario guatemalteco.....	61
3.1 Aspectos generales de los sistemas tributarios.....	61
3.2 Clases de sistemas tributarios.....	62
3.3 Sistema tributario guatemalteco	66
3.3.1 Tributos	66
3.3.2 Marco jurídico.....	68
3.3.3 Fiscalización tributaria.....	70
3.4 Regulación de empresas, establecimientos y negocios en Guatemala.....	73
3.5 Obligación tributaria.....	78
3.5.1 Relación jurídica tributaria.....	78
3.5.2 Características de la relación jurídica tributaria.....	79
3.6 Infracciones, sanciones y delitos tributarios	80
3.6.1 Infracciones que dan origen al cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios en Guatemala	84
3.6.2 Procedimiento para aplicar la sanción del cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios en Guatemala	84
3.7 Potestad administrativa y potestad sancionadora	86



CAPÍTULO IV	
Efectos económicos, jurídicos y tributarios que provoca el cierre temporal establecimientos y negocios.....	
4.1. Efectos económicos	
4.1.1 Escasez y encarecimiento de productos y servicios	91
4.1.2 Riesgo ante la falta de empleos en Guatemala.....	92
4.1.3 Aumento de la economía informal.....	94
4.1.4 Aumento en la emigración.....	95
4.1.5 Desinversión	96
4.1.6 Lento crecimiento del Producto Interno Bruto	96
4.2 Efectos jurídicos y tributarios.....	97
4.2.1 Desde la perspectiva terminológica, es aceptable el cierre de empresas	97
4.2.2 Violación a principios y garantías constitucionales	98
4.2.3 Inconstitucionalidad de la norma.....	101
4.2.4 Potestad sancionadora.....	102
4.2.5 Delimitación de la potestad sancionadora –SAT-.....	103
4.2.6 Facultades y atribuciones de la SAT	104
4.2.7 Análisis de delito o falta.....	104
4.2.8 Violación de principios en materia tributaria.....	105
4.2.9 Criterios de la Corte de Constitucionalidad en relación al cierre de empresas, establecimientos y negocios.....	106
4.2.10 Disminución en la recaudación de impuestos	112
4.3 Propuesta respecto al cierre de empresas, establecimientos y negocios	113
CONCLUSIONES.....	115

Índice de Cuadros

Cuadro No. 1	Resultados generales de la recaudación tributaria de impuestos administrados por la SAT al 31 marzo 2018.....	72
Cuadro No. 2	Cálculo de impuestos por ingresos no percibidos en 10 días.....	113

Índice de Graficas



Gráfica No. 1	Producto Interno Bruto.....	
Gráfica No. 2	Precios canasta básica alimentaria.....	
Gráfica No. 3	Tasa de desempleo urbano en Guatemala.....	17
Gráfica No. 4	Inversión extranjera directa en relación al PIB.....	18
Gráfica No. 5	Índice de confianza de la actividad económica.....	20
Gráfica No. 6	Economía informal.....	22
Gráfica No. 7	Respaldan la economía.....	25
Gráfica No. 8	Protección económica de las familias y derechos al trabajo.....	31
Gráfica No. 9	Tasa crecimiento del PIB vrs Tasa de desocupación.....	94
REFERENCIAS.....		117

INTRODUCCIÓN



En la actualidad, muchas empresas, establecimientos y negocios se han visto afectados por incumplir con una o más infracciones establecidas en el Código Tributario, como: no emitir o entregar facturas, emitir documentos no autorizados por la administración tributaria, utilizar sistemas no autorizados, o bien, por no haber autorizado libros contables, entre otros.

La sanción que corresponde imponer por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria es el cierre temporal y se aplica por un plazo mínimo de diez días y un máximo de veinte; esta sanción se duplica si el infractor opone resistencia. Pero vale la pena indicar que, el cierre de empresas ha sido una sanción muy severa que se ha venido dando desde hace más de 10 años, misma que desmotiva la gestión empresarial y desalienta la inversión en Guatemala.

En el desarrollo de esta investigación se realizó un análisis que permitió determinar, si existen efectos económicos, jurídicos y tributarios en la aplicación de la sanción de cierre temporal de empresas, según lo establecido en el artículo 86 del Código Tributario, así como determinar cuáles son esos efectos en los tres ámbitos objeto de estudio.

En este contexto que definió y delimitó el problema del presente estudio: ¿Cuáles son los efectos económicos, jurídicos y tributarios que ocasiona el cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios?

Este estudio se circunscribió a identificar, describir, analizar y comprobar los efectos económicos, jurídicos y tributarios del cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios en Guatemala. Para tener perspectiva general, se analizarán los fenómenos a partir de un entorno global hacia el entorno nacional.

El objetivo general de esta investigación es la validación e identificación de los efectos económicos, jurídicos y tributarios que provocan el cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios en Guatemala.



Se pretendió alcanzar los siguientes objetivos específicos:

1. Describir los efectos económicos que provocan pérdidas y lesiones nocivas, que limitan el desarrollo de las empresas y en consecuencia el estancamiento de la economía en Guatemala.
2. Analizar los efectos jurídicos para comprobar si existe violación de garantías y derechos constitucionales.
3. Analizar los efectos tributarios y comprobar si existe disminución en la recaudación de impuestos.

Los supuestos de esta investigación se refieren a que la Superintendencia de Administración Tributaria no viole los principios constitucionales, que garantizan a las empresas, las familias y las personas que los procedimientos establecidos en el Código Tributario, como proceso administrativo, sean aplicados conforme la legislación lo establece, con potestad administrativa.

El estudio se justifica por la forma de aplicar la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios en la actualidad; misma que presenta incertidumbre en la legislación guatemalteca, y que amenaza la economía nacional y desarrollo del país. Esta sanción, se distingue de otras, debido a los riesgos y amenazas tanto para los empresarios como para la propia Administración Tributaria, encargada de la recaudación de impuestos.

Entre las técnicas de investigación utilizadas está la investigación bibliográfica, consultas de páginas electrónicas y revistas; para el análisis y solución del problema, también se utiliza el método sistémico, que indica que los fenómenos no pueden ser aislados, sino que tienen que verse como parte de un todo.

En este sentido, partiendo de la observación de hechos de empresas que fueron sancionadas con cierre temporal, se identificaron los efectos y problemas que han enfrentado los contribuyentes, al momento de la suspensión del negocio en marcha y las consecuencias que se han suscitado en el ámbito económico y jurídico-tributario.



Esta aclaración es pertinente para comprender el porqué de los efectos económicos, jurídicos y tributarios que ocasiona el cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios. Esta sanción es considerada inconstitucional y se incentiva a otra perspectiva para conducir estas acciones de parte de la Administración Tributaria.

El desarrollo de este estudio, permitió comprobar la hipótesis y cumplir con los objetivos de la investigación. Para comprender este estudio, se desarrollaron cuatro capítulos, partiendo de lo general a lo específico de la siguiente manera:

En el capítulo uno, se puntualizan conceptos generales de la economía, se desarrollaron temas que afectan índices económicos al momento de aplicar la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios.

En el segundo capítulo, se describen de manera general los principios, derechos y garantías constitucionales de la legislación guatemalteca, que garantiza a la persona, familia y negocio en marcha. Dentro de este capítulo, se enfatiza el debido proceso que debe aplicarse a los contribuyentes al cometer infracciones que conduzcan a una sanción de carácter penal.

El capítulo tres, incluye conceptos y generalidades de la tributación en Guatemala; aplicación del Código Tributario y leyes relacionadas que contemplan el cierre de empresas, establecimientos y negocios; para analizar y comprobar los efectos tributarios, que afectan directamente la recaudación de impuestos durante la suspensión de actividades comerciales por parte de estos establecimientos.

En el capítulo cuatro, se describen, analizan y comprueban los efectos económicos, jurídicos y tributarios del cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios en Guatemala.



Finalmente, se dan a conocer las conclusiones del tema objeto de estudio relacionado con la hipótesis del trabajo y los objetivos planteados. Se presenta una propuesta para el fortalecimiento del marco jurídico tributario que regula el cierre de empresas, establecimientos y negocios.

CAPÍTULO I

Aspectos económicos



1.1 Definición de economía

Existe una diversidad de conceptos y definiciones de economía. Para Samuelson y Nordhaus (1976) la definición de economía es: “El estudio de la manera en que las sociedades utilizan los recursos escasos para producir mercancías valiosas y distribuirlas entre los diferentes individuos” (Pág.207). Por otra parte el Diccionario de la Real Academia Española, define la economía como: “1) la administración eficaz y razonable de los bienes. 2) el conjunto de bienes y actividades que integran la riqueza de una colectividad o un individuo. 3) La ciencia que estudia los métodos más eficaces para satisfacer las necesidades humanas materiales, mediante el empleo de bienes escasos”.

Rodó (1854) describe la economía como: “La ciencia que se ocupa del estudio sistemático de las actitudes humanas orientadas a administrar los recursos, que son escasos, con el objetivo de producir bienes y servicios y distribuirlos de forma tal que se satisfagan las necesidades de los individuos, las que son ilimitadas” (pag.102).

En esta investigación, se citan, una serie de conceptos y definiciones, sin embargo Borges (2009) hace mención al referirse a la economía de una frase que llama mi atención como lo es “la escasez” (Pág. 18). Un término utilizado por la mayoría de autores cuando definen a la economía; la escasez son los recursos finitos, insuficientes que no alcanzan cumplir las necesidades y deseos de las personas.

En economía se presume que las personas son codiciosas y siempre tienen necesidades y deseos. Sin embargo, sólo hay una cierta cantidad de la mayoría de bienes; lo que da oportunidad a la creación de más bienes y servicios que satisfagan las necesidades de la población.



1.2 Producto Interno Bruto (PIB)

El PIB es el valor monetario de los bienes y servicios finales producidos por una economía en un período determinado. El PIB es un indicador representativo que ayuda a medir el crecimiento o decrecimiento de la producción de bienes y servicios de las empresas de cada país, únicamente dentro de su territorio. Este indicador es un reflejo de la competitividad de las empresas.

Importancia en el crecimiento del PIB:

- Indica la competitividad de las empresas. Si las producciones de las empresas guatemaltecas no crecen a un ritmo mayor, significa que no se está invirtiendo en la creación de nuevas empresas, y por lo tanto, la generación de empleos tampoco crece al ritmo deseado.
- Si el PIB crece por abajo de la inflación significa que los aumentos salariales tenderán a ser menores que la misma.
- Un crecimiento del PIB representa mayores ingresos para el gobierno a través de impuestos. Si el gobierno desea mayores ingresos, deberá fortalecer las condiciones para la inversión no especulativa, es decir, inversión directa en empresas; y también fortalecer las condiciones para que las empresas que ya existen sigan creciendo.

Aspectos a considerar sobre el PIB

- El PIB de un país aumentará si el gobierno o las empresas dentro del mismo toman préstamos en el extranjero, obviamente, esto disminuirá el PIB en períodos futuros.
- No toma en cuenta la depreciación del capital (aquí se incluyen tanto maquinaria, fábricas, etc., como así también recursos naturales, y también se

podría incluir al "capital humano"). Por ejemplo, un país puede incrementar su PIB explotando en forma intensiva sus recursos naturales, pero el capital del país disminuirá, dejando para generaciones futuras menos capital disponible.



- No tiene en cuenta externalidades negativas que algunas actividades productivas generan, por ejemplo, la contaminación ambiental.
- No tiene en cuenta la distribución del ingreso. Los pobladores de un país con igual PIB per cápita que otro pero con una distribución más equitativa del mismo disfrutarán de un mayor bienestar que el segundo.
- La medida del PIB no tiene en cuenta actividades productivas que afectan el bienestar pero que no generan transacciones, por ejemplo, trabajos de voluntarios o de amas de casa.
- Actividades que afectan negativamente el bienestar pueden aumentar el PIB, por ejemplo divorcios y crímenes. (Economia.com.mx)

Pero como indicador, es uno de los principales que se utilizan para medir la economía de un país. Representa el valor total de todos los bienes y servicios producidos en un período específico de tiempo. Por lo general, el PIB se expresa en comparación con el trimestre o el año anterior. Por ejemplo, si el PIB año tras año tiene un aumento del 3%, se dice que la economía del país creció un 3% respecto al año anterior.

Los inversionistas se preocupan por el crecimiento negativo del PIB, que es uno de los factores que los economistas utilizan para determinar si una economía está en recesión.



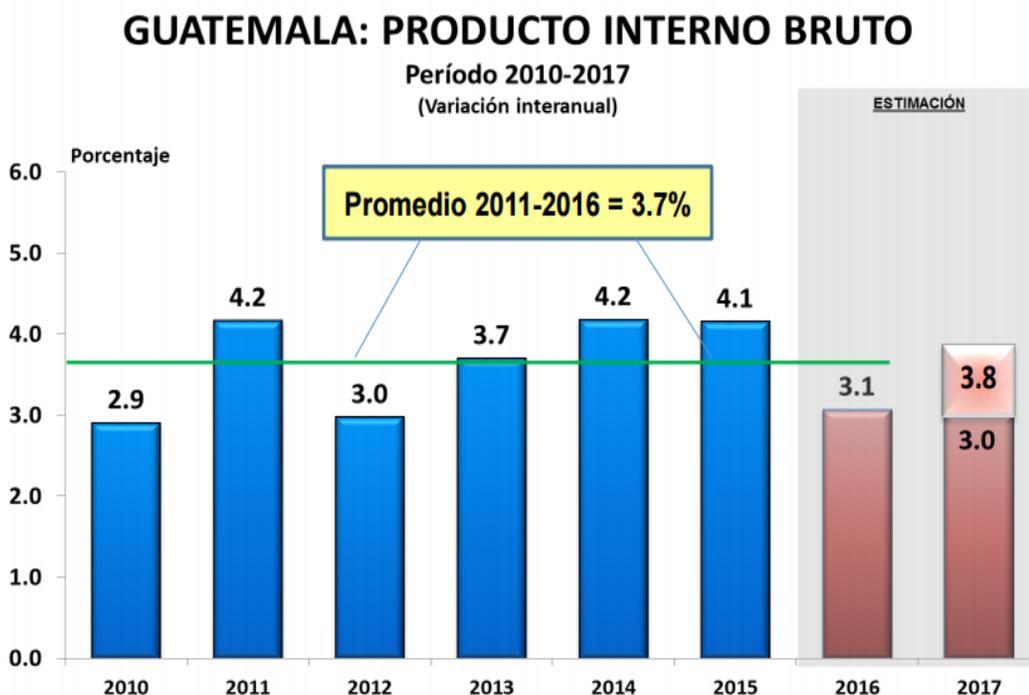
1.2.1 PIB en Guatemala

La distribución del ingreso en Guatemala, sigue siendo desigual. El 10% de la población consume más del 40% del total del consumo en el país; el resto está por debajo de la línea de pobreza.

Sin embargo, a pesar de superar el 50% de población en pobreza, la economía ha venido creciendo desde el año 2010, a un ritmo del 3% en los últimos veinte años. Este crecimiento es impulsado por las principales ramas de la actividad económica, como lo es la participación de las empresas industriales, de servicios privados, empresas del sector agrícola, entre otras que representan el 70% de la producción nacional.

A continuación, se presenta la gráfica No. 1 que muestra el comportamiento del PIB de Guatemala durante el período comprendido del 2010 al 2017:

Gráfica No.1



Fuente: Banco de Guatemala.

Como se puede observar en la gráfica que antecede, la variación interanual del período 2010 al 2017, muestra una tendencia de crecimiento promedio del 3.7% en la economía guatemalteca, según datos recopilados por el Banco de Guatemala.



Pero a pesar del lento crecimiento en la economía guatemalteca, existe poco interés por parte de inversionistas extranjeros, que deseen traer sus capitales a Guatemala, debido a los altos índices de inseguridad, corrupción por parte de funcionarios públicos que intervienen en la creación de políticas fiscales, que favorecen a determinados grupos de empresas que se benefician con incentivos fiscales creados específicamente para determinados grupos o sectores productivos.

Este tipo de incentivos fiscales, desvirtúan al resto de los empresarios, ya que favorece a un segmento de la economía, que más bien tiene intereses de carácter político y no en pro del desarrollo económico para Guatemala.

1.3 Como crece la economía

Con el aumento de la producción las economías crecen. El objetivo de la política económica es lograr que la producción crezca año con año, lo que provoca una mayor cantidad de bienes y servicios disponibles para la población. Los factores que intervienen en el crecimiento son: el crecimiento de la población, incremento de la productividad y la acumulación de bienes de capital.

Luego del gobierno del presidente electo Otto Pérez Molina surgieron varias interpretaciones sobre el futuro de la economía guatemalteca. La primera interpretación oficial defendida por el Banco Central de Guatemala era sobre una corta desaceleración por los costos de transacción institucionales que repuntaría en mayor crecimiento económico por la reducción de la corrupción.

Defendió el Banco Central, en su momento, la idea de que no había un efecto importante en la economía nacional. Probablemente, los bancos centrales se permiten

mentir para manejar las expectativas de la población. Otra interpretación que realizó Clinton López, del futuro de la economía de Guatemala es que: “La corrupción era más eficiente que la burocracia y discrecionalidad de los burócratas supuestamente honrados”.



La percepción de la población guatemalteca es que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) es de las instituciones del Estado dónde mayor corrupción y extorsión sufren los ciudadanos. Y la última es que los guatemaltecos, en un plazo relativamente corto (de 6 meses a un año), encontrarán el mecanismo institucional informal de lidiar con las nuevas mafias, o burocracias y será todo como antes, rápido, eficiente, a un costo por determinar.

Cuando se habla del crecimiento económico en Guatemala, este tema tiende a ser, poco volátil, en comparación con otras regiones del mundo. El ciclo económico en Guatemala (por ser una economía con inversión relativamente pequeña en bienes de capital) no es, ni ha sido, un elemento importante en la historia de la economía guatemalteca (López, 2017). Por estas razones, y debido al desgaste por el que ha atravesado la confianza, que han dejado los gobiernos anteriores (presidente Alfonso Portillo, Serrano Elías, entre otros), el crecimiento económico de Guatemala es lento.

Sin embargo, otros estudios realizados por la Fundación para el Desarrollo de Guatemala –FUNDESA-, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico –OCDE- coinciden, en que la inversión pública es esencial para alcanzar los objetivos de desarrollo de Guatemala; pero la falta de recursos continua en el país, mientras el gobierno recauda muy poco en ingresos públicos. Impulsar el crecimiento dependerá de reformas continuas para movilizar una mayor inversión privada. Un desafío cada vez más importante para el país es mejorar los índices de seguridad ciudadana. Elevados niveles de crimen y violencia en el país conllevan costos económicos abrumadores. (BANCO MUNDIAL;, 2017).

En un comunicado de prensa, el presidente del Banco de Guatemala, Sergio Recinos, combino optimismo con preocupación respecto a la actividad económica de

Guatemala, e indico, que pese a la suspensión de las operaciones de Rafael y a las tensiones políticas, la producción del año 2018, aun podría crecer del 3 a 3.1%. (Prensa Libre, 2018).



1.3.1 Precios de mercado

El precio de mercado cumple con una importante función informativa en la vida económica, pues es un buen indicador de situaciones de exceso de oferta o demanda en mercados. Un precio de mercado alto puede significar escasez o una altísima demanda, mientras que un precio de mercado más bajo suele ser consecuencia de bajos niveles de demanda o alta competencia. (Economipedia, 2015).

Este escenario tiende a ser el ideal para la economía, pero existen otros factores que afectan al precio y determinan que en el mercado existan diferentes precios para un mismo producto.

A continuación, se presenta la gráfica No.2 que muestra el alza en el precio de algunos productos de la canasta básica, como una referencia a los factores que influyen en la variación de sus precios. Este incremento, se da por variables internas, propias de las empresas, así como a factores externos que derivan de la aplicación de la legislación de cada región; que vulneran los ingresos de los empresarios o productores, inflando los costos de los productos y afectando directamente al consumidor final.

Gráfica No.2



Fuente: DIACO. Año 2017

La gráfica que antecede, muestra incrementos en el precio los siguientes productos: crema, huevos, azúcar, frijol y papas, que conforman la canasta básica alimenticia en Guatemala.

Existe una serie de factores externos e internos dentro de un proceso productivo, que alteran los precios de los productos, afectando de manera directa el crecimiento económico de las regiones.

Los factores externos no tienen relación directa en el proceso de producción, pero si pueden afectar los precios, por malas prácticas de control interno y de carácter administrativo que de forma indirecta, ocasionan problemas que repercuten en los precios de las mercancías que se colocan a la venta.



1.3.2 Las empresas

Las empresas desde el punto de vista económico, son el resultado de la inquietud e iniciativa de una o varias personas que materializan una idea con el ánimo de obtener beneficios económicos, en el corto, mediano y largo plazo. Como organización, está formada de una estructura jerárquica con autoridad, y financieramente dotada de un capital.

Existe una diversidad de conceptos que de ella se desprenden, para Rodríguez (1976): “Cualquiera que sea el concepto que se tenga de empresa, esta se nos ofrece como una unidad económica y contable, en organización concreta de factores de producción para obtener una producción determinada, y en cuanto a visión definida de su marcha económica en un periodo determinado” (p.411). Mismo que se puede prolongar en el tiempo, de acuerdo con los beneficios obtenidos.

El Código de Comercio de Guatemala, en el artículo 655 establece: “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. La empresa será reputada como un bien mueble”. El artículo 336 del mismo cuerpo legal, describe al establecimiento como un elemento de la empresa, y establece: “La inscripción de las empresas o establecimientos mercantiles (...)”.

1.3.3 Distinción entre empresa, establecimiento y negocio

En Guatemala, el Código Tributario habla sobre empresas, establecimientos y negocios, pero no hace una distinción de estos términos. Por tal motivo, es necesario tomar de base lo establecido en el artículo 11 de la Ley del Organismo Judicial, mismo que hace énfasis, en que: “Las palabras de la ley se entenderán de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española (...)”. Se entiende por establecimiento de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española lo siguiente: “Lugar donde habitualmente se ejerce una industria o profesión.”

Para Vásquez (1978) la distinción entre empresa y establecimiento lo describe como se presenta a continuación:



La empresa es un organismo de producción vivo, dinámico, el establecimiento, es la base inerte, estática de esa organización. Desde el punto de vista jurídico el efecto fundamental del establecimiento es la equiparación entre el domicilio del comerciante y establecimiento, de tal manera, de que cuando se habla del domicilio del comerciante debe entenderse como tal el establecimiento de la empresa. Una empresa puede tener uno o varios establecimientos y puede darse en caso, cada vez menos frecuente, de que haya empresas sin establecimiento (comercio ambulante, agentes de comercio, negociantes en determinados artículos).

El termino negocio no está definido por el Código Tributario guatemalteco, por tal motivo la interpretación se realiza de acuerdo con lo estipulado en el Artículo 11 de la Ley del Organismo Judicial: “Las palabras de la ley se entenderán de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española” (1995) y que describe: “Local en que se negocia o comercia”.

El Código Civil de Guatemala, en el artículo 1251, establece los requisitos de validez e indica lo siguiente: “El negocio jurídico requiere para su validez: capacidad legal del sujeto que declara su voluntad, consentimiento que no adolezca de vicio y objeto lícito”.

Para una mejor comprensión, el concepto de negocio jurídico está construido sobre una voluntad necesaria que produce efectos jurídicos, por el interés del comerciante desde el punto de vista de comprador (la voluntad es suficiente para producir efectos jurídicos) y el interés del vendedor (la voluntad es necesaria para producirlos). La voluntad como la única causa para producir cambios jurídicos.(Aguilar Guerra, 2006).

1.3.4 Factores económicos que influyen en el desarrollo de las empresas

En el ambiente de la empresa, también existen factores económicos que influyen en su funcionamiento y desarrollo. El nivel general de la actividad económica que afecta las dimensiones del mercado del país donde esté ubicada la empresa, las disposiciones generales y tributarias, disponibilidad de la fuerza de trabajo y el capital.

Estos factores que a grandes rasgos se mencionan, son los que debe de tomar en cuenta cada empresario al momento de iniciar con su proyecto, así que los retos a enfrentar son:

- Conocer qué van a producir.
- Con qué tecnología.
- Cuál es el mercado potencial.
- Dónde localizar a los mejores proveedores.
- Qué trámites requieren cumplir.
- Cómo se puede obtener capital o financiamiento.

Como ya tenemos algunos conceptos de empresa, ahora, se hará mención de los elementos que integran una empresa:

- Cantidad de personal.
- Monto y volumen de la producción.
- Monto y volumen de las ventas.
- Capital productivo.

En Guatemala, existe un gran número de empresas pequeñas y medianas por lo que es importante mencionar sus ventajas y desventajas:

Ventajas de una empresa pequeña:

- Capacidad de generar empleos
- Producción de consumo





- Contribución al desarrollo local
- Acercamiento a sus trabajadores
- Su organización no requiere de mucho capital
- Mantiene una sola unidad de mando facilitando la dirección

Desventajas de una empresa pequeña:

- Le afectan los problemas económicos del país
- Es vulnerable a la fiscalización y control
- No soportan periodos largos de crisis

Ventajas de una empresa mediana:

- Cuentan con una mejor organización que le permite adaptarse a las condiciones del mercado
- Ofrecen empleo a una importante cantidad de personas

Desventajas de una empresa mediana:

- No contratan personal calificado para evitar pagos de salario elevados
- Su financiamiento se ve afectado por el tamaño de la misma.

Para las pequeñas y medianas empresas la supervivencia es primordial, por tal motivo necesitan buscar fuentes de financiamiento que les permitan un adecuado equipamiento que les ayude a perfeccionar los procesos productivos, para poder incrementar su competitividad y poder hacer frente a las exigencias del mercado. Estas fuentes de financiamiento dependen mucho de la duración de las empresas en el corto y largo plazo. (fiscal, 2005, págs. B1-B6).

Cuando se habla de la duración en el mercado a un largo plazo, debe entenderse, que deben ser sostenibles en el tiempo. Esta sostenibilidad se la da el tipo de negocio, la demanda de sus productos, su personal, su solvencia fiscal, para que logren conseguir fuentes de financiamiento.

1.3.5 Desarrollo económico de la región, donde se establecerá la empresa



No es lo mismo tener una empresa en un país con un alto desarrollo económico que en uno donde éste sea bajo. Las características no son las mismas, por lo que los factores de la empresa tampoco deben serlo.

Un estudio del Banco Interamericano de Desarrollo, *Empresarialidad en economías emergentes*, reveló que entre los impedimentos de crecimiento y desarrollo para la Nación están las pequeñas empresas, que pagan menos impuestos y suelen ser menos innovadoras.

El impacto negativo del desarrollo en países sub-desarrollados como lo es Guatemala, es la acumulación de varias empresas pequeñas que generan pocos ingresos pero que acumulan fuerza laboral, que generan grandes desembolsos para los gobiernos al ejercer control para dar solución a los problemas que de ellas se deriven, como por ejemplo la contratación de poco personal, para gozar de beneficios tributarios, mientras las grandes empresas pagan mayores impuestos. (Empresa, 2017).

Podemos profundizar un poco más en el análisis de esta situación, y es de entender que las pequeñas empresas que contribuyen en pocas proporciones en el pago de impuestos, intentan sobrevivir en los mercados, pero contribuyen con los ingresos del Estado, alejándose de seguir formando parte de la economía informal; de tal manera que es importante considerar los siguientes aspectos:

- Incrementar el número de empresas y mejorar el entorno comercial.
- Una estrategia integral enfocada en el proceso emprendedor.
- Estímulo de la motivación y las competencias empresariales.
- Fomentar y llevar adelante las redes empresariales y los equipos de empresarios, dos factores claves del desarrollo del sector.
- Reducción de las barreras al crecimiento y desarrollo de nuevas empresas.



1.4 Empleo formal e informal

Existe una gran distinción en el significado del empleo formal y empleo informal; de esta manera se define al empleo formal: aquel que se encuentra debidamente formalizado mediante la celebración de un contrato de trabajo entre el trabajador y el empleador; con la creación del contrato, el empleado goza de la protección y los beneficios que la ley establece en materia laboral y, por otro lado, se compromete a cumplir con el pago de impuestos, seguridad social y prestaciones, entre otras obligaciones contraídas.

Al contrario al empleo formal, el informal: es aquel que carece de un contrato celebrado legalmente entre el patrón y el trabajador, y donde el colaborador (empleado) se encuentra al margen del control tributario y de la protección laboral que le brinda la ley. (Significados.com, 2015)

1.4.1 Tasa de desempleo

La tasa de desempleo es el índice que mide la población desocupada que busca empleo y no lo encuentra. La tasa de desempleo, también conocida como tasa de paro, mide el nivel de desocupación en relación a la población activa. En otras palabras, es la parte de la población que estando en edad, condiciones y disposición de trabajar - población activa- no tiene puesto de trabajo.

La tasa de desempleo es muy útil para conocer a las personas que no están trabajando. Su fórmula de cálculo es la población de 16 años y más que no está trabajando y busca trabajo, dividido entre la población económicamente activa de 16 años y más, esto es, ocupados más desocupados.



La tasa de desempleo se calcula de la siguiente manera:

$$\text{Tasa de desempleo} = \frac{\text{Nº de desempleados}}{\text{Población activa (PA)}} \times 100$$

1.4.2 Tipos de desempleo

Los tipos de desempleo más comunes son los siguientes:

- **Desempleo estructural:**

Tipo de desempleo que se produce por un desajuste sostenido entre la calidad del desempleo y las características entre la oferta y la demanda, poca adaptación de los entes económicos que participan en la economía externa y la incapacidad de desarrollar un mercado interno eficiente. Por último, también se produce por la caducidad del modelo productivo.

- **Desempleo cíclico:**

Es un tipo de desempleo que se origina como consecuencia de los ciclos económicos.

- **Desempleo ficcional:**

Se refiere a los trabajadores que se mueven de un empleo a otro con perspectivas de mejora, siendo un desempleo temporal.

- **Desempleo estacional:**

Se refiere a la oferta y la demanda, que varían en función de las estaciones del año.

- **Desempleo de larga duración:**

Este tipo de desempleo afecta a una persona que está parada y no encuentra trabajo durante un período superior a seis meses. Tiene un efecto psicológico

negativo sobre las personas ante la imposibilidad de encontrar trabajo ante la escasez de oferta y de baja calidad. A su vez, tiene efectos negativos sobre la estabilidad de la economía. Existen países, como EEUU, cuyos objetivos principales de política económica se centran en la contención y reducción de la tasa de desempleo, a diferencia de otros países, como en Europa, dónde el objetivo principal es la estabilidad de precios, dejando en un segundo plano las políticas de creación de empleo.

- **Desempleo abierto:**

Es aquel en el que las personas se encuentran en situación de no tener trabajo, pero se encuentran buscándolo de forma activa, estando disponibles y dispuestos para trabajar.

- **Desempleo en iniciación:**

Los demandantes de empleo están esperando noticias por parte del empleador porque ya habían hecho una entrevista previa.

El desempleo es un problema muy importante de la sociedad y los Gobiernos tienen que dedicar el mayor número de recursos para corregirlo.

En general, los censos de población no son la fuente más idónea para medir este índice, pero sí lo son las encuestas de hogares, complementadas con estudios acerca del subempleo, el trabajo informal y eventual o estacional. (Plan de negocios, 2018)

La población ocupada tiene una variedad de condiciones de empleo, como lo es el número de horas laboradas, el salario que devengará, la seguridad social que le será garantizada, la estabilidad en el trabajo. Pero algunos estudios denominan subocupados a la población ocupada que trabaja menos de 35 horas semanales y que desean trabajar más tiempo.

Para erradicar el desempleo, se debe considerar un incremento en el gasto total de la economía, por lo que es importante estimular el consumo de las economías locales,



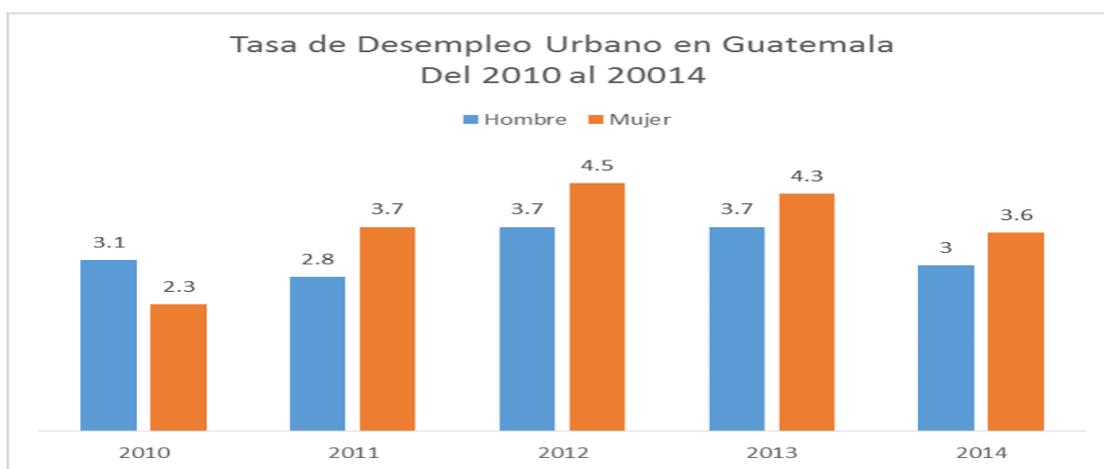


inversiones, exportaciones entre otras. Combatir el desempleo significa que se ocupe a la población en el proceso de producción, que obtengan los recursos que les permitan satisfacer sus necesidades promoviendo a la vez la economía.

Guatemala tiene una tasa de desempleo promedio del 2.7% entre jóvenes de 16 a 24 años a nivel nacional; según informe realizado por la Organización Internacional del Trabajo.

En la siguiente grafica se muestra el comportamiento del desempleo en el área urbana durante los años 2010 al 2014, misma que servirá para realizar un análisis de las condiciones que ofrece el país, a sus ciudadanos en edad de trabajar, considerando las remuneraciones al trabajo de la población que se encuentra ocupada y que no garantizan los niveles básicos para la sobrevivencia de las personas.

Gráfica No.3



Fuente: Encuesta Nacional de Empleo e Ingresos al 2014 - INE

La gráfica número tres, muestra la población femenina desempleada y en edad productiva, de igual manera a los jóvenes en edad laboral que buscan empleo y que no lo consiguen. En los cinco años sujetos de análisis, del 2010 al 2014, reflejan un promedio en el área urbana del 3.2% en el caso de los hombres y un 3.6% de desempleo en las mujeres.

1.5 Inversión en Guatemala

El comportamiento de la inversión extranjera que llega a Centroamérica es el conjunto de capitales de largo plazo que ingresan a una economía proveniente de otros países.

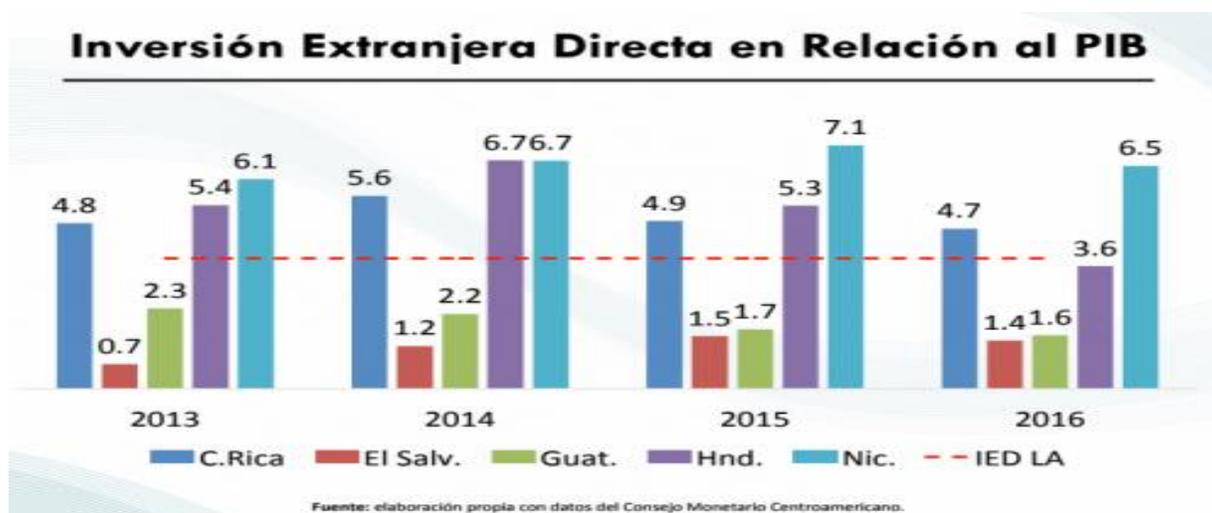
Estos capitales pueden ser invertidos en actividades productivas, comerciales y de servicios. Los gobiernos con el fin de atraer la inversión han otorgados incentivos fiscales.

Los flujos de efectivo que ingresan por inversiones del extranjero, generan ganancias, de las cuales una parte es enviada a la casa matriz, provocando salidas de flujos de efectivo que neutralizan el efecto positivo en las inversiones. En Guatemala, los egresos han sido mayores a los ingresos.

Al realizar un análisis de la inversión, se llega a la conclusión de que a pesar de que existan incentivos fiscales que muestren atractiva la inversión en el país, existen otros factores, que desmotivan a capitales extranjeros permanecer y realizar operaciones comerciales en Guatemala, como lo es la incertidumbre que presenta la legislación guatemalteca, la inseguridad, entre otros.

A continuación, la gráfica que muestra la inversión extranjera directa en relación al crecimiento en la economía de Guatemala, versus los países centroamericanos.

Gráfica No.4



La gráfica No.4 muestra datos comparados de la inversión extranjera entre países centroamericanos, en donde se puede observar una disminución porcentual desde el año 2013 al año 2016 del 2.3 al 1.6 respectivamente.



1.5.1 Índice de confianza

El índice de confianza por el que ha atravesado Guatemala, en la actividad económica muestra un gran porcentaje de retroceso en la historia del país, producto de los señalamientos de corrupción en el gobierno de Otto Pérez Molina. Según datos del Banco de Guatemala, durante enero 2018.

Este índice ha venido aumentando producto del enfrentamiento que se dio en agosto 2017, del presidente Jimmy Morales y el jefe de la Comisión Internacional Contra la Impunidad en Guatemala (CICIG), más la renuncia de algunos ministros de su gabinete. En la economía guatemalteca, la población vive una incertidumbre y no creen que la situación actual mejore en el corto plazo.

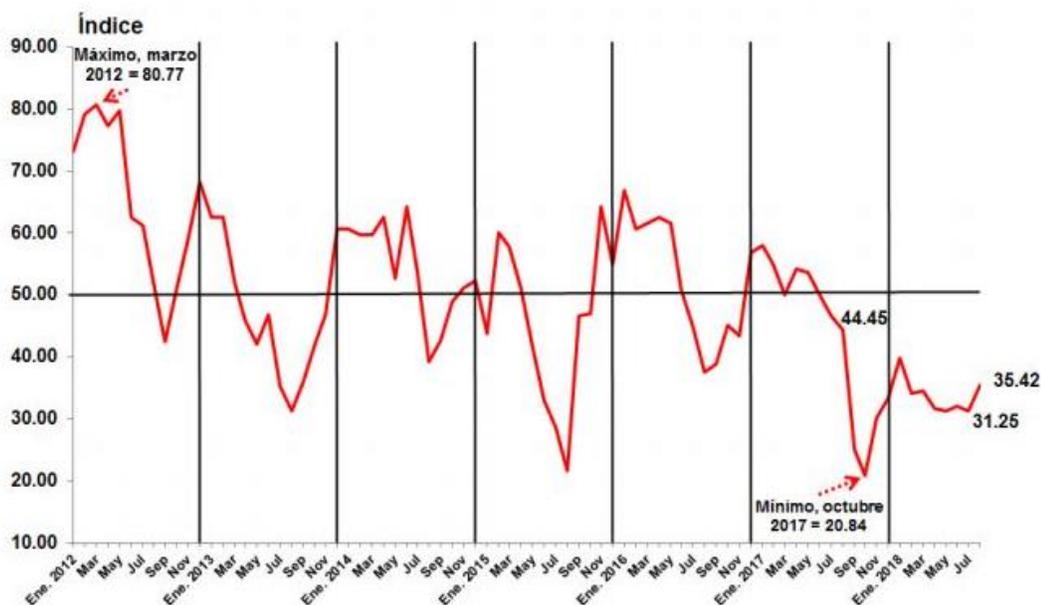
Velásquez (2018) comenta:

En los siguientes meses se espera un mayor deterioro en el índice de confianza, con una tendencia a que llegue al nivel que alcanzó con Pérez Molina debido a que la crisis actual tiene características inciertas, no hay legitimidad para convocar a un dialogo, los diputados carecen de credibilidad y la población ya hizo un desconocimiento tácito del presidente Morales.

El presidente del Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras (CACIF), Malouf dijo que: “El país está en un impase y estamos ante una situación en la que parece que no vamos a ningún lado. No me extrañaría que en los siguientes meses los números del índice de confianza sean más bajos (...)”.

Gráfica No.5

**ÍNDICE DE CONFIANZA DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA
ENERO DE 2012 - AGOSTO DE 2018**



Fuente: Banco de Guatemala y Encuesta de Expectativas Económicas al Panel de Analistas Privados (EEE).

Esta gráfica No.5 muestra el índice de confianza de la actividad económica del sector privado, misma que se situó en 35.42 puntos en el mes de agosto, con lo que se mantiene la tendencia desde septiembre de 2017. Si bien el índice en agosto es superior en 13.3 por ciento a julio pasado, es menor en 20.3 por ciento a lo registrado en agosto de 2018. La confianza entre los agentes económicos sobre la situación actual y el ambiente para los negocios, se mantiene con perspectivas llanas en sus indicadores.



1.6 Economía informal

Para Litán (1988) el concepto de economía informal lo distingue desde tres puntos de vista:

Economía informal: las actividades económicas que buscan fines ilícitos, pero opera al margen de la ley.

Economía subterránea: las actividades económicas que utilizan medios ilícitos para la obtención de fines también ilícitos.

Microempresa: negocios pequeños que persiguen fines lícitos pero que pueden operar legal o ilegalmente.

Otro pensamiento es el de Guissarri (1989) quien define a la economía informal como: “Toda actividad económica que viole leyes, reglamentos o normas establecidas”. Dentro de sus acepciones a este fenómeno: “1. Mercado negro, 2. Economía paralela”. Cuando hace énfasis al término mercado negro, se refiere a las actividades que se encuentran al margen de la ley (oposición a lo blanco o inmaculado).

El mercado informal tiene su origen a través del análisis de costo-beneficio en donde las personas se ven ante la situación que ha sido determinada por el propio Estado a través de sus instituciones que le representan, como han sido los elevados costos que para ellos representa inscribir un negocio y los escasos beneficios que obtienen.

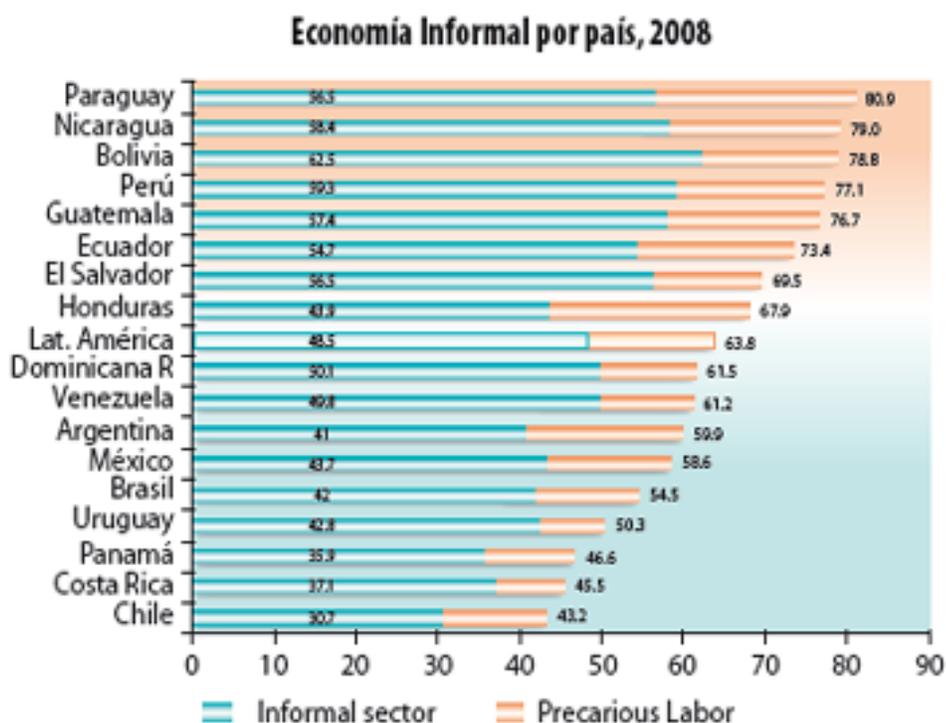
Campos e Iglesias (2002) describen las causas de la economía informal de subsistencia como se presenta a continuación: “Es la incapacidad del sector económico moderno de generar una demanda de empleo suficiente para ocupar a toda la mano de obra, especialmente a quienes migran del campo a las ciudades”.

Guatemala, es un país con pocas oportunidades de empleo que reúna las condiciones adecuadas, para garantizar el bienestar de sus ciudadanos, obligándoles a

generar ingresos, a través de la economía informal, por la escasez en el trabajo. Las personas que se encuentran empleados, ganan salarios precarios, que no son suficientes, para garantizar sus necesidades alimenticias.

A continuación, la gráfica No. 6 muestra el comportamiento del sector informal en la economía de países bajos.

Gráfica No.6



Notas: Economía informal incluye sector informal y trabajo precario incluye asalariados en empresas formales sin contribuciones a pensiones
Fuentes: CEPAL (2006 y 2010)

Esta gráfica refleja la posición que ocupa Guatemala, ante otras economías, así como la comparación de trabajos precarios, que no alcanzan a contribuir con pensiones a sus trabajadores, a pesar de pertenecer a empresas formales. Tal es el caso de Guatemala, 57.4 en el sector informal y 19.3 con trabajos precarios para un total de 76.7.



1.7 Emigración

En Guatemala las poblaciones indígenas, en años anteriores estaban acostumbradas a emigrar, con el objetivo de encontrar empleo, y durante muchos años había emigrado hacia las fincas y las ciudades; hoy en día la mayoría se dirige a países desarrollados como lo es Estados Unidos. Según Palma, López y Rivera (2017): “Desde la época colonial, la actividad facilitada por una amplia disponibilidad de mano de obra que se nutrió de desplazamientos”.

La emigración es una estrategia de sobrevivencia en un ambiente económico desfavorable. En Guatemala este fenómeno de emigración se presenta en el siglo XX y es producto de la modernización de la década de los 50, por medio de inversiones estadounidenses, el terremoto de 1976 y la violencia generada durante el conflicto armado interno. Fue en este tiempo en que se conformaron grupos indígenas en Estados Unidos, que sirvieron de puente, cuando la integración de Guatemala al proceso de globalización aceleró la migración al Norte.

Para López y Rivera (Flacso, 2017): “Quienes emigran son, principalmente, los pobres. De este grupo, menos de 1% posee estudios universitarios”. La Organización Internacional para las Migraciones afirma que: “La emigración se origina en la pobreza, por la falta de empleo y oportunidades en una sociedad con profundas desigualdades”.

Las inversiones del Estado y las provenientes del sector privado no llegan a las zonas de origen de las personas que emigran; los salarios establecidos como salarios mínimos no alcanzan para cubrir la canasta básica alimenticia. Por lo que la emigración se vuelve una salida para la población económicamente activa (PEA). Ya que para un buen porcentaje de guatemaltecos, el tener una vida con empleo y seguridad social, se hace un sueño inalcanzable.

La incapacidad financiera del Estado ante la crisis que atraviesa el país y el porcentaje de emigraciones al Norte hubiera impulsado discusiones de cómo mejorar la carga tributaria para dar solución e incentivar el desarrollo social. Sin embargo la OIM

refleja que solo el 12% del total de las remesas se destina al ahorro e inversión, pero los datos proporcionados muestran que, aunque hay aumento de remesas al trabajo informal no se reduce.



Los innumerables riesgos que conlleva emigrar sin portar los documentos necesarios para ingresar a México y Estados Unidos no han sido obstáculo que detenga a los emigrantes, quienes se las ingenian para buscar los medios aún en condiciones difíciles para poder internarse en México rumbo a Estados Unidos. Las decisiones que impulsan las emigraciones internacionales son innumerables, sin embargo la motivación predominante es la económica, así como también la condición económica media en las condiciones y riesgos migratorios.

La vulnerabilidad se incrementa especialmente en mujeres, niñas y niños. Existen formas de discriminación basadas en supuestos raciales, culturales, junto a la discriminación de género, entendiéndose como tal aquellas prácticas, costumbres y valores, que discriminan a las personas extranjeras por considerarlas seres inferiores. Esto nos refiere directamente, aunque no de manera exclusiva, al sellamiento de la frontera sur de México, con el propósito de desincentivar la emigración irregular que por Guatemala se dirige a Estados Unidos.

De esta manera México se está constituyendo en la primera muralla invisible antes de cruzar la frontera con Estados Unidos, y con ello creando las condiciones de vulnerabilidad para las personas emigrantes.

Con estas acciones se propicia cada vez más y mejor el tráfico humano, y sus diferentes variables. Los esfuerzos oficiales de controles binacionales y multinacionales en cuestión migratoria, han utilizado la “seguridad nacional” como emblema de acción contra las emigraciones, esto nos obliga a buscar una respuesta a la siguiente pregunta: ¿hasta dónde la protección de la ciudadanía y protección de las diferencias culturales de los grupos y países, deben sobrepasar la protección de los Derechos Humanos? La respuesta debería ser simple: realizar un reconocimiento universal sobre la movilidad de la humanidad.

La movilidad humana implica beneficios económicos que para las relaciones económicas y culturas binacionales, les puede producir una relación fronteriza. Cabe reconocer que en un sistema económico empujado en la globalización, es necesario repensar las relaciones transfronterizas, globalizando inclusive las redes de apoyo humanitario. En los países involucrados en la emigración internacional, existen mecanismos tanto internos como internacionales, pero que por desconocimiento y retardo en su aplicación no se hacen valer, por lo que es necesario conocer la dimensión de la problemática para actuar de manera inmediata.

La emigración a otros países del norte, dan como resultado un ingreso al país, a través de las remesas familiares, como se muestra en la gráfica siguiente, es un aporte al PIB de Guatemala, que contribuye en gran parte a mantener el índice de crecimiento en los últimos años.

Gráfica No.7



Fuente: Byron Dardon, Prensa Libre.

La gráfica No. 7, muestra la contribución de las remesas familiares al producto interno bruto o crecimiento de la producción guatemalteca, mismas que representan un 10% del total de ingresos del país. El incremento de la tasa de desempleo en jóvenes en edad productiva, que emigran a países como Estados Unidos de América, en busca de oportunidades que les han sido negadas en su país de origen. Este crecimiento en

las remesas familiares año con año, es un índice que permite medir la poca oportunidad que ofrece el sector empresarial guatemalteco.



CAPÍTULO II

Aspectos jurídicos y tributarios



2.1. La empresa desde el punto de vista del derecho guatemalteco

La Constitución Política de la República de Guatemala - CPRG- funda la estructura jurídica en la circunstancia en que las personas nacen libres e iguales en dignidad y derechos. Es tal la relevancia que se le otorga, que el artículo 4º CPRG “Libertad e Igualdad” expresa que el ejercicio de la soberanía reconoce como limitación el respeto a los derechos esenciales que emanan de la naturaleza humana.

Por tanto, al Estado le compete respetar y promover tales derechos, garantizados por la constitución; además asume un carácter servicial, que se expresa en el artículo 1º: “El estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común”. Es importante afirmar que el Estado en nuestro ordenamiento fundamental tiene una función subsidiaria al actuar de las personas, estando esencialmente destinado a fortalecer los derechos y libertades de las personas y las familias, promoviendo el bien común en general y asumiendo ciertos deberes específicos; debiendo crear las condiciones para que cada persona, busque y concrete la suya.

Desde la perspectiva constitucional y el Código de Comercio, la empresa debe ser regulada, para garantizar su existencia y evitar su desintegración. Para (Cabanellas, 1976): “La empresa puede pertenecer como propiedad a una sola persona, la complejidad de su constitución y de sus tareas lleva modernamente al predominio absoluto de su organización como sociedades, sobre todo anónimas, de responsabilidad limitada y comanditarias por acciones” (pág. 41), por lo que se hace necesario adecuar el marco jurídico que la garantice en el tiempo.

2.2. Reconocimiento constitucional de la empresa

La Constitución Política de la República de Guatemala, reconoció el derecho a desarrollar cualquier actividad económica por parte de las personas y entes particulares, a la vez fue reforzado por las diversas normas limitativas y restrictivas para el ejercicio de actividades económicas por parte del Estado y de sus organismos, que se imponen con el fin de resguardar la libre actividad económica que recae en los individuos, con la máxima jerarquía en el ordenamiento jurídico, obliga, prohíbe y permite a todos los ciudadanos de una sociedad distintas conductas.

Por tanto, la empresa en Guatemala, goza de protección constitucional como empresa individual o jurídica, amparada su acción en el artículo 43 y 44 de la CPRG. “Libertad de industria, comercio y trabajo (...)” como un derecho inherente, que da vida jurídica a las empresas, establecimientos y negocios. La constitución como lo cita (Villalta, 2008): “Es entonces el presupuesto normativo, supremo y necesario sobre el que se asienta la estructura de todo ordenamiento jurídico; por lo que toda norma anterior a la misma que la contradiga queda automáticamente derogada (pag.28 y 29). Esta norma culmina una pirámide de donde surgen todas las demás leyes.

De esta manera, la Constitución reconoció expresamente diversos elementos esenciales de una economía libre, tal es, el derecho fundamental a desarrollar cualquier actividad económica; en este sentido cabe expresar, que la libertad de empresa comprende el derecho de formar con otros una entidad, destinada a la realización de cualquier actividad económica, como lo es una empresa.

Se considera parte sustancial de toda actividad económica empresarial, además, la libertad de organización, contratación, inversión y la de fijar políticas comerciales, entre las que cabe considerar, la fijación de precios y sus posibles márgenes de beneficio. Especialmente este último tema debe llamar la atención, pues la libertad a desarrollar libremente actividades económicas lleva consigo, lógicamente, el derecho a optar por utilidades, asumiendo el riesgo de ganancia o pérdida. Si bien no existe un derecho a obtener necesariamente utilidades, si existe un derecho a que si dicha utilidad se



presenta, pueda ser incorporada por la empresa a su patrimonio. La utilidad es un reconocimiento a que su accionar satisface necesidades, por lo que los demandantes están dispuestos a pagar.



2.2.1. Libertad de industria y comercio

Es el derecho con el que cuentan las personas individuales y jurídicas, para dedicarse a cualquier actividad económica y promover el desarrollo, tanto de país como de sus intereses personales. Una denominación de estos conceptos la proporciona (Sierra González, 2000) diciendo que: "(libertad de industria) es la facultad de contratar o de efectuar transacciones intermediarias entre productores y consumidores (libertad de comercio), la potestad de ejercer profesiones liberales y de efectuar todos aquellos actos con el propósito de obtener recursos o medios que le permitan al hombre satisfacer sus necesidades (libertad de trabajo) (pág. 144,145). Estas actividades tienen una doble función, la primera en función del lucro y la segunda al interés del Estado.

2.3. Garantías y derechos constitucionales

Se define la palabra garantía, de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española:

De garante. 1. Efecto de afianzar lo estipulado. 2. fianza, prenda. 3. Cosa que asegura y protege contra algún riesgo o necesidad. 4. Compromiso temporal del fabricante o vendedor, por el que se obliga a reparar gratuitamente la cosa vendida en caso de avería. 5. Documento que garantiza este compromiso.

Así mismo Kelsen sostiene que las garantías: "Son procedimientos o medios para asegurar el imperio de la ley fundamental frente a las normas jurídicas secundarias". Las garantías se encuentran respaldadas por principios constitucionales, que sirven de base para una adecuada aplicación de la legislación ordinaria, por lo tanto, es

importante enfatizar en la parte dogmática, en cuanto a derechos humanos, el derecho a la propiedad privada según el artículo 39 de la constitución política de la República de Guatemala.



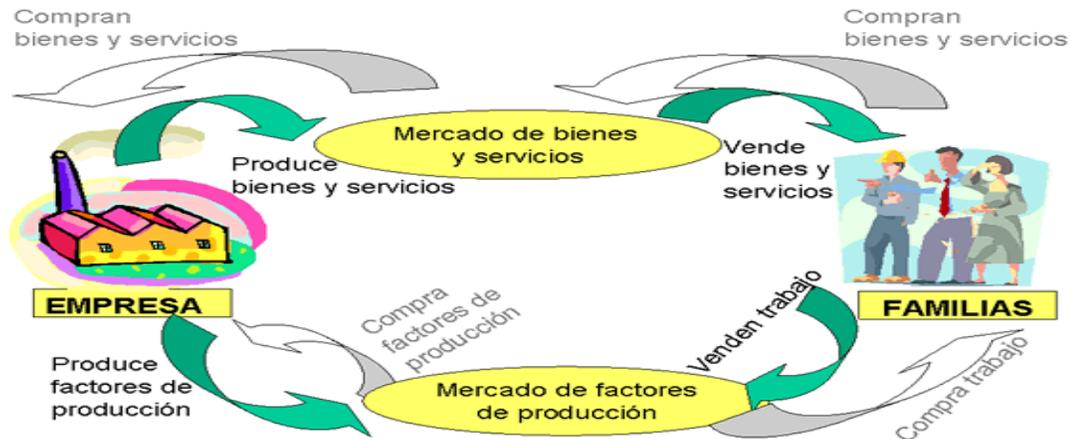
Si bien se garantiza que toda persona puede disponer libremente de sus bienes, también se establece que debe hacerlo de acuerdo con la ley, o sea que la propia Constitución le da al legislador la facultad de limitar el ejercicio del derecho de propiedad por razones de orden público. Así también, se establece en la constitución la garantía dada por el Estado para el ejercicio de este derecho con la obligación de crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el desarrollo individual y en beneficio de todos los guatemaltecos. Sin embargo hay que tomar en cuenta que según el artículo 44 CPRG “derechos inherentes a la persona” se puede observar la limitante que existe en cuanto a la libertad de industria: “El interés social prevalece sobre el interés particular”.

Desde el punto de vista del derecho social, la Constitución Política de la República de Guatemala, establece una serie de normas que protegen a la familia, concretamente protege la relación comercial económica; donde las empresas generan bienes y servicios para las familias, a la vez proveen trabajo a los hogares y consecuentemente si este flujo circular se ve alterado, la economía de un país se interrumpe, provocando un sub-desarrollo a nivel de país, por lo que el estado a través de su mandato constitucional según el artículo 47: “Garantiza la protección social, económica y jurídica de la familia”.

A continuación, se presenta la gráfica que muestra el flujo circular de la economía, que involucra a las familias y las empresas.

Gráfica No. 8

Protección económica de las familias y derecho al trabajo



Fuente: Mark de Zabaleta

La gráfica No. 8, muestra el flujo circular de la economía, que conforme a las garantías constitucionales de la República en Guatemala, protege los derechos de libertad de industria, comercio y trabajo; así como los derechos inherentes a la persona humana.

El trabajo, es un derecho del que goza la persona, contemplado en el artículo 101 de la CPRG y una obligación social para el Estado, por tanto, se encuentra regulado por una serie de derechos para el trabajador y obligaciones con las que debe cumplir el empleador.

El amparo es otra garantía constitucional, que consiste en proteger todos los derechos diferentes al de la libertad física (protegida por el *habeas corpus*). Así como el *habeas corpus* garantiza el ejercicio de la libertad física o ambulatoria, el amparo tiende a garantizar cualquiera de los restantes derechos fundamentales. De modo que puede recurrir a esta acción quien se vea privado de ejercer cualquiera de los derechos reconocidos expresa o implícitamente por la Constitución, un Tratado o una Ley.

La acción de amparo, al igual que el habeas corpus, constituye un medio rápido para los casos de violación efectiva o inminente de los derechos. De no existir estos medios habría que recurrir a los largos procedimientos ordinarios, con lo cual se pondría en peligro la propia existencia del derecho, dando lugar a daños irreparables. El amparo fue creado con el fin de proteger a las personas contra las violaciones a sus derechos. No hay ámbito que no sea susceptible de amparo, y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan.



En Guatemala, la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, en el artículo 8º. Define el objeto del amparo: “El cual protege a las personas contra amenazas de violaciones a sus derechos o restaura el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido. No hay ámbito que no sea susceptible de amparo y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan”.

La Constitución ha innovado sustancialmente la naturaleza del amparo como garantía de los derechos fundamentales y, por lo tanto, sólo se puede acudir a ella cuando los recursos y procedimientos ordinarios son ineficaces. Por tanto para garantizar los derechos fundamentales, la vía judicial es el amparo.

La legitimación en el amparo, es concebida por (Chacon, 2011): “Como la situación habilitante para pedir la protección constitucional de derechos fundamentales amenazados o conculcados por un acto de autoridad considerado arbitraria. De ahí que se considere como un presupuesto procesal necesario de validez y viabilidad que debe observarse en la interposición del amparo.

La Ley de Amparo y la doctrina de la Corte de Constitucionalidad han delimitado con claridad quiénes tienen legitimación activa para promover la tutela del amparo, sean personas físicas o jurídicas, de entidades privadas o públicas y contra qué actos,

decisiones y resoluciones procede así como las personas o instituciones con legitimación pasiva.



Como el amparo no pertenece al derecho procesal común que resuelve conflictos intersubjetivos de interés privado, sino a una nueva rama que es el derecho procesal constitucional, cuyos ámbitos de estudio son los procesos constitucionales, la magistratura constitucional y la justicia constitucional, para la efectiva protección de los derechos fundamentales, sus horizontes son diferentes y diferenciables; no obstante, en el amparo, como en todos los procesos no penales, la regla general de la legitimación es la de la afirmación de titularidad del derecho subjetivo público.

El magistrado Chacón hace mención en el documento de dos clases de legitimación, “la activa y la pasiva”, una persona que promueve y otra que ejerce la autoridad. La legitimación activa se da en la persona cuando, sus derechos fundamentales se han visto amenazados o violados por normas de cualquier índole emitidas por las autoridades. Así mismo la legitimación pasiva se manifiesta en varias instituciones contra las que se puede promover un amparo.

El magistrado (Chacon, 2011) describe que en la ley de amparo, se deben considerar algunos principios:

También en el amparo, como en todo proceso judicial, es menester que se encuentre revestido de una serie de presupuestos, requisitos, principios, reglas técnicas, etcétera, a fin de garantizar su efectividad y dotar a quien lo invoca (el sujeto o persona agraviada), la protección a sus derechos fundamentales que le permitan mantener la certeza jurídica necesaria en resguardo de los mismos, protegiendo de esa manera su derecho de acceso a la jurisdicción con seguridad jurídica y, si bien el amparo es el medio idóneo para reparar las violaciones a los derechos fundamentales, debe evitarse que sea un sustituto de los procedimientos y medios de impugnación.

Quiere decir que, al agotarse los recursos ordinarios administrativos judicial se pueden proceder a pedir amparo, para actuar conforme el debido proceso. Así mismo cuando se reclama, que no se observó el debido proceso el postulante debe instar nulidad. El artículo 20 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, determina el plazo para pedir amparo, el cual consta de 30 días posteriores al de la última notificación que le perjudica.



El sistema jurídico guatemalteco se encuentra protegido a través de tres normas que sancionan con nulidad *ipso jure* todas las disposiciones inferiores que la contradigan; los artículos 44, 175 y 204, señalan: “...Serán nulas ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza...” (Artículo 44) “...Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure...” (Artículo 175)

“(...) Los tribunales de justicia en toda resolución o sentencia observarán obligadamente el principio de que la Constitución de la República prevalece sobre cualquier ley o tratado...” (Artículo 204). En el sistema jurídico guatemalteco se reconoce la inconstitucionalidad de leyes, reglamentos y disposiciones de carácter general, por medio de la cual se puede cuestionar la inconformidad de cualquier norma frente a la Constitución, también produce el efecto de que la norma sea expulsada del ordenamiento jurídico.

La inconstitucionalidad es una garantía constitucional que permite a las personas, sean estas individuales o jurídicas, denunciar la disconformidad que se observen entre la Constitución Política de la República y una ley de inferior jerarquía. Lo que se debe realizar, es solicitar la nulidad de ésta ley, a efecto de conservar la supremacía constitucional. El artículo 267 de la Constitución establece: “...Las acciones en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad, se plantearán directamente ante el Tribunal o Corte de Constitucionalidad (...)”

A través de esta garantía constitucional, el estado busca adecuar la Constitución, mantener la preeminencia de ésta sobre toda otra norma, selección adecuada de normas aplicables a los casos concretos, impidiendo la aplicación de normas legales no concordes con los preceptos constitucionales. El artículo 266 de la Constitución y el 116 de la Ley de Amparo Exhibición Personal y de Constitucionalidad, establece:

En casos concretos, en todo proceso de cualquier competencia o jurisdicción, en cualquier instancia y en casación, hasta antes de dictarse sentencia, las partes podrán plantear como acción, excepción o incidente la inconstitucionalidad total o parcial de una ley a efecto de que se declare su inaplicabilidad. El Tribunal deberá pronunciarse al respecto.

Esto quiere decir que todo juez o tribunal puede declarar la inaplicación de una norma legal, cuando no la considere constitucionalmente válida, atendiendo a una de las partes que en el juicio planteó la duda sobre la constitucionalidad de la norma aplicable.

Los derechos de los ciudadanos guatemaltecos se encuentran amparados por el Estado de Guatemala por medio la Constitución Política de la República de Guatemala, misma que se encuentra dividida en dos partes, la dogmática y la orgánica; la parte dogmática se refiere a los derechos y a su vez se divide en tres segmentos:

1. Derechos individuales.
2. Derechos sociales y culturales.
3. Derechos económicos.
4. Derechos cívicos políticos.

La parte orgánica contiene la estructura del Estado y los tres poderes del mismo, así como entidades descentralizadas. Los derechos individuales son los derechos esenciales del ser humano, como lo es el derecho a la vida a la propiedad a la locomoción entre otros que nombra el artículo 2º. De la CPRG.



El derecho a la vida está garantizado desde la concepción, y a la libertad de la libre emisión de pensamiento. El artículo 4º. Habla de la libertad e igualdad. Para Guatemala, todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí”. Artículo 5º. Libertad de acción. “Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme ella. Tampoco podrá ser perseguida ni molestada por sus opiniones o por actos que no impliquen infracción a la misma”.

Es esencial hacer énfasis en el artículo 5º, ya que, el mismo marca un límite a la libertad, indicando que la persona puede hacer todo lo que no está prohibido por la ley. El derecho a la libertad une al derecho sustantivo con el derecho procesal, lo que quiere decir que existe una forma de limitar el derecho de libertad y que existen procedimientos que deben seguir las autoridades para limitar ese derecho.

Los derechos fundamentales no deben ser condicionados en cuando a su ejercicio, pero se encuentran sujetos a ciertos límites, como lo expone (Cea, 2002): “Estos derechos se tratan de atributos que jamás tienen alcance absoluto, pues si lo poseyeran se convertirían en prerrogativas típicas de un déspota que obra, con rasgos ilícitos o abusivos” (pág. 737). Como se puede observar, los derechos fundamentales se encuentran restringidos por determinadas exigencias de la sociedad, para poder vivir pacífica y respetuosamente, digno de un modelo político y social.

El artículo 12 de la CPRG dice: “La defensa de la persona y sus derechos son inviolables, nadie puede ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido”. Es un principio que garantiza los derechos humanos de la persona acusada. Esta garantía la goza toda persona demandada en cualquier ámbito, misma que deberá ser citada y escuchada frente a un juez quien representa una imparcialidad al momento de juzgar.

Este proceso se da al momento de que la persona es escuchada, que tiene las facultades para defenderse, aportar las pruebas necesarias que servirán de base para su respectiva defensa; posteriormente a través de su abogado, deberá impugnar las resoluciones que le causaren perjuicio y considerando los plazos razonables.



Otro derecho del que gozan los guatemaltecos es el derecho al debido proceso, para esto es necesario, tomar en cuenta algunos aspectos o consideraciones que debe reunir un procedimiento para que sea “el debido”; el alcance y contenido del “debido proceso” para (Wray):

Consiste en identificar los principios en los que se descompone y desarrollarlos a fin de descubrir su particular forma de manifestarse en cada caso.

a) **Idoneidad:**

Como se trata de un medio para proteger ciertos derechos básicos, el debido proceso se conforma de tal modo que resulte adecuado para asegurarlos frente a un tipo específico de amenaza. Se trata de una secuencia definida de tal manera que sirva como mecanismo de protección eficaz de un derecho concreto frente a un determinado tipo de amenaza.

b) **Neutralidad:**

Dejaría de ser debido un procedimiento concebido o estructurado de modo tal que con su sola aplicación inclinase la balanza hacia uno de los lados. En este sentido, los procedimientos llamados protectivos no están reñidos con el debido proceso, gracias a que su opción es en favor de un interés genérico, no de uno personal. Lo mismo cabe decir de las situaciones fácticas. Se trata de evitar que la consideración de la persona o personas involucradas en un determinado caso, influya en el diseño del procedimiento. La generalización viene a ser así condición de igualdad y, por esa vía, garantía de neutralidad.



c) **Imparcialidad:**

El debido proceso exige que sea un órgano imparcial. Esta es una condición definida ordinariamente por la ausencia de vínculos con uno de los extremos de la confrontación. De ordinario, la exigencia se limita a la ausencia de vínculos personales con el caso en sí o con sus protagonistas, que es el primero y más elemental de los niveles posibles. Pueden sin embargo presentarse ciertas formas de vinculación entre el órgano de decisión y el caso, cuya presencia no se considere formalmente como uno de los factores que resta imparcialidad: ¿Puede decirse que es imparcial la autoridad que, aunque sin relación alguna con el caso concreto ni con las partes en conflicto, afronta una situación personal idéntica a la de una de ellas? Aquí la vinculación no es directa.

d) **Igualdad:**

Las situaciones similares, deben recibir el mismo tratamiento. De ahí que, de ordinario, las reglas de procedimiento consten enunciadas en normas de carácter general. Como se vio, la generalidad es condición de neutralidad y de imparcialidad. El tratamiento discriminatorio es, en estos casos, más fácil de advertir. No ocurre lo mismo cuando se trata de ejercitar facultades normativas por parte de los órganos legislativos o de los que ejercen potestad reglamentaria, y al hacerlo se retrotrae en el tiempo la aplicación de las normas para afectar situaciones jurídicas ya definidas. La retroactividad en esencia, es una amenaza contra la igualdad y, por consiguiente, contra la neutralidad y la imparcialidad en el ejercicio del poder.

e) **Transparencia:**

Todo interesado debería contar con la posibilidad de informarse no solamente del procedimiento que deberá observarse para que se le pueda privar de su derecho o limitarlo, sino también de las razones o motivos para hacerlo, así como de los fundamentos de hecho que se invocan y de las evidencias presentadas para sustentarlos. La transparencia, en cuanto principio aplicable

al procedimiento, comprende también a la posibilidad de evidencia existente, para tener la posibilidad de contradecirla.



f) **Contradicción:**

El concepto mismo del debido proceso se levanta sobre la necesidad de que, como respuesta a una exigencia de justicia, las decisiones mediante las cuales se afecta el derecho de una persona, se adopten después de haber oído la versión del afectado y de haberle permitido presentar en su favor las evidencias de descargo de que disponga. La contradicción abarca, entonces, no solamente la posibilidad de enunciar un argumento, sino también la de someter a la evidencia de cargo al contrapeso tanto de la crítica como de otras evidencias que la contradigan o la relativicen. El principio así enunciado alcanza también a la idoneidad o aptitud del procedimiento para servir como mecanismo que haga efectiva la contradicción.

g) **Evidencia:**

No pueden afectarse derechos sin que se haya demostrado razonablemente que se han producido los supuestos de hecho exigidos por una norma de carácter general: estos supuestos deben ser probados, no simplemente invocados.

h) **Motivación:**

La manifestación expresa de los criterios en los que la decisión se funda, es una exigencia nacida del carácter responsable de la autoridad pública, por un lado y de la sujeción del poder al derecho, por otro. En virtud de lo primero, es posible exigirle a quien ejerce potestades públicas que dé cuenta de los motivos de sus acciones y, en virtud de lo segundo, es posible confrontar esos motivos con los referentes normativos que legitiman el ejercicio de la autoridad. (Pág. 37-38)

Por consiguiente, el debido proceso es un conjunto de garantías procesales que tienen por objeto asistir a las personas durante el desarrollo del proceso, y

así protegerlos de los abusos de las autoridades y permitirles sus derechos.



2.4. Principios constitucionales

Para Jesús González Pérez los principios jurídicos constituyen la base del ordenamiento jurídico, la parte eterna y permanente del derecho y, también, el factor cambiante y mutable que determina la evolución jurídica (Teixera Nunes, 2010). Son las ideas fundamentales informadoras de la organización jurídica de la Nación y proposiciones incuestionables, universalmente válidas que plasman una determinada valoración de justicia de una sociedad, sobre la que se construyen las instituciones del Derecho y que, en un momento histórico determinado informa, guía y sirve de fundamento al contenido de las normas jurídicas de un Estado.

Ante una serie de definiciones se puede concluir que un principio es una aspiración, una guía o un indicador y es la orientación central de un sistema, así mismo ejercen diversas funciones como: reglas, pautas o guías de una acción. Actúan como patrón de control de razonabilidad, utilidad u objetivos. También se puede decir que son postulados, afirmaciones de premisas, de requisitos, reglas de buen criterio a utilizar.

Los Principios Constitucionales suelen definirlos (Arce y Flores-Valdez, 1990): "Las ideas fundamentales sobre la organización jurídica de una comunidad, emanadas de la conciencia social, que cumplen funciones fundamentadoras, interpretativa y supletoria respecto de su total ordenamiento jurídico"(pág. 79). Estos principios se manifiestan jurídicamente como normas no escritas. En consecuencia, los principios no tratan de establecer unos elementos complementarios de interpretación ni simples criterios programáticos, sino de introducir, por vía preceptiva, los más generales principios que los ciudadanos y todos los poderes públicos están obligados a obedecer.

En otras palabras, están dotados de la misma normatividad que las disposiciones formales contenidas en la Carta Magna. Por otra parte y dado que de ellos se pueden

derivar tanto potestades en favor del Estado como derechos subjetivos en beneficio de los ciudadanos, su eventual violación puede ser impugnada a través de los diferentes órganos jurisdiccionales.



Habiendo reconocido la naturaleza jurídica de la Constitución, también se debe reconocer la posibilidad que la misma sea objeto de interpretación que abarque la labor hermenéutica del juez constitucional como los menciona (Hesse, 1992):

a. El principio de unidad de la constitución:

Conforme el cual la interpretación de la Constitución debe estar orientada a considerarla como un “todo” armónico y sistemático, a partir del cual se organiza el sistema jurídico en su conjunto.

b. El principio de concordancia práctica:

En virtud del cual toda aparente tensión entre las propias disposiciones constitucionales debe ser resuelta “optimizando” su interpretación, es decir, sin “sacrificar” ninguno de los valores, derechos o principios concernidos, y teniendo presente que, en última instancia todo precepto constitucional, incluso aquellos pertenecientes a la denominada “constitución orgánica” se encuentran reconducidos a la protección de los derechos fundamentales, como manifestaciones del principio-derecho de dignidad humana, cuya defensa y respeto es el fin supremo de la sociedad y el estado.

c. El principio de corrección funcional:

Este principio exige al juez constitucional que, al realizar su labor de interpretación, no desvirtúe las funciones y competencias que el constituyente ha asignado a cada uno de los órganos constitucionales, de modo tal que el equilibrio inherente al estado constitucional, como presupuesto del respeto de los derechos fundamentales, se encuentre plenamente garantizado.



d. El principio de función integradora:

El “producto” de la interpretación sólo podrá ser considerado como válido en la medida que contribuya a integrar, pacificar y ordenar las relaciones de los poderes públicos entre sí y las de éstos con la sociedad.

e. El principio de fuerza normativa de la constitución:

La interpretación constitucional debe encontrarse orientada a revelar y respetar la naturaleza de la constitución como norma jurídica, vinculante en todo y no sólo parcialmente. (Pág. 45-47).

La finalidad de estos principios es de optimizar el contenido constitucional que protege derechos fundamentales, y ayudan a esclarecer algunas decisiones jurisdiccionales que se presentan en las controversias de las normas de carácter jurídico.

2.4.1. Principios institucionales

Se obtiene una descripción de (Hernandez, 1992) en la que describe que los principios institucionales: “Constituyen las fuentes supremas del ordenamiento y, por consiguiente, se encuadran dentro de una categoría típica de hechos normativos” (Pag.8). Estos actos no expresan una voluntad normativa, sino más bien opiniones y convicciones. Estas convicciones pueden ser generales, por ser propias de personas particulares.

Entre las convicciones generales se puede incluir la opinión en torno a algunos criterios fundamentales de interpretación de las normas jurídicas, que dan origen a algunos principios esenciales en toda sociedad. Los principios institucionales, dan origen al ordenamiento jurídico de un estado; pero que ocurriría si hace falta alguno de ellos, un Estado se vería incapacitado para desarrollar sus funciones.

Por tanto, los principios constitucionales que tengan carácter institucional y que incluyan principios jurídicos fundamentales como histórico-político prevalecerán en cada sociedad civil.



2.4.2 Principios de interpretación

Existen diferentes interpretaciones a las normas, pero para (Figuroa, 2009): “Los conflictos constitucionales gozan de características especiales, en atención a que las incertidumbres que involucran, siempre estarán referidas a derechos fundamentales. En tal sentido, el problema a resolver implicará tener en cuenta cómo se desarrollan las interacciones entre las normas ordinarias y las disposiciones constitucionales que prevén la protección de derechos fundamentales”. Es importante considerar la lógica jurídica, así como criterios y principios, sean estos analizados de manera conjunta o bien separado.

Otra opinión es la de (Bernal, 2009): “Los principios son normas, pero no normas dotadas de una estructura condicional hipotética con un supuesto de hecho y una sanción determinada. Los principios son mandatos de optimización (...) los derechos fundamentales son el ejemplo más claro de principios que tenemos en el ordenamiento jurídico” (pag.87). Es por esto que los principios ayudan a resolver conflictos existentes en normas ordinarias.

Derivado de la incertidumbre, en las normas, las interpretaciones son varias, así como la que cita en su libro el (Hernandez, 1992):

Principios de interpretación armónica, son los más comunes y utilizados por la jurisprudencia de todos los países. Con frecuencia el constituyente no consagra principios, fundamentales en disposiciones concretas, sino que aquellos se deben derivar de la interpretación armónica de dos o más normas formalmente constitucionales.

Mediante la utilización del sistema hermenéutico de la interpretación lógica sistemática el operador jurídico, tanto a nivel administrativo como judicial, puede derivar una serie importante de principios constitucionales, que se encuentran en el ordenamiento jurídico y que son consecuencia lógica de la ideología que penetra al sistema. (pag.10)



En un régimen político democrático, como el que existe en Guatemala, existe una serie de principios constitucionales, que se derivan de la interpretación lógica del texto constitucional y que responden a principios y valores que le sustentan. Un ejemplo que se puede citar, es el principio al debido proceso, principio de legalidad entre otros. Por consiguiente, es evidente que toda persona debe presumirse inocente hasta que se demuestre lo contrario. Así también, toda persona puede contratar libremente asuntos de interés privado, mientras no se transgredan los límites señalados en la misma norma (orden público, moral, buenas costumbres y derechos de tercero).

Además, si la propiedad es inviolable, es obvio que por allí están garantizados los medios para disponer y aprovecharse de ella, y uno de éstos es el celebrar contratos que sean convenientes a los intereses del propietario, según él mismo lo determine; y por último, la libertad empresarial, no podría existir a no ser con la posibilidad de contratar, también libremente, en todo el ámbito de esa actividad. Estos principios, al igual que los institucionales, son normas no escritas que integran el parámetro de constitucionalidad y cuya violación puede tratarse por medio de los distintos procesos constitucionales.

2.4.3. Principios de legislación ordinaria

El principio de regularidad jurídica, según lo expuso Kelsen en su momento, establece que toda norma del ordenamiento, para ser válida, debe tener un fundamento normativo de mayor jerarquía y los reglamentos se deben fundamentar en leyes válidas; estas leyes a su vez, deben respaldarse por tratados o normas constitucionales válidas y así sucesivamente.

En algunas ocasiones el constituyente no constitucionalizó algunos aspectos que en ese momento no eran importantes, sin embargo, con el transcurso del tiempo esos aspectos o materias se convierten en fundamentales, por lo que es necesario dictar legislación ordinaria para su regulación. En virtud del principio de regularidad jurídica, tal legislación ordinaria, para ser válida, requiere un fundamento normativo de jerarquía superior. Por ello, debe considerarse que tales principios se incorporan al bloque de constitucionalidad y, en esa medida, constituyen el fundamento normativo válido de la legislación ordinaria que regula la materia en cuestión.

En conclusión, los principios constitucionales se derivan de las normas subordinadas que los desarrollan y que, en aplicación del principio de regularidad jurídica, los presuponen. Estos principios son importantes, pues en numerosas ocasiones su contenido esencial se encuentra desarrollado por la legislación ordinaria y no por la Constitución. En esencia se trata, de normas no escritas que también integran el bloque de constitucionalidad, con la misma fuerza normativa de las disposiciones formalmente constitucionales. Se debe concluir que su eventual violación o amenaza de violación están protegidas por todos los procesos constitucionales que consagra el ordenamiento. Por último, corresponde a la sala constitucional, la determinación y alcance de los principios por medio de la jurisprudencia.

2.5 Principios constitucionales en materia tributaria

Una buena parte de los principios constitucionales, se fundamentan en los postulados sustentados por Adam Smith, a quien se le conoce como: "El Padre de la Economía Política"; en su obra titulada *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las Naciones*.

Los principios tributarios como lo menciona (Smith, 1790): "Nacen con el fin de regular la relación jurídico tributaria de un Estado. Su función consiste en delimitar el marco de actuación, tanto del sujeto activo como del sujeto pasivo; para que verdaderamente exista certeza sobre el alcance de la potestad tributaria". (párr.1).

Se hace necesario establecer los principios en la Constitución República de la República, por la jerarquía de las leyes, que dan origen al Derecho Positivo Constitucional, y con ello evitar el abuso de autoridad por parte del Estado. Quien podría venir a forzar al contribuyente a cumplir en contra de su voluntad y provocándole la quiebra en algunos casos por no ser capaz de solventarlas, razón por la cual, en lugar de alentar lo desalienta.



Esta desmotivación trae como resultado la pobreza de un país, por la falta de motivación al invertir en países con políticas fiscales injustas.

Existe una serie de conceptos respecto a principios constitucionales de la tributación. (Mendez, 2010) Indica: “En lo concerniente al ámbito tributario, se establecen principios fundamentales sobre los cuales deben ceñirse todo el accionar legislativo, de gestión administrativa y otorgamiento de derechos a los administrados, determinando pautas, límites al poder tributario y garantías de observancia obligatoria”. (Pág.1)

Las bases de recaudación se encuentran en la Ley, los tratados y convenios internacionales en el CAUCA y los reglamentos determinan el desarrollo para la aplicación de la ley, mas no son superiores a la ley.

Los principios tributarios tienen distintas funciones: funcionan como reglas, pautas o guías de la acción fiscal. Son postulados, afirmaciones de premisas, reglas de buen criterio en la elección de los impuestos. Pueden ser considerados como marco regulatorio del derecho tributario. Su génesis se puede remontar al derecho natural, es decir las normas puestas por la providencia en las que se debe ajustar la normativa legal. En derecho tributario, los principios se consideran el límite a la potestad tributaria del Estado y como consecuencia, el Estado se ve subordinado a la voluntad general de la sociedad; protegiéndola de las arbitrariedades del uso de poder que tiene el Estado. (Zambrano).

Gracias al aporte de (Smith, 1790) los principios teóricos, se consideran el fundamento de todo orden normativo tributario; en su obra *La riqueza de las Naciones* formuló cuatro principios fundamentales de los impuestos, siendo estos:



a) Principio de igualdad, proporcionalidad y progresividad

(Mendez, 2010) Basa este principio de la siguiente manera: todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, en proporción a su capacidad económica, o sea, con base a sus ingresos, y por lo tanto los impuestos tienen que ser justos, entendido por justicia, dar a cada quien lo suyo y equitativos, en forma proporcional (p.13).

Requiere que el sistema tributario utilizado en Guatemala, sea lo más justo posible en cuanto a la distribución de la carga tributaria, que los contribuyentes paguen justamente lo que les corresponde, para garantizar la equidad conforme a la capacidad económica de los sujetos pasivos.

Los contribuyentes deben participar en el sostenimiento del Estado, en una proporción cercana a sus posibilidades, es decir acorde a sus ingresos. De aquí deriva el concepto de equidad o igualdad en la tributación. Un impuesto general, debe aplicarse a toda persona, excepto aquellas que carecen de capacidad contributiva.

La capacidad contributiva o capacidad económica, consiste en que los ingresos de una persona están por encima del mínimo de subsistencia para que ella y su familia subsistan. Todos debemos pagar impuestos, nadie debe estar exento de la obligación, la única excepción sería la falta de capacidad económica. (Smith, 1790).

El principio de igualdad, debe ser juzgado respecto del régimen tributario en su totalidad y no aisladamente respecto de cada uno de los impuestos que lo

integran. Para (R. Spisso, 2000) “El mandato constitucional exige tratamiento en forma desigual a los desiguales entre sí, e igual a los iguales entre sí.” (Pag. 85)



La igualdad establece, cuanto menos que esta sea proporcional a la capacidad económica. Ejemplo si dos contribuyentes en igual situación se mantienen sin alterar su situación después del pago de sus impuestos, lo que exige una tributación progresiva, de tal manera que ambos experimenten un sacrificio proporcional en relación con sus utilidades. (Lejeune Valcassel).

Para (Delgado, 1979): “Se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos”.

El ordenamiento constitucional guatemalteco, contempla al principio de progresividad, en el artículo 243 de la C.P.R.G., según la sentencia que sirvió de base para determinar tal análisis (Expediente 167-95) en la que se hace mención de tarifas progresivas.

b) Principio de certidumbre o certeza

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo, la manera y la cantidad del pago deben todos ser claros y simples para el contribuyente y para cualquier otra persona. A este segundo postulado corresponde, en la realidad de los Estados constitucionales, el principio de la legalidad del impuesto y la exclusión de la discrecionalidad de la administración recaudadora. Las arbitrariedades y subjetividades eran propias de regímenes monárquicos absolutistas, como los existentes en la fecha en que este autor escribió la obra nombrada y que motivaron movimientos tales como la Revolución Francesa.

Este principio para (Smith, 1790) se refiere a que: “El impuesto que debe pagar cada individuo debe ser fijo y no arbitrario”. Entiéndase para este caso que la fecha, la forma y la cantidad a pagar por el tributo, debe ser clara para el contribuyente; para evitar quitarle al contribuyente otra cantidad de dinero en concepto de recargos.



La certeza de lo que cada contribuyente debe pagar por concepto de impuestos es de suma importancia. La certidumbre es la certeza y precisión con la cual las leyes tributarias, deben ser redactadas, en todos sus elementos que integran un impuesto, como lo es el objeto, la tarifa, entre otros, sin dar cabida a la ambigüedad.

(Arrijoja) Hace énfasis en este principio, respecto a que todo tributo debe poseer fijeza en sus elementos constitutivos, de otra forma, las autoridades encargadas de la recaudación pueden caer en abuso de autoridad. Así mismo el principio de certidumbre confiere al contribuyente un medio de defensa frente a los abusos de las autoridades, si este conoce hasta donde llega su obligación tributaria.

c) Principio de comodidad

Este principio se refiere, a que los impuestos deben recaudarse en la época y en la forma en que más convenga el pago del contribuyente. Se deben seleccionar fechas, periodos según la naturaleza del gravamen. Con la aplicación de este principio, deben de tomarse en cuenta los lugares y los procedimientos para realizar el pago. En la actualidad se han establecido programas que facilitan el pago a contribuyentes a través de internet. (Arrijoja).

d) Principio de economía

Adam Smith se refiere a que el costo de la percepción y administración del tributo en que incurra la Administración, debe ser racional al ingreso que se obtenga, buscándose permanentemente la reducción de costos.

Así mismo, Carmen Díaz Dubón indica: “El costo de la recaudación de los impuestos sea el menor posible, con el objeto de que la mayor parte de su rendimiento pueda ser utilizado por el Estado para el ejercicio de sus atribuciones”.(Díaz Dubón & Najera Flores, 2002).



(Arrijo) Señala que: “La actividad recaudadora no debe ser vista nunca como posible fuente de empleos. Ya que de ser así se violaría este principio y además se destruiría la razón de ser de la relación jurídico tributaria; puesto que un exceso de empleados al servicio de esta actividad, implica un mayor costo de recaudación y por ende un sistema tributario incapaz de sostenerse a sí mismo, es decir antieconómico”.

José Luis Zavala Ortiz, refiere sobre estos principios, lo siguiente: “Van a resguardar que la carga tributaria sea justa y dotada de equidad en relación a los sujetos a los que va a afectar, como asimismo, el respeto de derechos constitucionales de contenido económico social.”(Zavala Ortiz, 1998)(pag.16).

La Constitución, establece los principios básicos que fundamentan la actividad tributaria del Estado, teniendo como objetivo el establecimiento justo y equitativo de la carga tributaria, así como los mismos cumplen un papel de garantes, a efecto que los distintos derechos consagrados en la Constitución puedan ser ejercidos por los administrados ante los abusos de la autoridad que establezca los tributos, como quien los administre, perciba y controle.

Los límites que el legislador ordinario debe tener en cuenta para establecer los tributos y sus bases de recaudación; la autoridad que tiene la Administración Tributaria al ejercer las funciones administrativas de cobro, recaudación y control de los mismos.

Estos principios componen un sistema de limitaciones al poder del Estado, que se traduce en la idea de compromisos y consensos obtenidos en la promulgación de nuestra Constitución Política. Por lo que es importante resaltar la vinculación que existe

entre el Estado y los sujetos pasivos, y es específicamente una relación jurídica y no una relación de poder ni de sujeción absoluta.



A continuación, se describen algunos principios aplicables al ámbito tributario:

2.5.1 Principio de seguridad jurídica

Para (García Novoa, 2000): “Si el Estado de Derecho se entiende como un Estado de valores, la concepción de la seguridad jurídica debe interpretarse como seguridad del Derecho mismo”. Por consiguiente, la seguridad jurídica es un valor debido a que se considera un principio básico del ordenamiento; y a diferencia de otros principios, este es un principio valorativo. (pag.33 y 36).

García Novoa, considera que, si la seguridad jurídica es entendida como principio, se puede afirmar que su transgresión por una norma de rango legal no merecerá un juicio de legitimidad, sino que se puede decir que está ante un supuesto de inadecuación constitucional, que se podrá hacer valer vía recurso o cuestión de inconstitucionalidad. (Pag.39).

Al definir la seguridad jurídica, como principio, queda fuera de los derechos fundamentales, según (Llorente, 1979), quien se refiere diciendo que no dan lugar a derechos judicialmente exigibles. (Pag.71). Sin embargo, la interrogante, surge para saber de qué medios disponen los contribuyentes para poder aplicar el principio de seguridad jurídica ante los tribunales de justicia. En primer lugar, aclara Novoa, que se debe tener en cuenta que su origen es constitucional, y su primacía frente a normas ordinarias que la desconozcan, así como los poderes públicos se encuentran sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico. La constitución garantiza el principio de jerarquía.

De acuerdo con lo señalado por el Tribunal Constitucional en la Sentencia 150/1990 se hace mención que el principio de seguridad jurídica exige que la norma sea clara para

que los ciudadanos sepan a qué atenerse. La norma tributaria se considera una norma de imposición de conductas y no una norma de prohibición, siempre y cuando la norma no sea subjetiva o sea que carezca de claridad. El objeto de la norma tributaria es la imposición de obligaciones a los contribuyentes, por lo que los principios tributarios juegan un papel importante de criterios, orientaciones al imponer tributos y obligaciones.



La seguridad jurídica tiene un vínculo con el principio de legalidad, igualdad o justicia tributaria, capacidad contributiva que integran la constitución.

- **La seguridad jurídica como previsibilidad**

La previsibilidad es un elemento fundamental del sistema tributario, que da paso a la constitucionalidad del tributo y evita la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho, quienes deben seguir una regla objetiva fijada legalmente, que limita la actuación de la administración pública como la de los tribunales. En la previsibilidad, la base de la posición jurídica del contribuyente será la posibilidad de prever esas obligaciones. La determinación del contenido de la obligación tributaria, será la sustancia de la seguridad jurídica tributaria, la que se fijará con cierta exactitud. (García Novoa, 2000).

- **La tipicidad tributaria**

Su origen se da paralelamente al nacimiento del tributo, cuando existe un determinado presupuesto de hecho. El hecho generador debe estar fijado en una norma jurídica general y abstracta; la abstracción jurídica es el producto de la tipificación.

La tipicidad, se vincula a la reserva de ley, y aparece como una forma especial de la legalidad. El principio de tipicidad, con rango constitucional, exige la predeterminación de los comportamientos infractores. Como lo establece la Ley Fundamental de Bonn.

La exigencia de elaborar leyes tributarias, requiere de la certeza que el contribuyente conozca las consecuencias fiscales de sus actos, para que pueda prever y planificar su conducta a futuro, o bien tomar la decisión de realizar otros hechos que contengan un gravamen inferior. (García Novoa, 2000).



2.5.2 Principio de legalidad

Es apropiado indicar que el principio de legalidad pretende erradicar la incertidumbre y la falta de certeza jurídica, por lo que (Chicas, 1992) refiere: “La arbitrariedad llegó a tal extremo, que era común hablar de que se legalizaba por formulario al incorporarse a estos una serie de exigencias y requisitos que el contribuyente tenía que cumplir sin que existiera norma legal o reglamento que fundamentara su aplicación”.

Indica Álvaro Rodríguez Bereijo: “El principio de legalidad es el principio básico del Estado de Derecho. En su formulación más genérica constituye la plasmación jurídica del principio político del imperio o primacía de la Ley, expresión de voluntad general a través del órgano titular de la soberanía, el pueblo representado en el Parlamento”(Teixera Nunes, 2010)(Pag.7).

No hay impuesto sin ley, o regla de la autoimposición, según algunas Constituciones escritas, como, por ejemplo, la de Brasil, Guatemala, Uruguay entre otras; y en donde los tributos han de ser aprobados por los representantes de quienes han de satisfacerlos y constituye al mismo tiempo, desde una perspectiva garantista individual, un instrumento de defensa de los derechos de libertad y propiedad de los ciudadanos.

Este principio reza que sólo la ley puede especificar los elementos personales, cuantitativos, temporales (bases de recaudación) de los tributos, los cuales deben ser típicos (debidamente desarrollados por la ley) y por tal motivo, serían nulas de pleno derecho, las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo.

La Constitución Política de la República de Guatemala, en su artículo 170 otorga facultades específicas al Congreso de la República, para decretar impuestos y sus elementos constitutivos, norma que se concatena con lo dispuesto en el inciso C del artículo 171 de la Constitución, el cual se refiere a las funciones que la norma superior otorga al Congreso de la República. Con esto se materializa la llamada “Autoimposición”, que consiste en que el mismo pueblo establece para sí mismo, las cargas impositivas que son necesarias para financiar el gasto público, a través de sus representantes legítimamente electos (los diputados) a través de la ley.



De acuerdo con este principio, no solamente el nacimiento de la obligación tributaria o el pago debe estar establecida en la ley, sino también otras obligaciones de carácter formal, vinculadas con el pago de impuestos o bien la facilitación a la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El Código Tributario en sus artículos 112 y 112 A establecen las obligaciones para los contribuyentes y responsables tributarios; en cuanto a obligaciones específicas, debe estar en ley la obligación de actuar como agente de retención o percepción.

- **Principio de Legalidad de Reserva de Ley**

Este principio establece que no existe tributo si no lo establece la ley (Mendez, 2010) describe: “Para ser aplicado un tributo legalmente en nuestro país, debe estar establecido en una ley que adicionalmente debe determinar sus bases de recaudación, así mismo le corresponde a la ley establecer requisitos y otros elementos necesarios para el cumplimiento de lo dispuesto en la ley” (pag.9).

Parte del aforismo *NullumTributum sine lege*(no existe tributo, si no lo establece la ley). Roberto Insignares Gómez, indica: “El principio de reserva de ley en materia tributaria, cuyos orígenes se remontan a la baja Edad Media, surge de manera espontánea y paralela en varios países de Europa, como respuesta al absolutismo y a la necesidad de establecer criterios que permitan la autoimposición de las cargas fiscales.”(Insignares, 2003)(Pag.117).

Otorga certeza jurídica el hecho que, las normas que establezcan los tributos y sus bases de recaudación en Guatemala, sean emitidas únicamente por el Congreso de la República, quienes están legitimados para poder afectar el patrimonio, en beneficio del bien común.



- **Principio de Legalidad por Preferencia de Ley**

Se refiere a que, para su aplicación, la Ley debe prevalecer sobre cualquier reglamento, circular, memorando u otra disposición de inferior jerarquía y por tal motivo dichas disposiciones no pueden cambiar su contenido, limitándose estas normas estrictamente a desarrollar lo dispuesto en la ley, a efecto de agilizar su aplicación y evitar el detalle en materia legislativa. Sobre este particular, es importante puntualizar el papel que juegan, en materia tributaria, las disposiciones inferiores a la ley; básicamente su rol se concreta a desarrollar la aplicación del tributo establecido en la ley; debe dar mayores explicaciones, facilidad para el cumplimiento y aspectos de aplicación administrativa.

La competencia de los reglamentos en materia administrativa, principalmente en el aspecto tributario, los reglamentos se utilizan para facilitar el cumplimiento de las normas legales.

2.5.3 Principio de justicia y equidad

Estos principios se basan en que todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, en proporción a su capacidad económica, o sea en base a sus ingresos, y por lo tanto los impuestos tienen que ser justos, entendiendo por justicia, dar a cada quien lo suyo y equitativos, en forma proporcional. Estos principios tienen fundamento en lo que establecen los artículos 135, inciso d) y 243, ambos de la Constitución Política.

Lo anterior significa que en Guatemala debe existir una justa distribución de las cargas tributarias, porque no todos los contribuyentes tienen las mismas condiciones para soportar y responder por el pago del tributo; sino debe atenderse siempre esa condición particular económica del sujeto pasivo.



Para José Domínguez Leandro: “La obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no es ni mucho menos una obligación ilimitada, sino que se halla acotada por el derecho a pagar lo justo, esto es, el derecho de todo contribuyente a pagar teniendo en cuenta su “capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios” propios de un estado social y democrático de derecho”.(Dominguez Leandro, 1994).

La doctrina coincide en indicar que, en el principio de justicia y equidad se dan dos premisas:

- a) Dar igual trato a los contribuyentes que se encuentran en iguales circunstancias; y
- b) Dar un trato distinto para las circunstancias desiguales.

2.5.4 Principio de capacidad económica, contributiva o de pago

Este principio garantiza que el tributo que se establezca, esté íntimamente ligado con los rendimientos que perciba el contribuyente, evitando con ello que la Administración Tributaria grave la mayor parte de las rentas de los contribuyentes, perjudicándoles de esa forma al reducir significativamente, sus márgenes de ganancia, así como la disponibilidad de recursos para inversión en actividades productivas, evitando con ello desmotivar las actividades económicas que permiten el buen desarrollo del país, y con ello el colapso económico.

La capacidad económica se debe considerar como el bienestar económico, con el nivel de vida o con el poder adquisitivo del contribuyente, siendo la renta y el patrimonio los

parámetros relevantes para establecer esa capacidad económica, derivado del monto del cumplimiento de sus obligaciones de carácter tributario.



Este principio busca que la medida de la tributación del contribuyente se dé en índices que reflejen su capacidad contributiva, ya sea por la renta, el ingreso, el consumo o su patrimonio, a efecto de determinar de forma adecuada el hecho generador, las exenciones, los tipos impositivos y otros elementos del tributo.

Este principio está ligado al principio de no confiscación, al ser una prohibición destinada a evitar una imposición excesiva que supere las posibilidades materiales del contribuyente y la limitación a su derecho de disfrutar de una vida digna. Este principio se encuentra contenido en los artículos 119 y 243 de la Constitución Política.

2.5.5 Principio de no confiscación

Este principio prohíbe que se establezcan tributos que absorban la mayor parte o la totalidad de los ingresos de los contribuyentes, o bien, afecten al mínimo necesario o vital que cada sujeto pasivo necesita para afrontar sus necesidades básicas.

Este principio según Francisco García Dorado se realiza: “Con el reconocimiento del derecho a la no confiscatoriedad tributaria implica una protección o garantía que se traduce en términos de libertad en la esfera económica a modo de conquista, que asegura al individuo como contribuyente una protección frente a la intervención estatal en la obtención de recursos para sus necesidades y el disfrute de sus bienes.”(García Dorado, 2001)(pag.34).

Este principio pretende poner un límite al poder tributario del Estado, que exista una medida razonable en la magnitud de los tipos impositivos que imponga en la emisión de los tributos a efecto de no intervenir en las actividades económicas de los particulares, que el ámbito tributario no sea un motivo que aleje la inversión, convirtiéndose en una

garantía del contribuyente para soportar las cargas tributarias sin confiscar su patrimonio.



En Guatemala, el término “confiscatorio” se asocia a la facultad del Estado de desapoderar de sus bienes a los particulares, la visión de este principio constitucional en el ámbito tributario, se aparta de esa simple concepción; y se adentra a lo que es la limitación de las cargas y tipos impositivos. Se ha estimado que las cargas tributarias en la comercialización de un determinado producto, no deben superar el ciento por ciento del valor del producto.

Este principio también se aplica en el sentido que no es lícito la aplicación de multas confiscatorias. Por multa confiscatoria, se estima aquella que supere el ciento por ciento del tributo omitido (ello en el ámbito sustantivo tributario) o que la multa a un deber formal sea tan elevada, que resulte imposible su pago o que implique la decisión de cerrar un establecimiento o dejar la actividad económica.

2.5.6 Principio de no doble o múltiple tributación

Este principio se fundamenta en que dentro de un Estado no puede permitirse que un mismo hecho generador sea gravado dos o más veces por uno, por dos o más sujetos activos de la relación tributaria. Para aclarar un poco más este tema, esto quiere decir que se le prohíbe al sujeto con potestad tributaria, establecer tributos cuyos hechos generadores provoquen más de una obligación tributaria.

Este principio constitucional está referido en el artículo 243 de nuestra Constitución.



2.5.7 Principio de no retroactividad de la ley tributaria

Este principio se basa, en que la ley tributaria no tiene efecto retroactivo o sea que la misma no se puede aplicar dentro del ámbito temporal hacia el pasado; la prohibición consiste en que no puede retrotraerse la aplicación de la ley, a hechos o supuestos establecidos o no por otra ley anterior, dicho principio está plasmado en el artículo 15 de la Constitución Política, que establece que la Ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal, cuando ello favorezca al reo.

En el ámbito tributario, se puede estar ante hechos que constituyan delitos contra el régimen tributario, conforme la legislación penal o sancionatoria administrativa, donde claramente es aplicable este principio, cuando la nueva sanción tributaria o penal, favorezca al infractor o al reo, según corresponda.

Dentro del régimen tributario administrativo sancionador; el Código Tributario establece en su Título III, artículo 66, el cual literalmente dice: "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 afectaren resoluciones o sentencias firmes".



CAPÍTULO III

Sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios conforme al sistema tributario guatemalteco



3.1 Aspectos generales de los sistemas tributarios

Los sistemas tributarios o sistemas impositivos que derivan de la política fiscal de un estado, constituyen una estructura legalmente establecida que contiene el ordenamiento jurídico, los tributos y la recaudación tributaria que generan los ingresos del Estado, para el cumplimiento de sus obligaciones. Jhon F. Due como se citó en (Yangali) señala que: “Los tributos deben ser establecidos de forma tal que los costos efectivos de recaudación lleguen a un mínimo en función de los recursos para percibirlos impuestos, así como también deben ser mínimos los inconvenientes directos causados a los contribuyentes por el pago de los impuestos”.

Este señalamiento, trae como consecuencia una definición más amplia del sistema tributario como lo describe José Manuel Tranchéz Martín citado en (Yangali): “El Sistema Tributario es un conjunto de instituciones, principios y relaciones de interdependencia de carácter jurídico y económico, que caracterizan con cierta permanencia la organización y el funcionamiento de la actividad financiera del sector público de un país o conjunto de países, y están orientadas a la consecución de determinados fines y objetivos”. Al referirnos a sistemas tributarios, debemos observar que estos responden a las necesidades específicas de un estado en particular con características de dinamismo, según sea el desarrollo del país.

Otros autores describen al sistema tributario como:

La organización legal, administrativa y técnica que crea el Estado con el fin de ejercer de forma eficaz y objetiva el poder tributario. Los tributos son obligaciones dinerarias impuestas unilateralmente y exigidas por la administración pública a partir de una ley, cuyo importe se destina a solventar el gasto público. Por lo tanto, es una

prestación patrimonial de carácter público que se exige a los particulares (Demichelis, 2005)



Conforme han evolucionado los sistemas tributarios para hacer frente a las necesidades y demandas de desarrollo de cada país, han incluido dentro de sus fines cumplir con la política fiscal y económica que se ha establecido en el momento de su vigencia y promover el emprendimiento, crecimiento, equilibrio y estabilidad económica de los empresarios.

Ante la exigencia coactiva que el Estado tiene fundamentada en derecho para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias a los contribuyentes, ha sido necesaria regular esa potestad estatal para proteger los derechos fundamentales de los sujetos pasivos y crear un sistema tributario justo.

3.2 Clases de sistemas tributarios

Existen 4 sistemas tributarios en el mundo, como lo menciona (Librestado, 2017): “Dos de ellos se pueden identificar y combinar en dos sistemas mixtos que son: la tributación por residencia y la tributación territorial. Sistemas combinados “non-dom” (no domiciliado), de inspiración anglosajona y un grupo de países con sistemas de impuestos directos”. Pero se dice que el sistema más utilizado en el mundo es el de tributación por residencia, el cual consiste en abonarse los impuestos generados en cualquier parte del mundo al país de residencia del contribuyente.

Así mismo en los países en desarrollo, se da con frecuencia la tributación territorial, la cual consiste en que solo están sujetos a impuestos los ingresos obtenidos dentro del país y los ingresos que se obtuvieron en el extranjero se encuentran exentos del pago de impuestos. En Gran Bretaña el sistema mixto es el sistema tributario utilizado principalmente en sus colonias antiguas, conocido como *non-dom*, los ciudadanos tributan conforme la tributación de residencia pero los extranjeros están libres de pagar impuestos territoriales, siempre y cuando no se realice una transferencia al territorio

donde se encuentre el extranjero. Por otro lado se encuentran los países que no imponen impuestos directos, por tanto la instalación de los inmigrantes se hace difícil.



Existen países que reducen la carga tributaria, debido a que solo están afectos algunos ingresos que se generen fuera del territorio nacional, como lo es el caso de Uruguay, en donde están afectos los interés y dividendos, otros como el caso de la “Isla de Man” se tributa a partir de una suma determinada. De tal manera que se vuelve importante la existencia de leyes tributarias internacionales en dichos países.

- **Tributación por residencia**

Para (Librestado, 2017): “Es el sistema fiscal más extendido en todo el mundo y se aplica en unos 130 países”. Aplica para los contribuyentes que tienen un domicilio fijo y deben pagar impuestos por los ingresos que generen en cualquier parte del mundo. Un ejemplo a citar es: que si establecen una empresa en el extranjero, esta debe pagar impuestos por repartir sus dividendos o por devengar un salario, pero es importante hacer la aclaración que si la empresa tributa en la modalidad local, estará regulada por leyes impositivas internacionales.

- **Tributación territorial**

En los países con tributación territorial, solo se pagan impuestos por los ingresos obtenidos dentro del territorio nacional, y si generan ingresos en otros países, estos no están obligados a pagar impuestos por esos ingresos provenientes del extranjero. Los estados con tributación territorial para personasson solo 40 países en todo el mundo, de los que se puede mencionar Filipinas, Hong-Kong, Paraguay, Nicaragua, Panamá, Namibia, Georgia, Malasia o Guatemala. Pero para aplicar de forma adecuada la tributación territorial, se ven obligados a renunciar a leyes de tributación internacional. (Librestado, 2017).

Este tipo de tributación territorial, se da en países en desarrollo, quienes gozan de ciertas ventajas, por ejemplo, se puede citar que una empresa bajo esta forma

de tributación con domicilio en Panamá, que realice negocios entre Alemania y una empresa estadounidense, no tiene obligación de tributar esos beneficios obtenidos en dicha negociación. Sin embargo, una de las ventajas que se puede citar para este caso es el índice de criminalidad que manejan estos países.



Por los beneficios obtenidos en esta clase de tributación territorial, la inmigración se hace un poco difícil, para los países que durante años han gozado de beneficio de esta clase de tributación como lo es Hong-Kong (para establecer domicilio deberán invertir por lo menos medio millón); Tailandia (no concede permisos de residencia oficial); posición distinta en este mismo sistema tributario territorial, pero para países más pobres, quienes proveen programas que facilitan la obtención de un permiso de residencia, y otros sin aporte a seguridad social, en los que obtener el permiso de residencia, es bastante fácil. En Belice o Uruguay, se debe residir 9 meses el primer año para solicitar la residencia.

- **Tributación *non-dom***

Es una combinación de la tributación territorial y la tributación por residencia. Como menciona (Librestado, 2017) el sistema *non-dom* proviene del derecho inglés, que diferencia entre domicilio y residencia. *Domicile* es el país en el que pasas la mayor parte de tu vida y en el que tienes intención de morir. Generalmente se usa el país de procedencia del padre para fijarlo. En cuanto a la *residence*, se trata del lugar en el que tienes tu residencia en algún momento concreto de tu vida.

Esto quiere decir que una persona nacional solo puede acogerse a la tributación residencial, pero para un extranjero (*non-dom*) se aplicaría la tributación territorial en combinación con leyes de tributación internacional como es en el Reino Unido, Irlanda y Malta entre otros. La diferencia que se da entre el sistema de tributación territorial y el sistema de tributación *non-dom*, es que solo ciertas condiciones extraordinarias, son aplicables, como se puede mencionar la cláusula de transferencias, en donde los ingresos generados en el extranjero no

están sujetos a impuestos siempre y cuando no se transfieran o i
país.

Todo el dinero debe permanecer en cuentas extranjeras sin que provoquen pago
de impuestos. En este sistema solo pueden permanecer durante 7 años (Reino
Unido), en Irlanda (no existe límite temporal). Esta clase de sistema *non-dom* fue
pensado para extranjeros.

- **Tributación sin impuestos directos**

Para esta clase de sistema, no existe Impuesto Sobre la Renta ni sobre rentas de capital; los impuestos se calculan sobre bancos y consorcios petroleros que aseguran la financiación de los gobiernos. Ante este escenario, se incluyen las *offshore* como se les llama a los centros financieros de islas pequeñas (Bahamas, Islas Caimán, Anguila entre otras) o países grandes ricos en petróleo (Brunei, Qatar, Emiratos Árabes Unidos). Estos países a pesar de no estar grabadas las rentas, si contribuyen con otra clase de impuestos, como lo es el Impuesto al Valor Añadido (IVA) y diversos aranceles de importación que encarecen el costo de vida para los ciudadanos. (Librestado, 2017).

La importancia de un sistema tributario, para el ciudadano, no debe enfocarse en el tipo impositivo, sino más bien en la calidad de vida que el Estado otorga, la seguridad, el coste de vida, la inmigración, lo que garantice una estancia prolongada.

Los sistemas tributarios responden a una serie de objetivos; estos objetivos pueden ser técnicos que permitirán alcanzar el buen funcionamiento a través de sus instituciones; objetivos de carácter económico, en los que se destaca la distribución de la riqueza, la estabilidad económica, los estímulos a la inversión, a la generación de empleo, y al crecimiento económico, pero estos objetivos llevan una estrecha relación con uno o varios principios. Un ejemplo de principio de distribución de riqueza es el principio de equidad, en este capítulo, se mencionarán otros principios relacionados al sistema tributario.





3.3 Sistema tributario guatemalteco

Los sistemas tributarios poseen ciertas características generales, sin embargo, en algunos países existen ciertos parámetros específicos que responden de acuerdo con la economía, funcionalidad política y social del país. En Guatemala el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: “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 con la equidad y justicia tributaria...”

Por lo que comprende al Estado, a las municipalidades, que gozan de autonomía y a las entidades descentralizadas. Este sistema se considera un sistema tributario amplio por tomar en cuenta a las entidades autónomas (municipalidades) y las descentralizadas como es el caso del Instituto Guatemalteco de Turismo (INGUAT). (Alveño, 2015).” Sin embargo, el sistema tributario guatemalteco, ha estado influenciado por tendencias de carácter político derivado de cada gobierno de turno, lo que ha provocado un estancamiento y retroceso en el desarrollo del país.

El sistema tributario de Guatemala se caracteriza por un alto nivel de politización, que dificulta la modernización tributaria; inestabilidad en los niveles de recaudación, entre otras.

El sistema tributario guatemalteco contiene la siguiente estructura:

3.3.1 Tributos

Los tributos, son los aportes que todos los contribuyentes tienen que transferir al Estado; dichos aportes son recaudados en ocasiones directamente por la administración pública o en algunos casos por otros entes denominados recaudadores indirectos. De acuerdo con lo que establece el Código Tributario Decreto número 6-91

del Congreso de la República de Guatemala, artículo 9. “Son prestaciones en dinero (...)” que el Estado recauda para cumplir con sus fines.



En Guatemala, los tributos están clasificados en: impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras, establecidos en los artículos del 10 al 13 del Código Tributario.

- **Impuestos**

“Es el tributo que tiene como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”.

- **Arbitrio**

“Es el tributo decretado a favor de una o varias municipalidades”.

- **Contribución Especial**

“Es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente derivado de la realización de obras públicas o servicios estatales”.

- **Contribución especial por mejoras**

“Es el tributo establecido para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria, y que tiene como límite para la recaudación, el gasto total realizado, y como límite individual para el contribuyente, el incremento del valor del inmueble beneficiado”.

El sistema tributario guatemalteco clasifica sus impuestos en: impuestos directos e impuestos indirectos.

Los impuestos directos, son los impuestos que gravan las rentas, la riqueza y el patrimonio; dentro de esta clasificación se encuentran:



- El Impuesto sobre la renta –ISR-.
- Impuesto sobre productos financieros.
- Impuesto único sobre inmuebles –IUSI-.
- Impuesto sobre herencias, legados y donaciones.
- Impuesto de solidaridad.

Los impuestos indirectos gravan el consumo, y en esta clasificación se encuentran:

- El Impuesto al valor agregado –IVA-.
- Derechos arancelarios –DAI-.
- Impuesto a la distribución de petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo.
- Impuesto de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos, impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos.
- Regalías petroleras e hidrocarburos compartibles.
- Impuesto de salida del país.
- Impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas.
- Impuesto al tabaco y sus productos.
- Impuesto específico a la distribución del cemento.
- Impuesto sobre primera matrícula.

3.3.2 Marco jurídico

La Constitución Política de la República de Guatemala, y sus reformas, es la norma suprema de todo el ordenamiento jurídico del Estado. Misma que prevalece sobre cualquier ley y sanciona la nulidad (nulas de pleno derecho) de las disposiciones de carácter general que violenten, restrinjan o tergiversen las normas constitucionales.



Jerarquía tributaria:

- Las disposiciones constitucionales.
Establecidas en la Constitución Política de la República de Guatemala.
- Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
Establecidas en el Código Tributario de Guatemala. Decreto 6-91 del Congreso de la República” y sus reformas, entre otras leyes.
- Los reglamentos que por acuerdo gubernativo dicte el organismo ejecutivo.

Instituciones:

- El congreso de la república de Guatemala.
Es el ente representativo del poder legislativo, facultado para emitir leyes tributarias.
- Ministerio de Finanzas Públicas.
Ente rector de la política financiera del Estado. Es quien propone las reformas tributarias.
- La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).
Es el ente facultado para administrar el sistema tributario guatemalteco.

El Código Tributario de Guatemala, contiene criterios y conceptos generales que controlan el sistema tributario guatemalteco. Es importante hacer mención que adicional al Código Tributario, existen leyes específicas que contienen otros criterios acordes a cada tributo. El sistema tributario guatemalteco ha estado influenciado por distintas filosofías y tendencias políticas de los gobiernos de turno, provocando cierto estancamiento y retroceso en su desarrollo.

Ese nivel de politización ha desestabilizado el sistema tributario, volviéndolo ineficiente, inestable en los niveles de recaudación, con dificultades para la aprobación de proyectos de reforma, fortalecimiento y modernización tributaria.

3.3.3 Fiscalización tributaria

Es un conjunto de tareas como lo refiere (Servicios de Impuestos Internos, 2015): “Tiene por finalidad instar a los contribuyentes a cumplir su obligación tributaria; cautelando el correcto, íntegro y oportuno pago de impuestos”. Podríamos ampliar a este conjunto de tareas, procedimientos, estrategias que debe poner en práctica la administración tributaria en ejercicio de la potestad que la ley le confiere, con la finalidad de garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En Guatemala, la fiscalización tributaria, está asignada a la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–.

La Superintendencia de Administración Tributaria –SAT– goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa. Cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios. Esta institución estatal, descentralizada, tiene jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer la función de administración tributaria, de los tributos internos y de comercio exterior, con excepción de los que recaudan las municipalidades. Fue creada en el año 1998, con origen vinculado a los Acuerdos de Paz, para aumentar la carga tributaria en relación al producto interno bruto (PIB) como mínimo 12% del mismo. (Lemus).

El 2 de enero de 1999, asumió todas las funciones, que tenía la Dirección General de Rentas Internas y Dirección de Aduanas. El 14 de octubre de 1998, el directorio mediante el acuerdo No. 2-98, define las funciones de la SAT e incluye la obligación de realizar la fiscalización del cumplimiento de obligaciones tributarias. Esta función de realizar acciones de fiscalización, es respaldada por la Constitución Política de la República de Guatemala, según el artículo 24 de este cuerpo legal y el Código Tributario en el artículo 19.

Dentro del plan estratégico que contempla la Superintendencia de Administración Tributaria para el año 2016, se enmarca: “Una visión de desarrollo integral del país, de conformidad con lo establecido en el Plan Nacional de Desarrollo Kátun”. Este plan contempla riqueza para todas y todos, política fiscal como motor impulsador de



crecimiento económico, entre otros con la finalidad de ordenar y enfocar a la SAT, en torno a sus acciones para recuperar la credibilidad en el funcionamiento de la institución producto del deterioro que sufrió durante los años previos. (Superintendencia de Administración Tributaria SAT, 2016).



- **Visión.** “Ser una administración tributaria renovada, efectiva y automatizada, a la vanguardia de las mejores prácticas de facilitación, control y atención a los contribuyentes.”.
- **Misión.** “Recaudar con transparencia y efectividad los recursos, para el Estado, brindando servicios que faciliten, el cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras con apego al marco legal vigente”.
- **Objetivos específicos.** “Aumentar la recaudación de impuestos, recuperar el control de las aduanas, recuperar la confianza de los contribuyentes, fortalecer la moral del personal de la SAT, incrementar la eficiencia institucional”.
- **Valores institucionales.** “Actitud de servicio, respeto, responsabilidad, transparencia, productividad y compromiso”. (Superintendencia de Administración Tributaria SAT, 2016).

Atendiendo a la misión y los objetivos específicos con los que fue creada la Superintendencia de Administración Tributaria, se presenta el cuadro siguiente:

Cuadro No.1
Resultados generales de la recaudación tributaria de
impuestos administrados por la SAT al 31 marzo 2018

Millones de Quetzales en términos netos

DESCRIPCIÓN	Recaudación Realizada 2018	Recaudación Programada 2018	Diferencia Absoluta	% Ejecución	Recaudación Realizada 2017	Diferencia Absoluta	% Variación
IMPUESTOS							
COMERCIO	1,248.1	1,467.3	-219.1	85.1%	1,314.9	-66.8	-5.1%
EXTERIOR							
Al Valor Agregado Importaciones	1,070.3	1,240.8	-170.4	86.3%	1,126.3	-55.9	-5.0%
Derechos Arancelarios	177.8	226.5	-48.7	78.5%	188.7	-10.8	-5.7%
IMPUESTOS INTERNOS	3,499.5	3,521.9	-22.4	99.4%	3,533.6	-34.1	-1.0%
Sobre la Renta	1,912.4	1,854.8	57.7	103.1%	1,930.8	-18.4	-1.0%
De Solidaridad	28.7	25.5	3.2	112.5%	26.4	2.3	880.0%
Impuestos Sobre el Patrimonio	1,019.8	998.0	21.8	102.2%	978.1	41.7	4.3%
Al Valor Agregado Doméstico	36.1	37.2	-1.1	96.9%	34.8	1.3	3.8%
Sobre Distribución de Bebidas	2.1	0.7	1.4	318.3%	5.8	-3.7	-63.8%
Sobre el Tabaco y sus productos	59.2	57.9	1.2	102.1%	53.4	5.8	10.8%
Sobre Distribución de Petróleo y Derivados	29.5	31.0	-1.5	95.0%	42.3	-12.8	-30.4%
Sobre Distribución de Cemento	283.3	367.3	-84.0	77.1%	321.1	-37.8	-11.8%
Timbres Fiscales y Papel Sellado	9.1	8.9	0.2	102.2%	8.5	0.6	7.5%
Sobre Circulación de Vehículos	43.3	57.5	-14.3	75.2%	50.9	-7.6	-15.0%
Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Terrestres	75.4	82.6	-7.2	91.3%	81.0	-5.6	-6.9%
Otros	0.6	0.5	0.1	126.5%	0.5	0.1	17.9%

TOTAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS	4,747.6	4,989.2	-241.6	95.2%	4,848.5	-100.8	-2.1%
--------------------------------------	---------	---------	--------	-------	---------	--------	-------

Fuente: Sistema de recaudación SAT.



Como se puede observar en el cuadro que antecede, los resultados comparados en los meses objeto de estudio, muestran que los objetivos trazados por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, aun no se han logrado alcanzar, debido a diferentes factores que afectan directamente el sistema tributario guatemalteco, como lo son las tendencias políticas de los gobiernos de turno, que dificultan la modernización tributaria y provocan inestabilidad en los niveles de recaudación, tal y como se puede apreciar en los ingresos obtenidos al 31 de marzo del 2018, mismos que alcanzaron un total de Q. 4,747.6 millones; cifra decreciente interanual del 2.1% en comparación con el mes de marzo del año 2017.

El descenso de la recaudación equivalente en términos absolutos a Q. 100.8 millones con ejecución del 95.2% de la recaudación programada. Así mismo los impuestos internos recaudaron Q. 22.4 millones menos respecto a la meta de recaudación programada, provocando un decrecimiento interanual de 1.0% (Q. 34.1 millones) menos respecto a lo recaudado en marzo del año 2017.

3.4 Regulación de empresas, establecimientos y negocios en Guatemala

El Estado de Guatemala ha emitido varias leyes para la regulación de empresas sean estas locales o extranjeras y puedan iniciar sus negocios en el territorio nacional. Por su orden jerárquico la primera en citar es la constitución política de la república de Guatemala, que regula lo relativo al trabajo, ya que, para poder funcionar, necesita de personal que ejecute algunas actividades, y que deben cumplir con algunas normas que establece el Código de Trabajo, la Constitución indica que los derechos de los trabajadores son irrenunciables y que únicamente pueden mejorar per no empeorar.

Otra ley a observar, es el Código de Comercio, ley encargada de regular las relaciones mercantiles que se da entre los empresarios, la cual da inicio desde la forma en que se constituirá y hasta los contratos que pueda llevar a cabo. El derecho mercantil nació precisamente para regular el comercio o, mejor dicho, los actos y relaciones de los comerciantes propios de la realización de sus actividades mediadoras.



En el sistema jurídico mercantil vigente en Guatemala, se concreta el contenido contractual del negocio jurídico a todos aquellos actos que lleva a cabo el comerciante o empresario con el designio de realizar la finalidad peculiar relativa a su empresa. El negocio jurídico mercantil puede ser unilateral y plurilateral, entrando dentro de la segunda categoría el contrato y el acto conjunto. El contrato consiste en la forma típica del negocio jurídico mercantil y la fuente primordial de las obligaciones.

Para su validez, el negocio jurídico requiere de capacidad legal del sujeto que declara su voluntad, de consentimiento que no adolezca de vicio y de un objeto lícito; de conformidad con lo regulado en el Artículo 1251 del Código Civil. Cualquier declaración de voluntad necesita de la existencia de una forma o de un medio de exteriorización.

La norma general que se encuentra contenida en la legislación civil de Guatemala, señala que cuando la norma no declare una forma determinada para la realización de un negocio jurídico, los interesados pueden utilizar la que consideren más conveniente; según el Artículo 1256 del Código Civil.

Las obligaciones en el derecho mercantil comercial son iguales a la del derecho civil, debido a que como en aquel pueden ser: genéricas y específicas, alternativas, puras, condicionales y a término, con cláusula penal, divisible e indivisible, mancomunada y solidaria. La obligación genérica, es la denominación que se atribuye a la de otorgar una cantidad de cosas; en las que el deudor cuenta con la facultad de que sean las mismas y es específica cuando se atribuye otorgar cosa cierta. Las obligaciones alternativas son aquellas en las que situados varios objetos en la obligación se puede escoger para el momento del pago a uno de ellos; quedando todos los demás libres.

Para entrar al estudio, es necesario mencionar los tres tipos de comerciantes, los comerciantes individuales o sean las personas que practican el comercio en nombre propio con el ánimo de lucro, el segundo grupo son los comerciantes jurídicos que el Código reconoce como sociedades, mismas que deberán constituirse en cinco formas de sociedad cuando existan de dos a mas socios.



Las sociedades colectivas, en la que todos los socios responden de igual forma; la sociedad en comandita simple, es la sociedad en donde existen dos tipos de socios, los comanditados que responden por todo el capital y los comanditarios que responden por el monto de su aportación.

La sociedad de responsabilidad limitada consistente en que los socios responden únicamente por el monto de su aportación; la sociedad anónima, es la sociedad donde el capital de la sociedad se divide en acciones y los accionistas responden por las acciones que han pagado; la sociedad en comandita por acciones, esta tiene dos tipos de accionistas, los comanditados, quienes responden por la totalidad de las obligaciones de la sociedad y los comanditarios, quienes responden únicamente por el monto de sus acciones.

Un extranjero puede ser accionista de cualquiera de estas sociedades guatemaltecas. El artículo 8º del Código de Comercio establece: “Los extranjeros podrán ejercer el comercio y representar a personas jurídicas, cuando hayan obtenido su inscripción de conformidad con las disposiciones del presente código. En estos casos, tendrán los mismos derechos y obligaciones que los guatemaltecos, salvo los casos determinados por leyes especiales”.

Esto nos muestra que un comerciante extranjero, puede establecer su negocio en Guatemala, siempre y cuando tenga la inscripción correspondiente. Dicha inscripción se realiza en el Registro Mercantil, y para que ejerza el comercio, debe seguir ciertas normas, tal y como lo establece el artículo 213 del Código de Comercio:

Las sociedades legalmente constituidas en el extranjero que originen en el territorio de la república la sede de su administración o el objeto principal de la empresa, están sujetas, incluso en lo que se refiere a los requisitos de validez de la escritura constitutiva, a todas las disposiciones de este código.



La forma del documento de constitución se registrará por las leyes de su país de origen. Queda prohibido el funcionamiento de sociedades extranjeras que se dediquen a la prestación de servicios profesionales, para cuyo ejercicio se requiere grado, título o diploma universitario legalmente reconocidos.

El Código de Comercio en los artículos 4º y 5º. Reconoce a la empresa: “La empresa mercantil y sus elementos; artículo 5 “Negocio mixto”; a su vez hace mención que la aplicabilidad de la norma será a los comerciantes, los negocios jurídicos mercantiles y cosas mercantiles, según el artículo 1 del mismo cuerpo normativo y en su defecto se aplicará el derecho civil.

El código de comercio en su artículo 655 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”.

Es de suma importancia, hacer énfasis en el artículo 662 del C. de C. “Paralización de actividades” o la falta de explotación por más de seis meses consecutivos sin que se justifique, perderá el carácter de tal y sus elementos dejarán de constituir la unidad que el código reconoce.

Para realizar una mejor análisis de la empresa, es importante tener en cuenta lo que expone (Vásquez, 1978):

El Código de Comercio protege a la empresa como creación artística del empresario, al considerar como signos distintivos de ella los nombres comerciales, marcas avisos, anuncios y patentes de inversión; al proteger a la libre competencia y en especial al considerar como actos de competencia desleal

perjudicar a un empresario mediante el uso indebido o imitación de nombres comerciales, emblemas, muestras, avisos, marcas, patentes u otros elementos de una empresa o de sus establecimientos. (pag.252)



Así que al estudiar la empresa como un todo, se deben tomar en cuenta los derechos de propiedad intelectual e industrial. Por ello el código de comercio, protege la conservación de la unidad de la empresa y la defiende contra la desmembración o liquidación; a través de mecanismos legales cuando un juez dispone una orden de embargo, la legislación establece según el artículo 661 del Código de Comercio:

“La orden de embargo contra el titular de una empresa mercantil solo podrá recaer sobre esta en su conjunto o sobre uno o varios de sus establecimientos, mediante el nombramiento de un interventor (...)”, con esto se demuestra que a pesar de las circunstancias, la empresa se conserva sin interrumpir su proceso de negocio en marcha, esas actividades que desarrolla diariamente, no se ven interrumpidas o suspendidas, por los compromisos que ha contraído con terceros como lo es pago a proveedores, acreedores entre otros.

El legislador trata de proteger la continuidad, vela porque la empresa no sea interrumpida en su actividad diaria; en este sentido, el Código Procesal Civil y Mercantil, en el artículo 529 establece: “El auto que disponga la intervención, fijará las facultades del interventor, las que se limitarán a lo estrictamente indispensable para asegurar el derecho del acreedor o del condeudo, permitiendo en todo lo posible la continuidad de la explotación”. Por tanto, en las dos leyes ordinarias que se citan se puede observar que prevalece el principio de unidad y conservación de la empresa, misma que es regulada como cosa mueble.

3.5 Obligación tributaria



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

La relación que se da en el fisco y el contribuyente debe desarrollarse en un ambiente de respeto y sometimiento total a la normativa vigente, buscando una adecuada armonía entre los sujetos que forman parte de esa relación. Sobre este tema, dice: (Marí Arriaga, 2018):

Lograr tal equilibrio deviene extremadamente dificultoso, toda vez que, por un lado, no existe plena conciencia, por parte de los administrados, de la necesidad de contribuir para solventar los gastos públicos en que debe incurrir el Estado para el cumplimiento de sus fines, como así también, del deber de colaboración que tienen con la administración, al cual están obligados a requerimiento de ésta, a los efectos de proporcionarles datos, informes y antecedentes de trascendencia tributaria. (pag.1)

3.5.1 Relación jurídica tributaria

Dino Jarach define la Relación Jurídico Tributaria de la siguiente manera: "Es una relación personal entre sujetos: nace por el verificarse de un hecho jurídico y es menester que existan criterios de atribución del hecho imponible al sujeto que resultará obligado y de vinculación con el sujeto que posee la pretensión tributaria." (Jarach, 1982) (Pag. 204).



3.5.2 Características de la relación jurídica tributaria

- a) La relación jurídica tributaria se entabla entre personas (El Estado y el contribuyente).
- b) Lleva una obligación de dar, hacer o dejar de hacer algo. En cuando a dar, es por lo general, sumas de dinero en cuanto a las obligaciones sustanciales y en cuanto a las obligaciones formales, la obligación de dar información o facilitar el desarrollo de la función fiscalizadora de la Administración Tributaria.
- c) La relación jurídico tributaria tiene su fuente en la ley (*Ex lege*), la que señala sus elementos. La ley tributaria debe establecer las bases de recaudación.
- d) La relación jurídico tributaria es autónoma respecto a otras instituciones del Derecho Público.
- e) Debe basarse en la buena fe, o sea en valores como la honestidad, fidelidad y consideración o respeto a la confianza suscitada entre los sujetos de la relación jurídico tributaria
- f) Es una prestación coactiva por cuanto que viene impuesta por la ley prescindiendo de la voluntad del obligado, basta con que se realice el supuesto de hecho de la norma, el llamado hecho imponible, para que surja la obligación tributaria.
- g) Nace con la realización de un hecho generador establecido en la ley.

Ese relación jurídico tributaria, debe establecerse dentro de los límites debidamente definidos en la Constitución Política, como lo es el respeto al principio de legalidad, al estar debidamente definido en la ley; el respeto al principio de capacidad económica, la adecuada consideración del poder de pago del sujeto pasivo; de la igualdad tributaria, que corresponde a un trato justo para todos los sujetos pasivos, trato que considera su

realidad económica para que efectivamente sea justo, entre los otros principios citados anteriormente.



3.6 Infracciones, sanciones y delitos tributarios

El cierre de empresas, establecimientos y negocios, es un ilícito tributario que se encuentra regulado por el ordenamiento jurídico del sistema tributario guatemalteco, donde es tipificado y puede ser sancionado como una infracción tributaria, o como delito tributario.

Para comprender un poco mejor el tema objeto de estudio, a continuación se describen algunos aspectos generales que se relacionan.

- **Ilícito**

Se considera lo prohibido por la ley.

- **Ilícito tributario**

Es la violación de las normas tributarias; es una infracción al ordenamiento jurídico, que viola las normas jurídicas que se encuentran enmarcadas dentro de las obligaciones tributarias. Concluyendo, se puede decir que es dejar de hacer lo que la ley requiere.

El marco legal que integra el sistema sancionatorio tributario en Guatemala, debe estar basado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece la potestad del Estado con intermedio del Congreso de la República, decretar tributos que incluyan en las leyes las infracciones y sanciones que correspondan; así mismo deja establecido que, ninguna disposición reglamentaria es superior a la ley.

El artículo 69 del Código Tributario, establece la siguiente definición para infracciones tributarias: “Toda acción u omisión que implique violación de normas

tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionara la administración tributaria en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal.”



- **Infracción**

Según el (Diccionario de Derecho, 2015): “Transgresión, quebrantamiento, violación, incumplimiento de una ley, pacto o tratado”. Se refiere a la responsabilidad de la persona ante su actuar en torno a un estado de derecho.

Es el incumplimiento de algún tipo de norma que regula un comportamiento en un contexto determinado. (Definición.MX). Este término puede asociarse a diversos contextos. A manera de ejemplo, se puede asociar a infracciones de carácter civil, administrativas o deportivas, entre otras. Una infracción regularmente, se aplica a normas de menor jerarquía, es decir, normas que están exentas de implicancias legales importantes. En el peor de los casos se suele aplicar una multa que sirve como elemento de corrección de actividades impropias.

Lamentablemente, en muchos lugares se abusa en varias circunstancias de este mecanismo, generando una forma de recaudación que poco tiene que ver con las garantías de las que goza un contribuyente.

- **Infracción tributaria**

(Sainz de Bujanda, 1962) Define a la infracción tributaria como una: “Conducta típica, antijurídica y culpable con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica, por un órgano de la administración” (pag.312). Una infracción tributaria o contravención tributaria, corresponde al ámbito de la legislación tributaria y debe ser conocida y resuelta por la Superintendencia de Administración Tributaria.

El Código Tributario de Guatemala, define infracciones de tipo formal y material:



- Pago extemporáneo de las retenciones.
 - La mora.
 - La omisión del pago de tributos.
 - La resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.
 - Incumplimiento a las obligaciones formales.
 - Entre otras que establece el Código Tributario y leyes tributarias específicas.
-
- **Sanción tributaria**

Es una pena aplicable a la infracción impuesta por la Administración quien tiene atribuido el ejercer la potestad sancionadora; entendiéndose como sanción, la consecuencia prevista por el ordenamiento en caso de cometer un ilícito tipificado como infracción tributaria. El ordenamiento jurídico nace para mantener un modelo de organización social que permite o prohíbe algunas actividades de los ciudadanos, tomando en cuenta la imperatividad y la coercibilidad características esenciales del Derecho. La coacción o uso de la fuerza, se puede interpretar como el poder de imponer una obligación a quienes no hacen lo que deberían de hacer, siempre y cuando tomen en cuenta los cinco elementos que determinan la existencia de una sanción tributaria como lo es su presupuesto, contenido, finalidad, órgano competente de imposición y el procedimiento que debe seguirse para hacer efectiva la potestad punitiva. (Fundación para la promoción de los estudios financieros, 2012)

Debe tomarse en cuenta lo dispuesto en el artículo 41, de la Constitución Política de la República de Guatemala “Protección al derecho de propiedad”; el cual prohíbe la imposición de multas confiscatorias. Misma que indica, que las multas en ningún caso podrán exceder del valor impuesto omitido y que a la vez vulnera el principio de proporcionalidad.



- **Delito tributario**

(Villegas, 2001) Describe al delito tributario como: “La infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, correspondiendo su estudio al Derecho Penal común” (pag.378). Un delito tributario, corresponde al ámbito de la legislación penal, y su conocimiento y resolución ya es competencia de los órganos jurisdiccionales correspondientes.

- **Defraudación Tributaria**

Para (Zerraga) la defraudación tributaria es: “Un delito que es sancionado en el ordenamiento jurídico penal”.

El Código Tributario guatemalteco, en la parte especial, “Infracciones Especificas”; da el concepto de Defraudación Tributaria, según el artículo 84, el cual establece: “El Organismo Ejecutivo, mediante acuerdo gubernativo, podrá establecer sanciones administrativas. Cuando considere que se están infringiendo las leyes relativas a las actividades de comercio, de industria, de agricultura o de servicios.”

Como se ha podido observar, existen diferentes clasificaciones de infracciones. Debido a la gravedad que las mismas representan, pueden ser consideradas como delitos, faltas o controversias. Los delitos están considerados de acuerdo con las diferentes acepciones de los doctrinarios, como los actos que infringen las normas tributarias con carácter de gravedad que afecten directamente el patrimonio estatal, mismos que deben ser sancionados con pena grave.

Las faltas y contravenciones, son consideradas como las faltas a disposiciones reglamentarias y son sancionadas por la administración, pudiendo el contribuyente presentar los recursos administrativos que demande la infracción.

En Guatemala, el incumplimiento de obligaciones tributarias, están tipificadas en el Código Tributario cuando se trate de una infracción tributaria, pero cuando la infracción es una falta grave, debe ser sancionada por el Código Procesal Penal.



3.6.1 Infracciones que dan origen al cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios en Guatemala

El Código Tributario en el artículo 85 establece: “Se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones siguientes:

1. No emitir o no entregar facturas, notas de débito, notas de crédito, o documentos exigidos por leyes tributarias específicas, en forma y plazo establecidos en las mismas.
2. Emitir facturas, notas de débito, notas de crédito, u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, que no estén previamente autorizados por la administración tributaria.
3. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas, no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas, u otros documentos.
4. No haber autorizado y habilitado los libros contables establecidos en el código de Comercio y habilitado los libros que establecen las leyes tributarias específicas.

3.6.2 Procedimiento para aplicar la sanción del cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios en Guatemala

Ante la falta de una de las infracciones a las que se refiere el artículo 85 del Código Tributario; el cierre temporal se aplicará por un plazo mínimo de diez días y con un máximo de veinte días continuos. La sanción se duplicará, conforme a lo dispuesto en el artículo 86 del mismo cuerpo normativo; 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.



La administración tributaria documentará la falta 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 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.

En caso de entidades sujetas a vigilancia y fiscalización de la Superintendencia de Bancos, la administración únicamente acudirá ante el juez penal competente después de obtener opinión favorable de la misma. Para el caso de entidades bursátiles, la opinión favorable se requerirá al Ministerio de Economía. Dichas opiniones deberán emitirse dentro del plazo de diez días contados a partir del día siguiente a aquel en que se hubiere requerido. De no producirse dentro de dicho plazo, las opiniones de dichas entidades se repuntarán 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 INFRACCION 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 los ilícitos penales que correspondan ante las autoridades competentes.

Cuando el lugar cerrado fuere casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en el no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión u oficio del sancionado, por el tiempo que dura la sanción. Contra lo resuelto por el juez competente, procederá el recurso de apelación.

El incumplimiento 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 de los ingresos brutos obtenidos en el establecimiento sancionado durante el último periodo mensual. Dicha multa no podrá ser menor de diez mil quetzales.

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

3.7 Potestad administrativa y potestad sancionadora

Según (Enciclopedia Jurídica de Derecho, 2014) y el derecho administrativo, la potestad sancionadora: “Es aquella facultad de la administración pública de imponer sanciones a través de un procedimiento administrativo”. (parr.1). Esa sanción de carácter administrativo, será aplicada a un administrado por haber realizado un acto ilícito. Pero vale la pena indicar que los principios procedimentales, engloban las garantías procesales de los derechos de defensa.





(Romero, 2017) Como lo citó Erick Meza Duarte: “El poder no es lo mismo que potestad por cuanto que aquel (poder) es genérico y ésta (potestad) es específica. No escapa a nuestro conocimiento que el poder es atributo del Estado, mientras que la potestad, en su ejercicio, puede ser prerrogativa inherente a una función. Las potestades son una manifestación del poder del Estado, pero, por las razones expresadas, no deben confundirse tampoco, por supuesto, excluirse entre sí”.

La potestad sancionadora del Estado se basa en el poder que tiene el Estado, de castigar efectivamente de conformidad con la ley. Como lo citó Juan Carlos Casellas: “Puede entenderse la potestad sancionadora como la facultad que tiene la administración pública para infringir un mal en aquellos administrados que observen una conducta ilegal”. En base a los artículos 152 y 154 del Código Tributario, los funcionarios son depositarios del poder que les establece la Constitución Política de la República de Guatemala y nunca estarán por encima de ellas. Así la norma ordinaria contenida en el Código Tributario establece en los artículos 69 y 98 numeral 4 dicha potestad.

La potestad sancionadora en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria en su artículo tres establece: “Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de la Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes: f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras”.

A continuación, se enlista algunos principios vinculados a las infracciones y potestad de sancionar a los contribuyentes:

- **Principios de potestad sancionadora**

“Se enmarca dentro del principio de proporcionalidad, derechos del hombre y del ciudadano en donde se estableció que la ley no debe establecer más que aquellas penas “escrita y evidentemente necesarias”. Este principio exige la

adecuación entre la gravedad del hecho y la sanción aplicada y así mismo, que la obligación de soportar la sanción pecuniaria no resulte al infractor menos gravoso de lo que lo hubiera sido el cumplimiento de las normas infringidas”.(Romero, 2017)



- **Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias**

“Este principio involucra la culpabilidad como exigencia intrínseca del elemento constitutivo sancionador ya que se podrá declarar la ausencia de responsabilidad siempre que se haya puesto la diligencia debida en el cumplimiento de las obligaciones tributarias”. (Romero, 2017).

- **Principio de no concurrencia de sanciones tributarias**

“Si la SAT entiende que una infracción pudiera ser constitutiva de delito, deberá pasar la culpa a la jurisdicción competente o remitir el expediente al Ministerio Público. Por consiguiente, es necesario tomar en cuenta lo que establece el artículo 77 del Código Tributario. “cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal. Cuando se presuma la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco. El pago del impuesto defraudado por el imputado no lo libera de su responsabilidad penal...”. (Romero, 2017).

- **Principio de coerción punitiva**

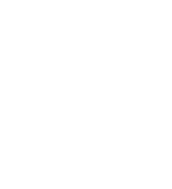
(Silvestroni) manifiesta: “El Estado se hace dueño del derecho a sancionar penalmente y se transforma en único titular del IUS PUNIENDI. Existe, por tanto, una obligación estatal de castigar, que es inexorable en los sistemas que consagran el principio de legalidad procesal, en virtud del cual la acción penal no

es disponible a su titular y debe ser promovida en todos los casos y hasta las últimas consecuencias” (Romero, 2017).



La potestad de juzgar y ejecutar lo juzgado corresponde con exclusividad e independencia a los tribunales de justicia, circunstancia que no permite que el amparo pueda constituirse en una instancia revisadora de lo resuelto porque en el amparo se enjuicia el acto reclamado, pero no se puede entrar a resolver sobre las proposiciones de fondo, ya que es a la jurisdicción ordinaria a quien corresponde valorarlas o estimarlas... (Gaceta No.60, 2001)

Por consiguiente, la potestad sancionadora de infracciones tributarias en materia administrativa, corresponde por ley (Código Tributario) a la Administración tributaria, pero la potestad de juzgar y ejecutar lo juzgado corresponde por mandato constitucional a la Corte Suprema de Justicia y a los demás tribunales que la ley establezca. Por lo que la (Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, 1987) referida por el Dr. Casellas dice: “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. Con esta doctrina, se hace una separación de los poderes de los distintos organismos.



CAPÍTULO IV



Efectos económicos, jurídicos y tributarios que provoca el cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios

El cierre de empresas, establecimientos y negocios, es un ilícito tributario que se encuentra regulado por el ordenamiento jurídico del sistema tributario guatemalteco, donde es tipificado y puede ser sancionado como una infracción tributaria, o como delito tributario.

4.1. Efectos económicos

Es de suma importancia hacer énfasis en los efectos económicos que ocasiona y que afectan negativamente, el desarrollo del país. Como se menciona en el capítulo I de este documento, en los países se crean políticas económicas con el objetivo de hacer crecer la producción año con año, pero ante la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios, este objetivo se ve afectado, siendo un factor más que se suma al lento crecimiento económico que existe en Guatemala.

4.1.1 Escasez y encarecimiento de productos y servicios

Una de las amenazas más peligrosas que enfrenta la humanidad, pero sobre todo los habitantes de los países pobres, es la escasez y su tendencia inflacionaria, producto de una serie de eventos económicos, medioambientales y políticos que sugieren una transformación en la estructura de la oferta y demanda global, por lo que la escasez y la escalada alcista de sus precios no es coyuntural, sino duradera.



Causas y efectos:

- 1) La orientación del modelo de desarrollo hacia fuera desatendió al sector productivo rural organizando la producción hacia el mercado mundial como consecuencia desincentivando la producción, al mismo tiempo que este tipo de políticas se aplica en todos los países subdesarrollados.
- 2) La falta de políticas agropecuarias ha repercutido negativamente por medio de cuatro conductos fundamentales: la ausencia de transferencia tecnológica al sector agrícola en los países pobres, falta de formación técnica de los pequeños y medianos productores, ausencia de crédito agrícola y la discriminación de los productos agrícolas en el mercado mundial trae como consecuencia una disminución de la producción y la productividad.
- 3) La escalada alza de los precios del petróleo a nivel internacional contribuyó a que algunos países cuya base es la agricultura, comenzaran a producir biocombustible a partir de la caña de azúcar y el maíz, lo anterior aparentemente introdujo un cambio fundamental en la oferta y demanda bienes.

Por lo que, la carencia de bienes tiene un impacto directo en la inflación registrada sobre todo en los países de América Latina, porque el índice de precios al consumidor pondera fuertemente el costo de los productos.

4.1.2 Riesgo ante la falta de empleos en Guatemala

Son muchas las causas que provocan desempleo en Guatemala, como lo es la inestabilidad social, delincuencia, inseguridad, la presión fiscal, los subsidios por desempleo, la desaceleración de crecimiento económico que debilita la fuerza del trabajo y desarrollo. El empleo, tiene dos formas de ser analizado, uno desde el ámbito formal e informal.

Según datos estimados del Instituto Nacional de Estadística (INE). En Guatemala existen 16.2 millones de habitantes del total el 6.6 se denominan Población Económica Activa (PEA) equivalente a un 40%, el 4.1 millones, forman la otra parte de la población económicamente inactiva (PEI) equivalente al 25.3%.



Sin embargo, la Encuesta Nacional de Empleo e Ingresos (ENEI) confirmó que del total de la PEA, el 69.8% pertenece a la economía informal, que se dedica a actividades de comercio, servicios técnicos, manufactura, oficinas y profesionales por cuenta propia.

El empleo formal se encuentra en los departamentos mayormente poblados en el país, como lo son: Guatemala, Alta Verapaz, Huehuetenango, Quiché y San Marcos, según datos proporcionado por la revista Guatemala en Números (GTN). En el Departamento de Guatemala, 31,820 empresas emplean aproximadamente 574,603 empleados en comparación con una población estimada de 3,400,263, lo que da como resultado un 16.8% de empleos formales.

Para el ministerio de trabajo, según el “Informe del Empleador” la cantidad de empresas recibidas en el año 2016 fue de 13,685 con una cantidad de empleados de 1,011,471. El 96.32% corresponde a empresas nacionales, el 2.51% son empresas extranjeras. Como se puede observar existe poca inversión de capital extranjero en el país, lo que viene a golpear las oportunidades de trabajo para los guatemaltecos.

El mercado guatemalteco se encuentra conformado en mayor porcentaje por las pymes (pequeñas empresas) 35.75%, la Mediana Empresa 25.42% y las empresas grandes con 24.92% según datos proporcionados por el Ministerio de Trabajo en el “informe del Empleador”.

Es muy importante crear condiciones que faciliten los procesos que conlleva la inscripción de nuevas empresas, con la finalidad de disminuir la economía informal, lo cual vendría a beneficiar la recaudación tributaria y a incentivar a las personas a invertir en este país.

La siguiente gráfica muestra la tendencia de la tasa de desempleo para el año 2018:

Gráfica No.9

América Latina y el Caribe: crecimiento del PIB y de la tasa de desocupación 2010-2018 (porcentajes)



Fuente: OIT sobre la base de las encuestas de hogares de los países, FMI (2017), ILOSTAT e información oficial trimestral de países seleccionados.

La gráfica que antecede, refleja la tendencia de la tasa de desocupados de los años 2010 al 2016 y una tendencia para el 2017 y 2018, misma que podría variar de manera significativa, si no se toman en cuenta los factores que afectan el desempleo, como viene siendo el cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios, dejando sin empleo a un buen número de trabajadores.

4.1.3 Aumento de la economía informal

Este es otro factor económico de suma importancia, que en la actualidad, ha alcanzado porcentajes elevados en cuanto a la ocupación de las personas en edad de trabajar. La economía informal en Guatemala, está por encima del 50% de la población económicamente activa en comparación con las economías de los países bajos, y otro buen porcentaje (19%) en trabajos precarios que apenas les permite subsistir, considerando que en este tipo de economía los ingresos son insuficientes y no permite contribuir con pensiones a sus trabajadores.

El cierre temporal de empresas establecimientos y negocios, ha venido golpeando a las pequeñas empresas, que se han logrado inscribir y constituir bajo la normativa legal en Guatemala, desmotivando al pequeño empresario, a continuar con el negocio en marcha que con tanto esfuerzo ha logrado establecer.



Ya que los costos por estas infracciones muchas veces castigan abismalmente la liquidez con la que cuenta para seguir funcionando. Hay que tomar en cuenta que las pequeñas empresas no cuentan con un asesor legal que pueda llevarles este tipo de casos; y no cuentan con los recursos necesarios para pagar los honorarios.

Así que algunos empresarios prefieren dejar de funcionar bajo la formalidad, y empiezan a realizar negocios, que no están regulados por las leyes tributarias del Estado guatemalteco; o bien, llevan negocios paralelos a los regulados, para compensar algunas infracciones impuestas por la Administración Tributaria.

Vale la pena hacer mención que las personas desempleadas, muchas veces, ante la incertidumbre y la falta de oportunidades para volver a conseguir un empleo, destinan el pago de sus prestaciones para iniciar un negocio, siendo este otro motivo que incrementa la economía informal, por la falta de confianza que existe en la administración de los recursos públicos.

4.1.4 Aumento en la emigración

Derivado del cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios, se produce el fenómeno de crecimiento de la tasa de desempleo, mismo que provoca una salida estratégica de sobrevivencia de las personas, quienes carecen de un salario mínimo que ni siquiera alcanza para cubrir las necesidades básicas de alimentación.



4.1.5 Desinversión

A pesar de que existan incentivos fiscales que muestren atractiva la inversión en Guatemala, existen factores que desmotivan a los inversionistas extranjeros a realizar operaciones comerciales en el país; un ejemplo en cuanto a la incertidumbre que presenta la legislación guatemalteca, es la sanción por cierre temporal de empresas establecimientos y negocios, que muchas veces por negligencia de parte de las personas que ejercen la función administrativa en las empresas, se ven perjudicados con una sanción tan severa que provoca un buen número de factores económicos, jurídicos y tributarios que afectan el crecimiento económico de Guatemala.

4.1.6 Lento crecimiento del Producto Interno Bruto

Cuando se analiza el comportamiento en los últimos años del Producto Interno Bruto, como indicador que sirve para medir el crecimiento o decrecimiento de los productos y servicios, con los que compiten las empresas; da como resultado un incremento lento en los últimos años (3.7% promedio), debido a la poca inversión en la creación de empresas guatemaltecas.

Por consiguiente, y derivado al lento crecimiento de la economía guatemalteca, la sanción por cierre de empresas establecimientos y negocios en lugar de motivar la creación de empresas y el crecimiento de las que ya existen, desalienta a las pocas empresas que se encuentran trabajando y aportando ingresos al Estado a través del pago de sus impuestos.

Las pequeñas y medianas empresas, que contribuyen en la medición del Producto Interno Bruto del país, se ven afectadas ante este tipo de sanciones, debido a la incertidumbre en la aplicación de la legislación tributaria, que los desacredita, para poder conseguir fuentes de financiamiento locales como préstamos del extranjero.



4.2 Efectos jurídicos y tributarios

Realizando un análisis de los efectos jurídicos en los cierres de empresas establecimientos y negocios, se pueden citar algunas incidencias constitucionales discutibles desde diferentes puntos de vista. Para llevar a cabo este análisis, y poder ver, sí de acuerdo con la terminología, el cierre de establecimientos, empresas o negocios es correcto; si el procedimiento es administrativo o penal, entre otros.

4.2.1 Desde la perspectiva terminológica, es aceptable el cierre de empresas

En este sentido, la diferencia entre los términos, empresa, establecimiento y negocios es conceptual, ya que todos están ligados dentro del concepto de empresa, porque el establecimiento forma parte de la empresa, y no se puede concebir el establecimiento sin la existencia de una empresa. Por tanto el establecimiento y la empresa son un negocio.

Sin embargo, se debe tomar en cuenta que donde hay un negocio, no siempre hay una empresa, este es un buen ejemplo de la economía informal, en donde no es posible aplicar lo establecido en el artículo 85 del Código Tributario, por carecer de una patente que identifique a la empresa. Pero el Código Tributario en el artículo 86 si hace distinción de los términos de empresa, establecimiento y negocio sin definir el significado de cada uno. Según algunas definiciones contenidas en el capítulo II de esta investigación, la empresa es un organismo vivo y dinámico y el establecimiento es la base estática de la organización.

Por lo tanto, la sanción dictada por el juez podría aplicarse a un solo establecimiento comercial, o únicamente a la empresa, sin afectar al resto de sus establecimientos, así mismo ocurriría con cerrar un negocio que podría realizarse en cualquier lugar, sin afectar a la empresa como tal. Esta distinción en la terminología, permite analizar la forma en que se encuentra regulada esta sanción en el cuerpo normativo del Código Tributario artículo 85 y 86.



4.2.2 Violación a principios y garantías constitucionales

Realizando el análisis a la sanción establecida en los artículos 85 y 86 del Código Tributario, se observa que la sanción contiene una violación al principio de negociación en marcha. Este principio garantiza la no interrupción de la actividad económica de las empresas y de no afectar los elementos de la misma, pues solo pueden ser embargados, debido a las obligaciones contraídas, según lo establecido en el Código de Comercio artículo 661 en donde se establece que podrá embargarse el dinero, sus mercancías, en cuanto no perjudiquen la marcha normal de la empresa.

A continuación, se presentan los artículos de la Constitución Política de la República de Guatemala, que se violan, al sancionar a las empresas con el cierre temporal según los artículos 85 y 86 del Código Tributario:

- Artículo 12. Derecho de defensa

El que establece que: “la persona y sus derechos son inviolables” este derecho de defensa en este caso particular su derecho a la audiencia correspondiente, se manifiesta en esta fase procesal por lo reducido del plazo que se fija para la audiencia, pues el procedimiento como ha sido elaborado, advierte que se le otorga al infractor un plazo de cuarenta y ocho horas para exponer sus argumentos y presentación de sus medios de prueba

Ese tiempo, se considera tiempo insuficiente, porque si se analiza detenidamente, resulta difícil recopilar las pruebas necesarias que desvirtúen la pretensión del ente tributario, de esa forma se limita el derecho de defensa del contribuyente, provocando con este procedimiento establecido en el artículo 86 de Código Tributario, la violación e inconstitucionalidad al contradecir al artículo analizado, y denota la vulneración al derecho de audiencia consecuentemente al debido proceso, porque a pesar de existir en el procedimiento un plazo para la audiencia, no se cumple con la finalidad de la audiencia.



- Artículo 17. No hay delito ni pena sin ley anterior

Ante la incertidumbre de potestad administrativa o potestad sancionadora judicial, esta garantía constitucional, se ve violentada, debido a que en esta disposición se establece que: “No son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penadas por ley anterior a su perpetración”.

- Principio jurídico del debido proceso

Con base en el razonamiento que se describe en el párrafo anterior, se tiene por establecido que no se cumple con el principio jurídico del debido proceso, debido a que, a pesar de existir un procedimiento, el mismo no permite que exista, ya que requiere que, para este caso, cada una de las etapas del procedimiento respete el derecho de defensa y de audiencia de las partes.

- Artículo 39. Propiedad privada

Esta violación obedece a la garantía de la que goza la persona, al disponer libremente de sus bienes y contribuir al desarrollo nacional. Con esta sanción, la persona deja de disponer de sus bienes y se ve afectado el desarrollo del país.

- Artículo 41. Protección al derecho de propiedad

“Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido”. En algunos casos el cierre de empresas se da por no emitir facturas, estas facturas pueden haberse dejado de emitir por un valor de Q.50.00 y la sanción según el artículo 86 no puede ser menor a Q. 10,000.00.



- Artículo 43. Libertad de industria comercio y trabajo

El cierre de empresas, establecimientos y negocios, limita, la libertad de industria, comercio y trabajo.

- Artículo 44. Derechos inherentes a la persona humana

La Constitución Política de la República de Guatemala garantiza los derechos inherentes que se otorgan a la persona humana. Así mismo, establece que son nulas *ipso jure* las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la constitución garantiza; siendo esta una norma de menor jerarquía y contraviniendo dichos derechos, procede la inconstitucionalidad de la norma que la establece.

- Artículo 47. Protección a la familia

Con la aplicación del cierre de empresas, se viola la garantía constitucional que el Estado establece para proteger social, económica y jurídicamente a la familia. Esta manifestación protege la relación comercial económica; donde las empresas generan bienes y servicios para las familias, a la vez proveen trabajo a los hogares y consecuentemente si este flujo circular se ve alterado, la economía de un país se interrumpe, provocando un sub-desarrollo a nivel de país.

- Artículo 141. Soberanía

Regula la separación de los tres organismos que conforman el Estado: “La soberanía radica en el pueblo quien la delega, para su ejercicio, en los Organismos Legislativo, Ejecutivo y Judicial. La subordinación entre los mismos, es prohibida”.



- Artículo 175. Jerarquía constitucional

Al aplicar la sanción de cierre temporal de empresas establecimientos y negocios sin respetar las disposiciones de la Constitución, se violenta la jerarquía constitucional, en la que se establece: “Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure”.

- Artículo 203 Independencia del Organismo Judicial y potestad de juzgar

Por tanto: “Corresponde a los tribunales de justicia la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado. Los otros organismos del Estado deben prestar a los tribunales el auxilio que estos requieran para el cumplimiento de sus resoluciones. Los magistrados y jueces son independientes en el ejercicio de sus funciones y únicamente están sujetos a la Constitución Política de la República y a las leyes”. Por lo que los tribunales de la jurisdicción ordinaria gozan de independencia en la administración de justicia. Realizando tal función con exclusividad.

- Artículo 204. Condiciones esenciales de la administración de justicia

Se deja la condición esencial a los responsables de administrar la justicia, que deben observar: “Obligatoriamente el principio de que la Constitución de la República prevalece sobre cualquier ley o tratado”.

4.2.3 Inconstitucionalidad de la norma

En el sistema jurídico guatemalteco se reconoce la inconstitucionalidad de leyes, reglamentos y disposiciones de carácter general, por medio de la cual se puede cuestionar la inconformidad de cualquier norma frente a la Constitución, también produce el efecto de que la norma sea expulsada del ordenamiento jurídico. En virtud de que existe criterio legal sustentado, no se puede apelar la inconstitucionalidad del artículo 86 del Código Tributario.

4.2.4 Potestad sancionadora

En el procedimiento de comprobar y sancionar de acuerdo con lo que describe el artículo 86 del Código Tributario, la fase en donde se establece la infracción es considerada una fase administrativa, misma que se realiza por auditores de la administración tributaria, siendo los auditores quienes documentan la infracción. Esta acción da motivo a esta investigación a considerar este procedimiento como un procedimiento administrativo, que violenta el debido proceso, por lo expuesto a continuación:

- El contribuyente o propietario del establecimiento comercial, se ve imposibilitado para rebatir de forma administrativa el hallazgo detectado por los auditores (infracción tributaria). Esta manifestación coloca al contribuyente frente a un estado indefendible, debido a que no puede rebatir lo argumentado por la Superintendencia de Administración Tributaria a través de sus auditores tributarios, siendo este el momento oportuno para rebatir dichos argumentos.
- Luego ante esta imposibilidad, debe esperar hasta que el juez de paz fije la audiencia en la que podrá hacer valer su supuesto derecho de defensa. Mientras esta situación se presenta, el contribuyente ya se encuentra frente a la facultad del Estado en cuanto a la coercitividad que ostenta el órgano jurisdiccional de someterlo a proceso en el cual al momento de no ser demostrada su inocencia, se procede a sancionar con el cierre temporal de su empresa, establecimiento comercial y negocio.
- La administración tributaria solicita el cierre temporal del establecimiento comercial, considerado esta actuación por parte del contribuyente, una sanción injusta, porque la sanción se realiza de forma directa, y donde claramente se observa que se aplica el castigo ejecutado a través de la vía judicial, cuando es una orden administrativa.



En tal sentido, se puede referir a los efectos jurídicos que provoca el acuerdo por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria al momento de sancionar a los contribuyentes en el cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios de acuerdo con lo establecido en el artículo 85 y 86 del Código Tributario.



4.2.5 Delimitación de la potestad sancionadora –SAT-

Al tenor del artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, *Principio de Legalidad*. Las normas ordinarias regulan las infracciones y sanciones; este artículo establece lo siguiente: “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 con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: (...), f) las infracciones y sanciones tributarias.

Esta potestad sancionadora, se trasladada a la norma ordinaria, de conformidad con lo establecido en los artículos 152 y 154 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en los cuales quedo establecido que: “Los funcionarios son depositarios de la autoridad”, y que jamás serán superiores a la ley. La norma ordinaria contenida en el Código Tributario en el artículo 69 le da la facultad a la administración tributaria de sancionar en tanto no constituyan delito o falta que deba ser sancionada conforme a la legislación penal.

Como se ha señalado, el procedimiento para la aplicación de la sanción, se encuentra ubicado dentro del Código Tributario, específicamente en la parte especial, referente a “Infracciones Específicas”, como consecuencia de incurrir en una de las infracciones contenidas en el artículo 85 y su sanción el cierre temporal de empresas. Derivado de lo anterior se deduce que se trata de una sanción administrativa, contra una infracción de la misma naturaleza y no de carácter penal. Por tal motivo, al ser una sanción administrativa, el procedimiento que debe seguir la Superintendencia de Administración Tributaria, debería de ser el contemplado en el artículo 146 del Código

Tributario, mismo que regula el procedimiento que se debe de seguir cuando a un contribuyente se le imponen sanciones de carácter administrativo.



4.2.6 Facultades y atribuciones de la SAT

Para la aplicación del Código Tributario en Guatemala, se entenderá por administración tributaria, a la Superintendencia de Administración Tributaria, a la que por ley se le asignaron funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos, según lo establecido en el artículo 98 numeral 4 de este código, las de su ley Orgánica, las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos. Para tales casos podrá: “4. Sancionar a los contribuyentes y responsables, de acuerdo con este código y demás leyes tributarias”.

4.2.7 Análisis de delito o falta

Para poder determinar si las infracciones contenidas en el artículo 85 del Código Tributario pueden ser consideradas como delitos o faltas, debe observarse que el derecho tributario, proporciona la información y documentos que permiten evaluar y delimitar la gravedad del incumplimiento tributario. Un acto de incumplimiento, puede considerarse una infracción tributaria regulada por el Código Tributario, pero un delito o una falta debe ser regulada por el Código Procesal Penal.

En tal sentido, que el Código Tributario considerar a estas infracciones delitos, cuando en realidad estas infracciones por faltas deberían de resolverse en el ámbito administrativo, a través del Código Tributario. Sin embargo, si la administración tributaria entendiera que una infracción pudiera ser constitutiva de delito, debería remitir la culpa a la jurisdicción competente, en este caso, el expediente debe enviarse al Ministerio Público, algo que actualmente no ocurre.



4.2.8 Violación de principios en materia tributaria

Al evaluar el procedimiento en el cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios, se observa que esta sanción corresponde a la potestad administrativa, la cual debe ejercerse de acuerdo con principios reguladores de la misma materia administrativa, sin embargo, esta sanción viola los siguientes principios:

- **Principio de proporcionalidad**

Este principio de proporcionalidad, exige la adecuación de la gravedad del hecho y la sanción aplicada. Hace énfasis en que la sanción no resulte al contribuyente más grave de lo que hubiera sido el cumplimiento de las normas infringidas. Este principio garantiza los derechos de las personas, al establecer que las penas deben ser estrictamente necesarias, sin afectar la capacidad contributiva del contribuyente.

Para efectos de esta investigación, se ha tenido a la vista, el expediente 2539-2007, en el que se sanciona con cierre temporal de 10 días por no haber emitido una factura de Q.10.00 y Q. 40.00.

- **Principio de responsabilidad**

En este principio que involucra la culpabilidad, y en el caso de la falta cometida en las empresas o establecimientos, regularmente, no es el contribuyente quien la comete. Basados en este principio, se podría declarar la ausencia de responsabilidad. El mismo Código Tributario en los artículos 77 y 79 determina: “Responsabilidad personal. La responsabilidad por infracciones es personal, salvo las excepciones establecidas en este código”. “Responsabilidad por infracciones tributarias. Los autores son responsables de las infracciones tributarias en que incurran”.

4.2.9 Criterios de la Corte de Constitucionalidad en relación al cierre de empresas, establecimientos y negocios



La Corte de Constitucionalidad tiene fundamento constitucional a través del artículo 272 de la Constitución Política de la República de Guatemala; que la define como un Tribunal permanente de jurisdicción privativa, que actúa como tribunal de tipo colegiado, independiente de los demás organismos del Estado, para ejercer la función esencial de defender el orden constitucional, con funciones específicas, reguladas en el Artículo 272 de este mismo cuerpo legal.

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala constituye el defensor de la Constitución Política de la República y vela porque todas las decisiones de los órganos jurisdiccionales estén apegadas a derecho, tiene una jurisdicción establecida para atender y decidir en conflictos que tengan las leyes en relación a la Constitución de la República. Por esta razón y por mandato constitucional establecido en el artículo 276, cuenta con su propia ley: “ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad de las leyes”.

La Corte de Constitucionalidad no legisla, no administra las disposiciones legales, solo resuelve si estas se ajustan a las disposiciones constitucionales. En materia tributaria, la Corte de Constitucionalidad es el órgano encargado de emitir los fallos, donde resuelve si las resoluciones están apegadas al ordenamiento jurídico constitucional o si las considera inconstitucionales. Para el caso concreto del cierre de empresas, establecimientos y negocios, existe jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad.

Los fallos de la Corte de Constitucionalidad en cierre de empresas, no ha sido uniforme, ya que en algunos casos ha fallado a favor del contribuyente y en otros a favor de la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT-, como se presenta en la resolución siguiente:

Resolución de la Corte de Constitucionalidad en relación al expediente 150-2012



El ocho de febrero de dos mil trece, dictado por el juez Segundo de Primera Instancia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente, en carácter de Tribunal Constitucional, en el incidente de inconstitucionalidad de ley en caso concreto promovido por la, Sociedad Anónima, por medio de su Administrador único y representante legal. Es ponente en el presente caso el Magistrado Vocal IV, quien expresa el parecer de este Tribunal.

I.LA INCONSTITUCIONALIDAD

A. Caso Concreto en que se plantea: proceso de cierre temporal de empresas llevado ante el Juzgado Octavo de Paz Penal del municipio de Guatemala, departamento de Guatemala, dentro de la causa C-noventa y dos-dos mil once (c-92-2011). B. Ley que se impugna de inconstitucional: artículo 86, párrafo cuarto, del Código Tributario establecía: “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 Dirección 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.” C. Normas constitucionales que se estiman violadas: artículos 12, 154 y 204 de la Constitución Política de la República de Guatemala. D. Fundamento jurídico que se invoca como base de la inconstitucionalidad: de lo expuesto por la interponente, las constancias procesales y la resolución apelada, se resume lo siguiente: D.1 Del caso concreto en el que se plantea: a. la Superintendencia de Administración Tributaria presentó ante el Juez Octavo de Paz Penal solicitud de imposición de sanción de cierre temporal de un establecimiento comercial propiedad de la entidad Industrias Monte Plata, Sociedad Anónima, con

fundamento en los artículos 85 y 86 del Código Tributario, aduciendo que dicha entidad había incurrido en la infracción formal consistente en la omisión de emitir factura según lo exigen los artículos 4 y 34 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, por la venta de diversos productos; b. luego de admitir a trámite dicha solicitud, el referido Juez Segundo notificó a la entidad tributaria el inicio del proceso oral judicial dentro del cual planteó el incidente de inconstitucionalidad. D.2 Motivos jurídicos en que se fundamenta el incidente: la incidentista, argumentó que: i. en el caso concreto la aplicación del artículo 86, párrafo cuarto, del Código Tributario viola los artículos 12, 154 y 204 de la Constitución Política de la República de Guatemala; ii. El artículo 69 del Código Tributario establece que toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción sancionable por la Administración Tributaria; y el 146 de este cuerpo legal señala el procedimiento administrativo aplicable para el caso en que se detecten supuestas infracciones de parte de sujetos obligados, es decir, se conmina a seguir un procedimiento consistente en dar audiencia al infractor por el pazo de diez días, y si este lo solicita, abrir a prueba, para luego dictar la resolución que corresponde, la cual es revisable según las disposiciones de la Ley de lo Contencioso Administrativo; iii. Sin embargo, la Administración Tributaria concluyó en la existencia de una infracción sin seguir el procedimiento administrativo; iv. la Administración Tributaria pretende delegar una función pública que le compete en contravención al artículo 154 constitucional que prohíbe tal delegación; así, se vedó el derecho al debido proceso y a una defensa adecuada, lo cual viola el artículo 12 constitucional; v. la Corte de Constitucionalidad, en el fallo del expediente dos mil quinientos veinticuatro –dos mil cinco (2524-2005) consideró que la Superintendencia de Administración Tributaria trasladaba la aplicación de una medida de carácter administrativo a un órgano jurisdiccional, acarreado con ello, una delegación de función pública contraria al artículo 154 de la Carta Magna y que el procedimiento prescrito no aseguraba una legítima defensa. D.3. Pretensión: solicitó se declare con lugar el incidente de inconstitucionalidad de ley en caso concreto de la norma aludida y, por ende, inaplicable al caso concreto. E. Resolución de primer grado: el Juez Segundo de Primera Instancia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente, constituido en tribunal constitucional, consideró: La normativa constitucional contenida en los artículos 203 y 204 anticipa la obligación para los jueces y



magistrados, de acatar en su función jurisdiccional la normativa constitucional, estimada como condición esencial de la administración de justicia; en razón de lo cual toda resolución que afecte a los sujetos procesales debe tener apoyo legal sustentado principalmente en la Constitución. Que el artículo 86 cuarto párrafo del Código Tributario establece que al comprobarse una de las infracciones a que se refiere el artículo 85 de ese mismo código se documentará mediante acta o por conducto de su Dirección de Asuntos Jurídicos, presentará solicitud razonada ante el Juez de Paz del ramo penal competente para que imponga la sanción de cierre temporal de empresa, establecimiento o negocio, debiéndose escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes, dictando la resolución respectiva. Así mismo, el artículo 146 de la citada ley establece que es un proceso administrativo el aplicable para cuando se detectase infracciones de carácter formal por parte de los contribuyentes, confiriéndose audiencia a quien ha cometido infracción por el plazo de diez días y si lo solicitase, abrir a prueba por el plazo de diez días para dictar resolución que es revisable por el órgano superior por medio del recurso de revocatoria contenido en el Código Tributario y la Ley de lo Contencioso Administrativo. En el presente caso, se establece que en principio la inconstitucionalidad de leyes es una de las garantías constitucionales para evitar que las personas se les vulneren sus derechos fundamentales. La Corte de Constitucionalidad ha sentado jurisprudencia en cuanto a la aplicación del artículo 85 del Código Tributario, enumerando las infracciones tributarias denominadas por el legislador como específicas y dentro de estas se encuentra prevista la de no emitir o no entregar facturas o documentos equivalentes, y el procedimiento para comprobar la comisión de este tipo de infracciones y aplicar la sanción correspondiente si fuera procedente, lo regula el artículo 86 del mismo cuerpo legal, que establece un procedimiento que será conocido por autoridad judicial competente y circunstancia que no entraña privación de los derechos del contribuyente. Por lo que siendo que dicho procedimiento respeta el derecho de defensa al señalarse la audiencia permitiendo que las partes puedan ofrecer sus medios de prueba por los motivos expuestos, sin lugar el incidente de constitucionalidad planteada y a resolverse conforme a derecho. Y resolvió: I) Sin lugar el incidente de inconstitucionalidad en caso concreto II) Se condena en costas al interponente de la presente inconstitucionalidad; III) Se multa al abogado del interponente por la cantidad de mil quetzales, la cual deberá hacer efectiva



dentro del tercer día de estar firme el presente fallo, en la Tesorería de la Corte de Constitucionalidad y si no lo hace se cobrará por la vía legal correspondiente.



II. Apelación

La sociedad anónima, interpuso recurso de apelación contra esa resolución reiterando las proposiciones de derecho fundamentales en las que basó el planteamiento del incidente y agregó: a. considera inconstitucional la aplicación del cuarto párrafo del artículo 86 del Código Tributario que violaría los principios constitucionales de prohibición de delegación de funciones de los funcionarios públicos, así como su obligación de sujeción a la ley; es decir, lo normado por los artículos 154 y 204 de la Constitución Política de la República de Guatemala; b. la violación constitucional se hace evidente cuando se pretende aplicar una sanción, como lo es el cierre temporal de establecimiento comercial por medio de un procedimiento que no garantiza el derecho de defensa por sí mismo; c. si la intención del legislador era crear un proceso intermedio, debió dotar al mismo de todas las garantías procesales indispensables, tal como la de audiencia, oportunidad de defensa y aportación de pruebas con el tiempo suficiente para obtenerlas y aportarlas y, fundamentalmente, derecho a que lo resuelto en primera instancia sea revisado por un tribunal superior, procedimiento que debería estar claramente establecido en normas legales y no dejar nada a criterio discrecional de quien juzga. Solicitó que se declare con lugar el recurso de apelación.

III. ALEGATOS EN EL DÍA DE LA VISTA

A. la sociedad anónima presentó alegato solicitando que se revoque el auto apelado y se declare la inaplicabilidad de la norma impugnada al caso concreto, con base en las argumentaciones que ha expuesto a lo largo del proceso.

B. La Superintendencia de Administración Tributaria manifestó que el incidentante tuvo la oportunidad para presentar una defensa adecuada dentro del procedimiento sancionatorio la cual sería resuelta por el Juez de conformidad con la ley. Adicionó que no puede estimarse que, por el sólo hecho de que la infracción cuya sanción se discute

sea contraria a los intereses del contribuyente, la inconstitucionalidad de la normativa de la sociedad anónima debía ser declarada para el caso concreto. Refutó los argumentos de la sociedad anónima de la siguiente manera: i. es precisamente en defensa de los contribuyentes que el legislador garantizó el debido proceso colocando a un juez como garantía de dicho principio; ii. Se confunde el procedimiento de sanción de cierre temporal de establecimiento comercial con el de determinación de la obligación tributaria; iii. Que la Corte de Constitucionalidad ha abordado ya esta temática en decantada jurisprudencia plasmada en los fallos de los expedientes tres mil ochocientos quince- dos mil siete (3815-2007), (3384-2007) y (3720-2007), Solicitó la revocación del auto apelado.

C. El Ministerio Público arguyó que: a´comparte el criterio del Tribunal Constitucional de primer grado en virtud de la sentencia de la Corte de Constitucionalidad vertida en el expediente tres mil ciento sesenta y siete-dos mil ocho (3167-2008); b´además expresó que la normativa impugnada se encuentra dentro de los parámetros fijados por el artículo 12 de la Constitución Política de la República, estableciéndose un procedimiento adecuado que observa las garantías del debido proceso y el derecho de defensa; c´los jueces de paz penal son los componentes para conocer de la imposición de cierre según el criterio decantado de la Corte expuesto en los fallos emitidos en los expedientes (1919-2007), (2301-2007) y (1727-2008). Solicitó que se declare sin lugar el recurso de apelación y se confirme la denegatoria del incidente de inconstitucionalidad en caso concreto.

POR TANTO

La Corte de Constitucionalidad, con base en lo considerado y leyes citadas, resuelve: I. Sin lugar el recurso de apelación interpuesto por la sociedad anónima, II. Se confirma el fallo apelado, con la única modificación en cuanto a que el plazo para el pago de la multa es de cinco días a partir de adquirir firmeza este fallo. III. Notifíquese y, con certificación de lo resuelto, devuélvase el expediente remitido.

Como se puede observar en esta resolución, los criterios de constitucionalidad se basan en el criterio legal sustentado en casos concretos anteriores.



4.2.10 Disminución en la recaudación de impuestos

Realizando un análisis a las cifras de recaudación en los últimos años, se puede observar, que con gran esfuerzo la Superintendencia de Administración Tributaria, alcanza la meta y en otras ocasiones esta cifra de recaudación, se encuentran por debajo de lo estimado en cuanto a la recaudación de ingresos que el Estado necesita para hacer frente a sus obligaciones. El efecto negativo, producto del cierre de empresas, desmotiva, a los empresarios a que formalicen sus negocios y los induce a realizar operaciones en la informalidad, castigando de forma directa la recaudación de impuestos.

Un ejemplo típico en cuanto a la infracción contenida en el artículo 85 del Código Tributario, numeral 1.: “No emitir o no entregar facturas, (...) en la forma y plazo establecidos en las mismas”. Puede ser motivo, de un inadecuado control interno por parte de la administración de algunas empresas, tal es el caso, que en la actualidad y conforme al artículo 29 del reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, describe: “los documentos que se autoricen para emitirse en papel tendrán dos años como plazo de vigencia contados a partir de la fecha de la resolución de autorización. En el caso de la autorización de primeros documentos, el plazo de vigencia será de un año, computado de la misma forma”.

Este descuido de parte de varios contribuyentes, ha llevado a sus empresas, a cometer estas infracciones contenidas en el artículo 85 del Código Tributario, exponiéndolas a la sanción tan severa del cierre de empresas, establecimientos y negocios, provocando un daño al contribuyente como a la propia administración tributaria, al dejar de percibir impuestos por la generación de rentas en esos días de ejecutada la sanción de cierre temporal.



Realizando un análisis al siguiente caso, se puede observar el efecto negativo en cuanto a la recaudación de impuestos en una empresa que se dedica a realizar operaciones comerciales y que no entregó una factura por venta de 1 un artículo de Q. 50.00, pero que genera rentas afectas diarias de Q. 25,000.00 y ha sido sancionada de conformidad con el artículo 86 del Código Tributario, durante diez días. Los impuestos dejados de percibir por Impuesto Sobre la Renta, e Impuesto al Valor Agregado –IVA- serían los siguientes:

Cuadro No.2

Cálculo de Impuestos por ingresos no percibidos en 10 días

Q. 25,000.00	x	10 días	=	Q. 250,000.00		
Impuesto sobre la Renta	=	250,000.00	X	7%	=	17,500.00
Impuesto al Valor Agregado	=	250,000.00	X	12%	=	30,000.00
Total....						47,500.00

Fuente: elaboración propia

Muchas veces, la sanción por cierre de establecimientos se da por la no emisión de un documento por montos muy pequeños, que no compensan los efectos tributarios, que se derivan del cierre de los establecimientos comerciales.

4.3 Propuesta respecto al cierre de empresas, establecimientos y negocios

Ante los diversos efectos causados por el cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios; la incertidumbre por la falta de claridad para los

contribuyentes, la administración tributaria y los jueces, en la aplicación de
procedimiento sancionatorio del artículo 86 del Código Tributario, se propone

- 1) Expulsar la norma a través de la vía de inconstitucionalidad, pero ante la existencia de criterio legal sustentado, que ampara la sanción que tanto causa a la economía del país, propongo derogar la norma por parte del Congreso de la República de Guatemala.
- 2) Eliminar la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios, para dejar de interrumpir la marcha normal, que activa la economía del país, y provee fuentes de empleo a las familias.
- 3) Que las infracciones administrativas sean sancionadas por la Superintendencia de Administración Tributaria a través del artículo 146 del Código Tributario, por ser más protector del derecho de defensa y del principio jurídico del debido proceso, ya que otorga a los contribuyentes plazos más generosos para presentar las pruebas y que permite al contribuyente ejercer su derecho de defensa.

Durante el desarrollo del presente trabajo, se comprobó la hipótesis planteada al problema investigado, proporcionando en detalle los efectos económicos, jurídicos y tributarios que ocasiona esta sanción contenida en el artículo 86 del Decreto Numero 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.



CONCLUSIONES



El cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios provoca efectos económicos negativos, por la suspensión de actividades en marcha que afectan a los diferentes sectores que contribuyen con la generación de ingresos del Estado y que coadyuvan el flujo circular económico del país; alejando la inversión extranjera, a escala el desempleo, la emigración de las familias a países que garanticen su bienestar y provocando un aumento en la economía informal, considerando que Guatemala, es un país en vías de desarrollo, conformado por una gran número de empresas pequeñas, que contribuyen con el pago de impuestos.

Los efectos jurídicos y tributarios que ocasiona la sanción contenida en el artículo 86 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala desalientan al contribuyente, ante la violación de sus derechos y garantías constitucionales, al verse vulneradas en la aplicación de la justicia; los empresarios pierden la confianza en el procedimiento, debido a que el juez de paz penal carece de criterio propio, al contar únicamente con las pruebas aportadas por la Administración Tributaria, considerando el plazo de la audiencia de cuarenta y ocho horas, tiempo insuficiente para recolectar las pruebas de descargo.

Una sanción tan severa, por una infracción a deberes formales de la Ley tributaria, que perjudica tanto a los contribuyentes como a la propia Superintendencia de Administración Tributaria, en cuanto a la recaudación de impuestos dejados de percibir, por el tiempo que dura la suspensión; elevados costos en el proceso sancionatorio, por los honorarios en los que incurren tanto la administración como el propio contribuyente, muchas veces por dejar de emitir una factura de Q. 50.00, inferior a la multa de Q.10,000.00 o Q.5,000.00 para contribuyentes normales y pequeños contribuyentes, violando el principio de proporcionalidad, y la prohibición establecida en el artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala al imponer multas confiscatorias.



REFERENCIAS



- Aguilar Guerra, V. O. (2006). *El negocio jurídico*. 5ta. Edición. Sevilla, España: de Monografías Hispalense.
- Alveño, O. M. (2015). *Derecho Tributario Guatemalteco*. Guatemala: Ediciones Santillana.
- Arce y Flores-Valdez, J. (1990). *Los principios generales del derecho y su formulación constitucional*. Madrid, España: Editorial Civitas.
- Arriola, V. A. (s.f.). *Law*. Recuperado el 18 de 04 de 2018, de Derecho fiscal: <http://mexico.leyderecho.org/principio-de-certidumbre-o-certeza-principios-doctrinarios-en-materia-fiscal/>
- BANCO MUNDIAL; (10 de Octubre de 2017). <http://www.bancomundial.org/es/country/guatemala/overview>. Recuperado el 23 de febrero de 2018
- Bernal, P. (2009). La ponderación como procedimiento para interpretar los derechos fundamentales". *Materiales de enseñanza Derecho Constitucional de la Academia de la Magistratura. decimo curso de capacitación para el ascenso 2do nivel. Pág. 87 Edwin Figueroa Gutarra Volcal Superior Sala Constitucional Lambayeque. Profesor Asociado Academia de la Magistratura. Publicado en Jurídica 239, El Peruano, 24 de febrero 2009.*
- Economia.com.mx (s.f.). https://www.economia.com.mx/producto_interno_bruto.htm. Recuperado el 06 de marzo de 2018
- Cabanellas, G. (1976). *Diccionario de Derecho usual*. Argentina: Eliasta S.R.L.

Cea, E. J. (2002). *Derecho Constitucional Chileno*. Santiago de Chile: Ediciones universidad catolica de chile.



Chacon, C. M. (2011). *IUS.El amparo constitucional en Guatemala*. Revista del Instituto de Ciencias Jurídicas de Puebla, Año V, No. 27 Enero-Junio de 2011. PP 145-172.

Chicas, H. R. (1992). *Esbozo del procedimiento administrativo tributario*.Revista del Colegio de Abogados y Notarios , No. 67.

Chicas Hernández, R. A. (2005).*Derecho colectivo del trabajo, Los principios del derecho del trabajo*. 3ra. Edición. Guatemala. Editorial: Orión 2005

Concepto Definición. (s.f.). *Concepto definición de*. Recuperado el 17 de 10 de 2018, de Conceptodefinición.de: <https://conceptodefinicion.de/inversion/>

Definición.MX. (s.f.). Recuperado el 27 de 04 de 2018, de Definición.MX: <https://definicion.mx/infraction/>

Delgado, M. (1979). *Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978*.Hacienda Pública Española No.60. Cronica Tributaria.

Demichelis, c. (2005). *El Sistema Tributario*. Recuperado el 04 de 04 de 2018, de El Sistema Tributario: <https://sites.google.com/site/elsistematributario/home/el-sistema-tributario>

Diaz Dubon, C., & Najera Flores, L. (2002). *Derecho Financiero I, II*. Guatemala: Praxis.

Diccionario de Derecho. (05 de 05 de 2015). Recuperado el 20 de 04 de 2018, de Diccionario de Derecho: <http://universojus.com/definicion/infraction>

Dominguez Leandro, L. (1994). *Derechos Obligaciones y Garantías de los Contribuyentes*. ICE , 55 . Editores: Ministerio de Economía y Competitividad.



Economipedia. (2015). <http://economipedia.com/definiciones/precio-de-mercado.html>. Recuperado el 23 de Febrero de 2018

Empresa, p. e. (30 de Julio de 2017). <http://www.dinero.com/empresas/articulo/pequenas-empresas-afectan-el-desarrollo-de-los-paises-latinos/248033>. Recuperado el 06 de Marzo de 2018

Enciclopedia Jurídica de Derecho. (01 de 01 de 2014). *Diccionario Jurídico de derecho*. Recuperado el 24 de 04 de 2018, de Diccionario Jurídico de derecho: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/potestad-sancionadora/potestad-sancionadora.htm>

Figuroa, G. E. (28 de 04 de 2009). *El derecho ¿Arte o Ciencia?* Recuperado el 26 de 03 de 2018, de Bobbio y el Ordenamiento jurídico: <https://edwinfiguroa.wordpress.com/2010/09/04/principios-de-interpretacion-constitucional/>

Fiscal, P. (Mayo de 2005). <https://doctrina.vlex.com.mx/vid/factores-influyen-desarrollo-medianas-43257701>. Recuperado el 23 de Febrero de 2018

Fundación para la promoción de los estudios financieros. (2012). *Régimen de infracciones y sanciones tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Gaceta No.60. (04 de 04 de 2001). Expediente No.685-00. *Expediente No.685-00* . Guatemala, Guatemala, Guatemala: Sentencia 04-04-01.

García Dorado, F. (2001). *Los principios constitucionales de justicia del deber de tributación*. Recuperado el 26 de 10 de 2018, de los principios constitucionales de justicia del deber de tributación: <http://www.vlex.com/vid/190807>



García Novoa, C. (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Jurídicas y Sociales, S.A.

García Laguardia, J. M. (1983). *La defensa de la constitución*. México: Instituto de Investigaciones jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México.

Girón Palles, J. G. (2013). *Teoría del Delito*. 2ª Edición. Guatemala: Instituto de la defensa pública penal.

Hernandez, V. R. (1992). *Los principios constitucionales*. En R. Hernandez Valle, *Los principios constitucionales*. San Jose, Costa Rica: Mundo Gráfico, S.A.

Hesse, Konrad. (1992). *Escritos de derecho constitucional*. Centro de estudios constitucionales, Madrid 1992 Pag. 45-47. 2da. Edición.

Insignares, G. R. (2003). *Estudios de Derecho Constitucional Tributario*. Colombia: Cuadernos Fiscales.

Jarach, D. (1982). *El hecho imponible/TEORÍA GENERAL DEL DERECHO TRIBUTARIO*. Buenos Aires, Argentina: Abeledo-Perrot, S.A.

Lejeune Valcassel, E. *Derecho Financiero y Tributario*. Universidad CEU San Pablo Vasco.

Lemus, J. H. (s.f.). *El sistema tributario guatemalteco ante la resistencia a la acción fiscalizadora*. Recuperado el 18 de 04 de 2018, de El sistema tributario guatemalteco ante la resistencia a la acción fiscalizadora: <http://www.tesisDT/El-Sistema-Tributario-guatemalteco-ante-la-resistencia-a-la-accion-fiscalizadora>



- Librestado*. (11 de 05 de 2017). Recuperado el 05 de 04 de 2018, de 4 sistemas fiscales del mundo: <https://librestado.com/blog/sistemas-fiscales-del-mundo>
- Llorente, R. (1979). *La Constitución como fuente del Derecho*. Madrid: IEF.
- López, C. (09 de mayo de 2017). <https://trends.ufm.edu/articulos/?an=clyntonr>. Recuperado el 23 de marzo de 2018
- Marí Arriaga, Á. J. (25 de 10 de 2018). *Las relaciones fisco-contribuyente*. Argentina, Argentina.
- Mendez, O. Á. (01 de 06 de 2010). *Principios Constitucionales del Derecho Tributario*. Diplomado en actualización Tributaria. Guatemala, Guatemala.
- Neumark, F. (01 de 04 de 2011). *Principios tributarios modernos y escuela de salamanca*. Recuperado el 18 de 04 de 2018, de Principios tributarios modernos y escuela de salamanca: <https://repositorio.unican.es/xmlui/bitstream/handle/10902/2771/Perdices%20de%20Blas,%20L;%20Revuelta,%20J.%202011.pdf?sequence=1>
- Nordhaus, S. y. (s.f.). Recuperado el 19 de febrero de 2018. Análisis jurídico de la competencia en el mercado español.
- Plan de negocios. (2018). <http://economipedia.com/definiciones/tasa-de-desempleo-paro.html>. Recuperado el 06 de Marzo de 2018
- Prensa Libre. (05 de 10 de 2018). *Pressreader*. Recuperado el 15 de 10 de 2018, de Pressreader: <https://www.pressreader.com/guatemala/prensa-libre/20181005/281479277360550>
- R. Spisso, R. (2000). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires Argentina: Depalma 2da. Edición.

Romero, M. E. (05 de 05 de 2017). Incidencias Constitucionales Sancionadora de los Cierres Tributarios. *Incidencias Constitucionales Sancionadora de los Cierres Tributarios*. Guatemala, Guatemala, Guatemala



Saenz Juárez, Luis. Felipe. (2004). *Inconstitucionalidad en leyes en casos concretos en Guatemala*. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM.

Sainz de Bujanda, F. (1962). *Hacienda y derecho*. Madrid, España: Centro de Estudios Constitucionales.

Savala Ortiz, J. L. (1998). *Manual de Derecho Tributario*. Santiago de Chile: Jurídica Conosur, Ltda.

Sentencia de la Corte de Constitucionalidad, expediente 44-87 (Corte de Constitucionalidad 05 de 08 de 1987).

Servicios de Impuestos Internos. (2015). *Fiscalización*. Recuperado el 19 de 04 de 2018, de Fiscalización: http://www.sii.cl/principales_procesos/fiscalizacion.htm

Sierra González, J. A. (2000). *Derecho Constitucional Guatemalteco*. Guatemala: Piedra Santa.

Significados.com. (09 de 02 de 2015). *Significados.com*. Recuperado el 17 de 10 de 2018, de Significados.com: <https://www.significados.com/empleo-informal/>

Smith, A. (17 de 07 de 1790). *Derecho Fiscal*. Recuperado el 18 de 04 de 2018, de Derechos fundamentales: <https://www.taringa.net/posts/apuntes-y-monografias/14887096/Derecho-fiscal-principios-fundamentales-de-adam-smith.html>

Stein. (1974). *Derecho Politico*. Madrid: N.

Superintendencia de Administración Tributaria SAT. (01 de 01 de 2016)

Recuperado el 23 de 04 de 2018, de Portal SAT

<https://portal.sat.gob.gt/portal/que-es-la-sat/>



Teixera Nunes, J. A. (2010). *Los Principios Constitucionales en Brasil y España*. España. Editorial: Universidad de Granada.

Vásquez Ortiz, C. (2014). *Derecho Civil I. De las personas y la familia*. Guatemala. Editorial: Estudiantil FENIX.

Vásquez, M. E. (1978). *Instituciones de derecho mercantil*. Guatemala: Serviprensa Centroamericana.

Villalta, L. (2008). *Principios, derechos y garantías estructurales en el proceso penal*. Guatemala. Editorial Fénix.

Villegas, H. (2001). *Derecho Financiero y Tributario*. 7ª Edición. Buenos Aires, Argentina: Depalma.

Wray, A. (s.f.). *El debido proceso en la constitución*. Recuperado el 01 de 04 de 2018, de El debido proceso en la constitución: http://www.usfq.edu.ec/publicaciones/iurisDictio/archivo_de_contenidos/Documents/lurisDictio_1/El_debido_proceso_en_la_constitucion.pdf

Yangali, N. (s.f.). *TRB Diplomado en Tributación*. Recuperado el 04 de 04 de 2018, de TRB Diplomado en Tributación: http://med.utrivium.com/cursos/135/trb_c1_u2_p2_lectura_sistema_tributario_yangali.pdf

Zambrano, T. A. (s.f.). *Principios de Derecho Tributario*. Recuperado el 18 de 04 de 2018, de Principios de Derecho Tributario: <https://alexzambrano.webnode.es/products/principios-del-derecho-tributario/>

Zerraga, F. (s.f.). *Gestión*. Recuperado el 27 de 04 de 2018,
<https://gestion.pe/tu-dinero/defraudacion-tributaria-228225>



Legislación

Constitución Política de la República de Guatemala, decretada por la Asamblea Nacional Constituyente de 1985.

Código Civil, Decreto número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala.

Código de Trabajo, Decreto 1441 del Congreso de la República de Guatemala.

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

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