

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

**VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE MÍNIMA INTERVENCIÓN Y PROPORCIONALIDAD
EN LA SANCIÓN DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA DE CIERRE TEMPORAL**

CLAUDIA PAOLA MARINA RODRIGUEZ PÉREZ

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2024

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

**VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE MÍNIMA INTERVENCIÓN Y PROPORCIONALIDAD
EN LA SANCIÓN DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA DE CIERRE TEMPORAL**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

CLAUDIA PAOLA MARINA RODRIGUEZ PÉREZ

Previo a conferírsele el grado academico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, octubre de 2024

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

DECANO:	M.Sc.	Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL I:		VACANTE
VOCAL II:	Lic.	Rodolfo Barahona Jácome
VOCAL III:	Lic.	Helmer Rolando Reyes García
VOCAL IV:	Lic.	Javier Eduardo Sarmiento Cabrera
VOCAL V:	Br.	Gustavo Adolfo Oroxom Aguilar
SECRETARIO:	Lic.	Wilfredo Eliú Ramos Leonor

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic.	Sergio Daniel Medina Vielman
Vocal:	Lic.	Roberto Bautista
Secretario:	Lic.	Renato Sánchez Castañeda

Segunda Fase:

Presidente:	Lcda.	Doris Anabela Gil Solís
Vocal:	Lcda.	Candi Claudy Vaneza Gramajo Izeppi
Secretario:	Lcda.	Rosalyn Amalia Valiente Villatoro

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

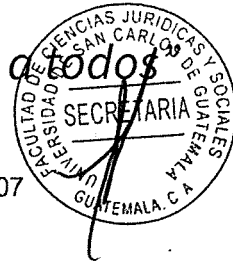


USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

"Id y enseñad a todos"



D. NOM. 107

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala 23 de octubre de 2023.

Atentamente pase al (a) Profesional. ANNABETHSY ZURAMA LEONARDO SOTO

_____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante

CLAUDIA PAOLA MARINA RODRIGUEZ PÉREZ, con carné 201501766,

intitulado VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE MÍNIMA INTERVENCIÓN Y PROPORCIONALIDAD EN LA SANCIÓN DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA DE CIERRE TEMPORAL

Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de su tesis propuesto.

El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo de no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, la conclusión discursiva y la bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

CARLOS EBERTITO HERRERA RECINOS
Jefe (a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 20 / 02 / 2024 f) _____

Asesor (a)
(Firma y Sello)

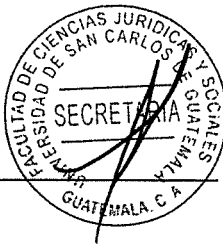
Ucd. Annabethsy Zurama Leonardo
ABOGADA Y NOTARIA

Lcda. Annabethsy Zurama Leonardo Soto

Abogada y Notaria

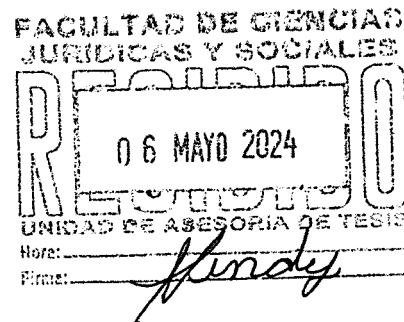
12 calle 1-17 Zona 3 Ciudad de Guatemala

Tel. 22305992



Guatemala, 12 de abril de 2024

Dr. Carlos Ebertito Herrera Recinos
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



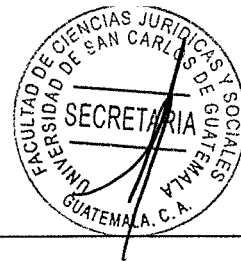
Estimado Dr. Herrera:

Cordialmente me dirijo a usted con el objeto de informarle que procedí de conformidad con el nombramiento de fecha veintitrés de octubre de dos mil veintitrés, en mi calidad de Asesora de Tesis de la Bachiller **CLAUDIA PAOLA MARINA RODRIGUEZ PÉREZ**, y en consecuencia, he procedido a asesorar metódica y técnicamente a la estudiante en el desarrollo de su tesis titulada: "**VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE MÍNIMA INTERVENCIÓN Y PROPORCIONALIDAD EN LA SANCIÓN DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA DE CIERRE TEMPORAL**", tema de singular importancia para el desarrollo del país así como para los estudiosos del derecho, y con el objeto de extender el dictamen favorable respectivo detallo lo siguiente:

- a. El contenido científico de la tesis realizada en el campo constitucional, tributario y penal, resulta de mucha importancia en virtud que es deber del Estado garantizar el desarrollo integral de sus habitantes, así mismo el fortalecimiento del sistema tributario y con respecto contenido técnico, considero que está presente en la redacción, al utilizar un lenguaje jurídico el cual es acorde a un trabajo de esta índole.
- b. Con respecto a la metodología y técnicas utilizadas estos se determinan en el contenido íntegro del estudio realizado, utilizando los métodos analítico, sintético, inductivo, deductivo; y la técnica de investigación utilizada fue la bibliográfica y la documental.
- c. La estructura formal de la tesis fue desarrollada en una secuencia ideal para el buen entendimiento de la misma en cada uno de los capítulos, y que en ellos se fundamenta la comprobación de la hipótesis, lo cual genera una contribución científica al sistema formativo guatemalteco.

Lcda. Annabethsy Zurama Leonardo Soto
ABOGADA Y NOTARIA

Lcda. Annabethsy Zurama Leonardo Soto
Abogada y Notaria
12 calle 1-17 Zona 3 Ciudad de Guatemala
Tel. 22305992



- d. En la conclusión discursiva la bachiller ha manifestado que derivado que un juez de paz penal es el competente para imponer la sanción de cierre temporal por infracciones tributarias del artículo 85 del Código Tributario se vulnera el principio de mínima intervención del derecho penal y se vulnera el principio de proporcionalidad en virtud que el contribuyente y el Estado dejan de percibir ingresos por lo cual se hace necesario ampliar la competencia al Tribunal de lo Contencioso Administrativo para que conozca e imponga la sanción de cierre temporal, regular el procedimiento administrativo para la imposición de la sanción de cierre temporal y así mismo la creación de una dependencia en la Superintendencia de Administración Tributaria para administrar temporalmente los negocios sancionados, para garantizar su continuidad comercial y recaudación fiscal.
- e. Se considera que la bibliografía utilizada fue la más oportuna, puesto que conduce directamente a la obtención de las conclusiones expuestas en la tesis asesorada.
- f. Declaro que no soy pariente de la bachiller dentro de los grados de ley y otras consideraciones que se estimen pertinentes.

La Tesis que se desarrolló por la sustentante efectivamente cumple con los requisitos establecidos en el Artículo 31 del Normativo para Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público procedo a emitir el presente **DICTAMEN FAVORABLE** a la bachiller **CLAUDIA PAOLA MARINA RODRIGUEZ PÉREZ**, para que pueda continuar con el trámite correspondiente, para evaluarse posteriormente por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar el grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Atentamente,

Lcda. Annabethsy Zurama Leonardo Soto
Abogada y Notaria
Colegiado 6755

Lcda. Annabethsy Zurama Leonardo Soto
ABOGADA Y NOTARIA



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

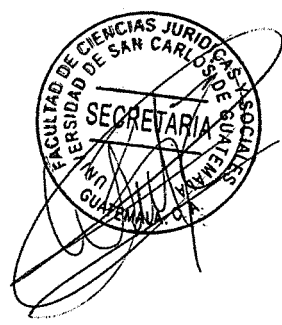
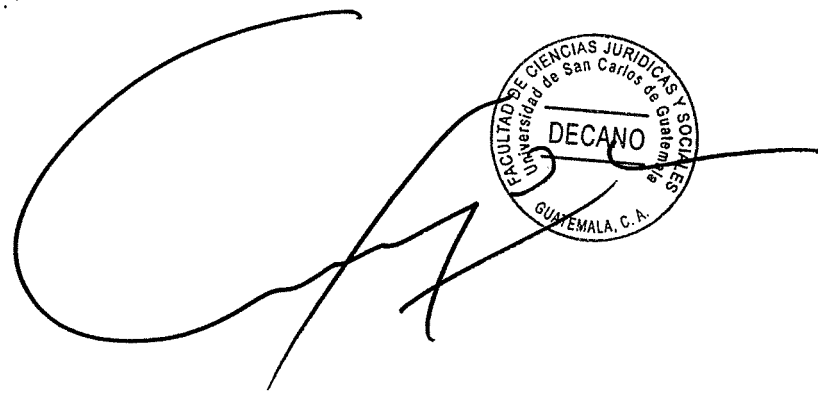
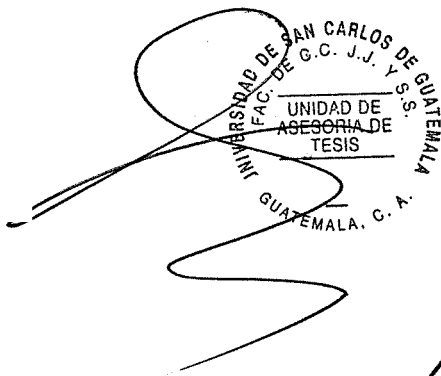


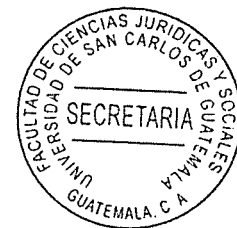
D.ORD. 631-2024

Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, diez de junio de dos mil veinticuatro.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante, **CLAUDIA PAOLA MARINA RODRÍGUEZ PÉREZ**, titulado **VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO DE MÍNIMA INTERVENCIÓN Y PROPORCIONALIDAD EN LA SANCIÓN DE LA INFRACCIÓN TRIBUTARIA DE CIERRE TEMPORAL**. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

HMAC/JIMR





DEDICATORIA

A DIOS:

Fuente de inspiración en vida, por haberme permitido llegar hasta este punto y haberme dado salud para lograr mis objetivos, además de su infinita bondad y amor.

A MI PADRE:

Miguel Angel Rodríguez Pinula gracias por sus consejos y ejemplos de perseverancia y constancia que me han influenciado siempre por el valor mostrado para salir adelante

A MI MADRE:

Luz Marina Pérez López, por ser ejemplo de amor, paciencia y por poner en mí, toda su fe y su confianza de ver este sueño hecho realidad.

A MI FAMILIA:

Por el apoyo que me han brindado, gracias por ser parte de mi vida y por permitirme ser parte de su orgullo.

A MIS AMIGOS:

Por todos los momentos compartidos y ánimos en los momentos difíciles.

A:

La Tricentenaria Universidad de San Carlos, por permitirme lograr dar un paso más hacia el éxito.

A:

La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, gracias por brindarme los conocimientos para alcanzar este paso.



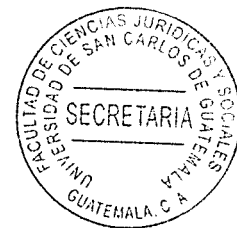
PRESENTACIÓN

La investigación es de tipo cualitativa, esto derivado que se ha recopilado información contenida en sentencias de la Corte de Constitucionalidad, así como información de la Superintendencia de Administración Tributaria relacionada con la sanción del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios.

El tema de investigación pertenece a las ramas cognoscitivas de la ciencia del derecho penal, derecho tributario y derecho constitucional. El estudio se realizó en el municipio de Guatemala, del departamento de Guatemala, así como del periodo comprendido del 2018 a 2022. El objeto de la investigación fue establecer la vulneración de los principios del derecho penal de mínima intervención y proporcionalidad de la pena en la aplicabilidad de la sanción tributaria de cierre temporal de empresas establecimientos o negocios derivado de las infracciones tributarias reguladas en el Artículo 85 del Código Tributario. El sujeto, la Superintendencia de Administración Tributaria, los Juzgados de Paz Penal y la Corte de Constitucionalidad.

El aporte académico del trabajo se centra en verificar la procedencia de ampliar la competencia al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, reformar el Código Tributario para incorporar el procedimiento para la imposición de la sanción de cierre temporal y la creación de una dependencia en la Superintendencia de Administración, que se encargue de la administración de los empresas, establecimientos o negocios que sean sancionados con el cierre temporal por las infracciones tributarias del Artículo 85 del Código Tributario, esto con la finalidad que continúe su actividad comercial a través de una intervención.

HIPÓTESIS



La sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios por la comisión de las infracciones tributarias, vulnera el principio de mínima intervención del derecho penal en virtud que es un Juez de Paz Penal el competente para sancionar con cierre temporal a los contribuyentes infractores de conformidad con el Artículo 86 del Código Tributario, Decreto 1-96 del Congreso de la República. Así mismo se evidencia que la pena es mayor al daño causado toda vez que tanto el Estado como el contribuyente dejan de percibir ingresos por la falta de la continuidad de las operaciones comerciales del contribuyente.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

La hipótesis establecida fue comprobada, para ello se utilizaron el método analítico, sintético, inductivo, deductivo; y las técnicas de investigación utilizadas fueron la bibliográfica y la documental.

La hipótesis es certera debido a que se comprobó que la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios por la comisión de infracciones tributarias, vulnera el principio de mínima intervención del derecho penal en virtud que es un Juez de Paz Penal el competente para sancionar con cierre temporal a los contribuyentes infractores de conformidad al Artículo 86 del Código Tributario, Decreto 1-96 del Congreso de la República, lo cual contraviene la naturaleza del derecho penal, así mismo la pena es mayor al daño causado toda vez que tanto el Estado como el contribuyente dejan de percibir ingresos por la falta de la continuidad de las operaciones comerciales del contribuyente.



ÍNDICE

Pág.

Introducción.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

1. Derecho constitucional.....	1
1.1. Principios del derecho constitucional en materia tributaria.....	2
1.1.1. Principio de legalidad.....	2
1.1.2. Principio de capacidad de pago.....	3
1.1.3. Principio de prohibición de doble o múltiple tributación.....	4
1.1.4. Principio de justicia y equidad.....	5
1.1.5. Principio de irretroactividad de ley tributaria.....	6
1.1.6. Principio de no confiscatoriedad.....	6
1.2. Corte de Constitucionalidad.....	7
1.3. Doctrina legal de la Corte de Constitucionalidad.....	11
1.4. Administración pública.....	12

CAPÍTULO II

2. Derecho tributario.....	15
2.1. Principios del derecho tributario.....	17
2.1.1. Principio de capacidad de pago.....	18
2.1.2. Principio de igualdad.....	19
2.1.3. Principio de progresividad.....	20
2.1.4. Principio de no confiscatoriedad.....	21
2.1.5. Principio de legalidad tributaria.....	21
2.1.6. Principio de prohibición de doble o múltiple tributación.....	23
2.1.7. Principio de reserva de ley.....	24
2.1.8. Principio de equidad.....	25
2.2. Tributo.....	26

2.2.1. Características del tributo.....	27
2.2.1.1. Prestaciones en dinero.....	27
2.2.1.2. Exigidas en ejercicio del poder imperio.....	27
2.2.1.3. En virtud de una ley.....	28
2.2.1.4. Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines.....	28
2.2.2. Clases de tributo.....	29
2.2.2.1. Impuesto.....	29
2.2.2.2. Arbitrios.....	29
2.2.2.3. Contribuciones especiales.....	29
2.2.2.4. Contribuciones por mejoras.....	30
2.3. Infracción tributaria.....	30
2.4. Sanción tributaria.....	32

CAPÍTULO III

3. Derecho penal.....	35
3.1. Antecedentes.....	36
3.2. Ramas del derecho penal.....	38
3.3. Clases del derecho penal.....	40
3.4. Principios fundamentales de la teoría del delito en el Estado de derecho.....	42
3.5. Principios que limitan el ius puniendi del Estado.....	43

CAPÍTULO IV

4. Vulneración del principio de mínima intervención y proporcionalidad en la sanción de la infracción tributaria de cierre temporal.....	47
4.1. Generalidades.....	47
4.1.1. Principio.....	47
4.1.2. Principio de mínima intervención.....	47



4.1.3. Principio de proporcionalidad de pena.....	48
4.1.4. El cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios.....	48
4.2. Superintendencia de Administración Tributaria.....	50
4.2.1. Antecedentes.....	50
4.2.2. Administración Tributaria.....	51
4.2.3. Facultades de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	53
4.2.4. Derechos y obligaciones fiscales de los habitantes de la República de Guatemala.....	53
4.2.4.1. Derechos fiscales de los contribuyentes.....	54
4.2.4.2. Obligaciones fiscales de los contribuyentes.....	55
4.3. Infracciones tributarias sancionadas con cierre temporal.....	55
4.4. Artículo 86 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.....	56
4.5. Aportes del derecho comparado.....	65
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	81
BIBLIOGRAFÍA.....	83

INTRODUCCIÓN

El problema consiste en la vulneración del principio de mínima intervención y proporcionalidad siendo principios que limitan el ius puniendi que posee el Estado como el único ente soberano para castigar las acciones contrarias a la ley. De conformidad con el Artículo 8 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 se estipula “La Ley sólo debe establecer penas estricta y evidentemente necesarias, y tan sólo se puede ser castigado en virtud de una Ley establecida y promulgada con anterioridad al delito, y aplicada legalmente.”

Se lesiona el principio de mínima intervención del derecho penal al ser un juez del ramo penal quien sanciona al contribuyente con el cierre temporal de sus empresas, establecimientos o negocios de conformidad con el Artículo 86 del Decreto de 6-91 del Congreso de la República de Guatemala por las infracciones tributarias contenidas en el Artículo 85 del mismo cuerpo normativo, siendo la naturaleza del derecho penal el último recurso que debe de utilizarse para sancionar a una persona, al no existir un procedimiento administrativo previo, por otro lado también se transgrede el principio de proporcionalidad toda vez que la pena impuesta es más gravosa que el daño causado, siendo deber del Estado garantizar el desarrollo integral de los habitantes de la República tal como lo estipula el Artículo 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala “Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.”

Además, no solo se afecta al contribuyente con esta acción al dejar de percibir totalmente los ingresos para su sustento sino también al erario público, porque con esta sanción el Estado no puede percibir los tributos por la inactividad comercial del contribuyente.

El objetivo general es determinar la vulneración del principio de mínima intervención y proporcionalidad en la sanción de cierre temporal por la comisión de una infracción, en virtud que es deber del Estado garantizar el desarrollo integral de los habitantes de la República como mandato constitucional.

El presente trabajo de investigación se encuentra desarrollado en cuatro capítulos, en el primero se aborda el derecho constitucional, principios del derecho constitucional en materia tributaria, la Corte de Constitucional, la doctrina de la Corte de Constitucionalidad y la administración pública; en el segundo se trata sobre el derecho tributario, sus principios, el tributo, las clases de tributo, la infracción tributaria y la sanción tributaria; en el tercero se aborda al derecho penal, antecedentes, ramas del derecho penal, clases del derecho penal, así como los principios que limitan el ius puniendi del Estado; y por último en el cuarto se trata de la vulneración del principio de mínima intervención y principio de proporcionalidad de la pena, sus generalidades, la Superintendencia de Administración Tributaria, las infracciones tributarias contenidas en el Código Tributario y la sanción de cierre temporal regulada en el Código Tributario.

Para la comprobación de la hipótesis planteada se utilizó el método analítico a través de este se obtuvo todo el conocimiento para establecer lo contenido en la doctrina, la realidad y las leyes; el método sintético fue importante para establecer la manera a través de la cual dentro del sistema jurídico guatemalteco se puede solventar la situación de la sanción del cierre temporal; el método deductivo para recopilar datos y organizarlos a efecto de analizarlos para poder extraer de ellos una síntesis de la investigación y con los datos obtenidos se formuló la conclusión discursiva y por último el método inductivo se empleó partiendo de casos particulares, a efecto de llegar a una conclusión respecto a la vulneración del principio de mínima intervención y proporcionalidad de la pena en la sanción de cierre temporal por infracciones tributarias.

Cuando un contribuyente es sancionado con dejar de operar o reducir su actividad comercial debido a la carga económica de la sanción, el Estado deja de percibir los tributos que normalmente se generarían a partir de esa actividad. Esto choca con el principio de eficiencia recaudatoria, ya que las sanciones excesivas pueden resultar contraproducentes al reducir la base de recaudación con lo cual se vulnera el principio de proporcionalidad de la pena del derecho penal, sin embargo, al ser un juez del ramo penal quien impone la sanción de cierre temporal por la comisión de una infracción tributaria se vulnera el principio de mínima intervención del derecho penal.

CAPÍTULO I

1. Derecho constitucional

El derecho constitucional a lo largo del tiempo ha ido evolucionando toda vez que este tiene como fin organizar la estructura y poderes del Estado, así también establecer los derechos que tienen los habitantes del mismo y establecer los mecanismos de protección que tienen los ciudadanos ante los actos arbitrarios que pueden sufrir, por lo que se hace fundamental su estudio.

La Real Academia Española lo define como “Rama del derecho que estudia los principios y reglas de organización del Estado establecidos en la Constitución, los valores, principios y derechos constitucionales, y las garantías de los mismos frente al poder. Se extiende al estudio de las normas que integran el bloque de la constitucionalidad.”

La Constitución Política de la República es la ley suprema emanada por un órgano extraordinario y temporal, la cual establece los derechos fundamentales de los habitantes de un Estado, la organización del Estado y las garantías constitucionales así también los mecanismos de defensa de la constitución.

La Constitución Política de la República de Guatemala establece los deberes fundamentales que el Estado tiene que cumplir con sus habitantes, los cuales se encuentran regulados en el Artículo 2, el cual establece: “Deberes del Estado. Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.” Los deberes que tiene el Estado son importantes en derivado que este debe de garantizarle a sus habitantes una vida

digna, por lo cual crea políticas públicas, programas, iniciativas de ley cuyo fin es alcanzar el bien común.

1.1. Principios del derecho constitucional en materia tributaria

El derecho constitucional es la base fundamental del Estado en virtud que a través de la Constitución Política de la República se establecen todos los derechos que tiene las personas que deben ser respetados por lo cual dentro de la misma se establecen principios para garantizar la justicia tributaria.

1.1.1. Principio de legalidad

De acuerdo a Guillermo Cabanellas en el diccionario jurídico se define: “calidad de legal o proveniente de la ley; régimen político fundamental de un Estado, especialmente el establecido por la Constitución Política de la República”¹. La Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 239 se encuentra regulado “Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

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

¹ Cabanellas, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Pág. 407



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

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

El principio de legalidad es aquel en virtud del cual se puede utilizar el poder coercitivo del Estado para exigir el pago de los tributos y así también sancionar a los contribuyentes, por lo cual debe estar previamente regulado el procedimiento, infracción y sanción previamente en ley. En el caso de Guatemala, el Congreso de la República dentro de sus facultades se encuentra establecer cuáles son los hechos generadores, las exenciones, los sujetos pasivos, la base imponible, el tipo impositivo, las deducciones, los descuentos, reducciones, recargos, las infracciones y sanciones.

1.1.2. Principio de capacidad de pago

Este principio hace referencia que una persona debe de tributar conforme a la riqueza que posee, es decir que entre más bienes puede adquirir deberá de tributar por este acto, en virtud que son hechos generadores de tributos.

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

1.1.3. Principio de prohibición de doble o múltiple tributación

Es un principio fundamental del derecho tributario derivado que tiene como objeto que no se puede gravar dos o más veces un mismo hecho generador en donde el objeto que lo hace exigible sea el mismo y se derive de la misma relación de sujetos. Lo cual es de crucial relevancia para garantizar un sistema tributario justo y equitativo, en virtud que gravar un hecho generador en dos o más ocasiones afectaría gravemente el patrimonio de los contribuyentes, así mismo generaría una desmotivación en las inversiones que se deseen realizar en Guatemala como consecuencia que la carga tributaria sería excesiva.

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: “...Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser

promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.”

1.1.4. Principio de justicia y equidad

Es uno de los principios primordiales en materia tributaria en virtud que este hace alusión que todos los contribuyentes deben contribuir con los gastos del Estado con la finalidad que este logre el bien común de toda la población, sin embargo, esto se limita en relación a la proporción de riqueza que tenga cada uno de los contribuyentes por lo cual de este se deriva el principio de capacidad de pago. Gladys Monterroso define el principio de justicia y equidad como “...la justicia tributaria es el valor más importante del Derecho Tributario, ya que se persigue que se paguen y se cobren los tributos, con justicia para que cada uno de los ciudadanos deudores del mismo cumplan con sus obligaciones, sin por ello ver debilitado su patrimonio y sin que disminuyan sus recursos.”²

De acuerdo a la definición citada nos hace alusión que la carga impositiva no va ser mayor a la que el contribuyente pueda pagar de acuerdo a su patrimonio, es decir que es el propio contribuyente a través de los actos que realiza y los cuales se encuentren regulados en la ley como un hecho generador va a surgir la obligación de pagarle al Estado los tributos por la persona que lo realice. La Constitución Política de la República de Guatemala regula este principio en el Artículo 243: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo.” Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.”

² Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios**. Pág. 30

1.1.5. Principio de irretroactividad de ley tributaria

Principio que regula que debe de existir previo al requerimiento del pago de un tributo o imposición de una sanción debe estar contenido en la normativa tributaria en caso contrario no es posible la aplicación de una norma posterior a un hecho anterior.

La autora Gladys Monterroso en su libro Fundamentos Tributarios página 30 manifiesta lo siguiente “tiene su base en la máxima nullum tributum sine lege que significa no puede existir un tributo sin una ley previa, por lo que el Estado no puede cobrar un tributo si no se encuentra previamente creado por medio de un decreto, debidamente aprobado por el Congreso de la República y en el mismo, se deben encontrar plenamente identificados todos sus elementos, por lo que el cobro y fiscalización se principia a hacer efectivo después de la creación de la respectiva norma”

1.1.6. Principio de no confiscatoriedad

Este principio hace referencia que por la falta del pago de los tributos por parte de los contribuyentes no se les puede vulnerar su derecho de propiedad de los bienes que posee, por lo que se hace un principio de fundamental importancia, en virtud que garantiza el derecho de propiedad de los contribuyentes, limitando al Estado de apropiarse de los bienes de los ciudadanos de la república como consecuencia de no cumplir con su obligación de realizar el pago de los tributos. Se encuentra regulado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la Republica de Guatemala: “Se prohíbe los tributos confiscatorios”.

1.2. Corte de Constitucionalidad

La Corte de Constitucionalidad es el órgano de más alta jerarquía el cual es un tribunal permanente que tiene dentro de sus funciones se encuentra la defensa de la Constitución Política de la República, así como el orden constitucional, es un órgano independiente de los demás organismos del Estado.

La función esencial de la Corte de Constitucionalidad se encuentra regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, en la cual se encuentran regulados sus funciones se encuentra en Artículo 268 el cual establece: "Función esencial de la Corte de Constitucionalidad. La Corte de Constitucionalidad es un tribunal permanente de jurisdicción privativa, cuya función esencial es la defensa del orden constitucional; actúa como tribunal colegiado con independencia de los demás organismos del Estado y ejerce funciones específicas que le asigna la Constitución y la ley de la materia. La independencia económica de la Corte de Constitucionalidad, será garantizada con un porcentaje de los ingresos que correspondan al Organismo Judicial."

Asimismo, la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 269 contempla la integración de la Corte de Constitucional derivado que es un órgano que se encuentra integrado por cinco personas que representan instituciones que son de suma importancia en el país es decir que es un órgano colegiado, por lo que establece "Integración de la Corte de Constitucionalidad. La Corte de Constitucionalidad se integra con cinco magistrados titulares, cada uno de los cuales tendrá su respectivo suplente. Cuando conozca de asuntos de inconstitucionalidad en contra de la Corte Suprema de



Justicia, el Congreso de la República, el presidente o el vicepresidente de la República, el número de sus integrantes se elevará a siete, encogiéndose los otros dos magistrados por sorteo de entre los suplentes.

Los magistrados durarán en sus funciones cinco años y serán designados en la siguiente forma:

- a) Un magistrado por el pleno de la Corte Suprema de Justicia;
- b) Un magistrado por el pleno del Congreso de la República;
- c) Un magistrado por el presidente de la República en Consejo de Ministros;
- d) Un magistrado por el Consejo Superior Universitario de la Universidad de San Carlos de Guatemala; y
- e) Un magistrado por la Asamblea del Colegio de Abogados.

Simultáneamente con la designación del titular, se hará la del respectivo suplente, ante el Congreso de la República.

La instalación de la Corte de Constitucionalidad se hará efectiva noventa días después que la del Congreso de la República.”

Al ser el máximo tribunal en materia constitucional del país cuya función es importante dentro del desarrollo del país, para ser integrante la Constitución Política de la República de Guatemala establece los requisitos para ser magistrado de la Corte de Constitucionalidad en su Artículo 270 siendo los siguientes:



- a) Ser guatemalteco de origen;
- b) Ser abogado colegiado;
- c) Ser de reconocida honorabilidad; y
- d) Tener por lo menos quince años de graduación profesional.

También se establece en el mismo cuerpo normativo en su Artículo 71 que la Presidencia de la Corte de Constitucionalidad la ejercerá de forma rotativa por un periodo de un año, por cada uno de los magistrados titulares.

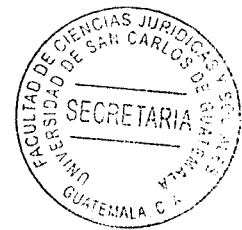
Al ser el tribunal garante del Estado de Derecho en virtud de tener independencia de los organismos del Estado debido a esto debe de actuar de una forma imparcial para cumplir con las funciones específicas que le han sido asignadas para defender el orden constitucional y los derechos de los habitantes de la República de Guatemala, sus funciones se encuentran reguladas en el Artículo 272 de la Constitución Política de la República de Guatemala en el que se regula: "Funciones de la Corte de Constitucionalidad. La Corte de Constitucionalidad tiene las siguientes funciones:

- a) Conocer en única instancia de las impugnaciones interpuestas contra leyes o disposiciones de carácter general, objetadas parcial o totalmente de inconstitucionalidad;
- b) Conocer en única instancia en calidad de Tribunal Extraordinario de Amparo en las



acciones de amparo interpuestas en contra del Congreso de la República, la Corte Suprema de Justicia, el Presidente y el Vicepresidente de la República;

- c) Conocer en apelación de todos los amparos interpuestos ante cualquiera de los tribunales de justicia. Si la apelación fuere en contra de una resolución de amparo de la Corte Suprema de Justicia, la Corte de Constitucionalidad se ampliará con dos vocales en la forma prevista en el Artículo 268;
- d) Conocer en apelación de todas las impugnaciones en contra de las leyes objetadas de inconstitucionalidad en casos concretos, en cualquier juicio, en casación, o en los casos contemplados por la ley de la materia;
- e) Emitir opinión sobre la constitucionalidad de los tratados, convenios y proyecto de ley, a solicitud de cualquiera de los organismos del Estado;
- f) Conocer y resolver lo relativo a cualquier conflicto de jurisdicción en materia de constitucionalidad;
- g) Compilar la doctrina y principios constitucionales que se vayan sentando con motivo de las resoluciones de amparo y de inconstitucionalidad de las leyes, manteniendo al día el boletín o gaceta jurisprudencial;
- h) Emitir opinión sobre la inconstitucionalidad de las leyes vetadas por el Ejecutivo alegando inconstitucionalidad; e
- i) Actuar, opinar, dictaminar o conocer de aquellos asuntos de su competencia



establecidos en la Constitución de la República.”

1.3. Doctrina legal de la Corte de Constitucionalidad

La Corte de Constitucionalidad ha emitido varios fallos referentes en al cierre temporal sin embargo para el presente estudio se hacen relevantes dos en especial siendo los siguientes expedientes:

El Expediente 6667-2022, sentencia del 16 de marzo de 2023 de la Corte de Constitucionalidad la cual establece: “Inicialmente, es necesario traer a colación que el procedimiento mediante el cual se tramita la solicitud de imposición de sanción de cierre temporal de establecimiento comercial, tiene por objeto específico determinar si el contribuyente ha incurrido o no en alguno de los supuestos contenidos en el Artículo 85 del Código Tributario -los que se constituyen en infracciones de índole administrativo tributario- para así, establecer si procede o no la imposición de la sanción regulada legalmente ante la comisión de aquella conducta, la cual no puede ser calificada como delito o falta, debido a que está regulada en una norma estrictamente administrativa que conlleva una ordenanza de la misma naturaleza...”

El referido Expediente establece la competencia del tribunal que sería el oportuno para conocer de los procesos para imponer la sanción de cierre temporal a un negocio, a una empresa o establecimiento comercial, estableciendo que la naturaleza del proceso de cierre temporal es eminentemente administrativa, así mismo que el proceso su objeto específico es determinar si se ha incurrido o no en las infracciones administrativas

tributarias, los cuales no son constitutivos de delitos o faltas, motivo por el cual no se considera pertinente que un juez de paz del ramo penal sea quien imponga la sanción de cierre temporal, debido a que únicamente le sobrecarga de trabajo no siendo su competencia la materia administrativa.

Expediente 1255 -2018, sentencia del 29 de abril de 2020 de la Corte de Constitucionalidad establece: “El análisis precedente determina que las formalidades que habrán de cumplirse en este tipo de casos, deben responder a su naturaleza propia - sancionadora tributaria-, razón por la cual no resultan aplicables las figuras, impugnaciones e instituciones propias del derecho procesal penal a efecto de convalidar u objetar la decisión asumida por la autoridad cuestionada, estableciéndose expresamente que los elementos de la sustanciación, resolución e impugnación de los temas de esta materia deberán desarrollarse con fundamento en lo regulado en el Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial, de conformidad con lo que preceptúa los Artículos 4º y 168 del Código Tributario.”

1.4. Administración pública

Para Omar Guerrero la administración pública es: “La administración pública está caracterizada por atributos propiamente estatales. Dicha administración, por principio, es una cualidad del Estado y sólo se puede explicar a partir del Estado.”³ El Estado es el conjunto de personas que se encuentran en lugar territorial que tienen una autoridad que tiene competencia en una zona geográfica específica.

³ Guerrero, Omar. **Principios de administración pública**. Pág. 37.



Miguel Galindo define la administración pública como: "La ciencia de la Administración Pública es una ciencia social que tiene por objeto la actividad del órgano ejecutivo cuando se trata de la realización o prestación de los servicios públicos en beneficio de la comunidad, buscando siempre que su prestación se lleve a cabo de manera racional a efecto de que los medios e instrumentos de la misma se apliquen de manera idónea para obtener el resultado más favorable por el esfuerzo conjunto realizado.

La administración pública esencialmente consiste en una capacidad del Estado para producir dicha utilidad, que a partir del siglo XVIII se proyectó en el impulso del desarrollo de la sociedad. Tal capacidad ofrece un doble significado de la administración pública y, por consiguiente, a dos definiciones, una amplia, otra estricta:

En sentido lato, la administración pública es la actividad encaminada a acrecentar el poder del Estado y expandir sus fuerzas interiores al máximo; es decir, lo hace formidable. Constituye una capacidad que produce poder. En sentido estricto, la administración pública es la actividad que desarrolla la vida asociada a través del orden, la seguridad y la subsistencia; es decir, auspicia la convivencia civilizada. Consiste en una capacidad que produce civilidad."⁴

Sin embargo, al hablar de administración pública se hace necesario definir qué es Estado para Atto Hintze lo define como: "El Estado constituye una categoría histórica singular y distinta a otras formas de dominación política que le precedieron, desarrollada gracias a su configuración externa, es decir, la formación y delimitación del Estado frente a otros

⁴ Galindo Camacho, Miguel. **Teoría de la administración pública**. Pág. 6.



estados, así como a las transformaciones en su existencia interior. Esto atañe a la magnitud, la estructuración y la trabazón organizativa, así como la composición social del Estado.”⁵

El Estado tiene dos tipos de actividades de acuerdo a Omar Guerrero “Las actividades funcionales son las que tienen como propósito dirigir la realización del trabajo que es el objeto vital de la administración pública; en tanto que las actividades institucionales son aquellas cuyo objeto es el mantenimiento y operación de la administración pública, por cuanto que constituye un organismo.”⁶

La administración pública es aquel conjunto de órganos o entidades del Estado que se rigen por el Organismo Ejecutivo los cuales tienen como objeto ejecutar las políticas establecidas por el Organismo Ejecutivo, así mismo dar la prestación de servicios públicos esenciales para que los habitantes de la República puedan alcanzar un desarrollo integral, por la finalidad de lograr el bien común.

⁵ Hintze, Atto. **Historia de las Formas Políticas**. Madrid, **Revista de Occidente**. Pág. 13.

⁶ Guerrero, Omar. **Op. Cit.** Pág. 34.

CAPÍTULO II

2. Derecho tributario

El derecho tributario se deriva del derecho financiero, Sandra Sevillano lo define como “Rama del derecho que estudia el fenómeno de la actividad financiera del Estado y por tanto las reglas aplicables a los ingresos y los gastos estatales, que son herramientas para lograr ciertos fines.”⁷

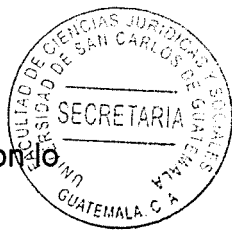
Héctor Villegas define al derecho tributario como “El derecho tributario, en sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos.”⁸, siendo los tributos el objetivo principal del derecho tributario es necesario establecer una definición de los mismos: “son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.”⁹

Es la rama del derecho que pertenece al derecho público, el cual está integrado por el conjunto de norma jurídicas, principios, doctrinas, teorías, que regulan la creación, imposición y recaudación de los tributos, los cuales le son útiles al Erario Público para afianzarse de recursos económicos los cuales tienen como fin primordial satisfacer las necesidades de los ciudadanos de un país, por lo cual su papel es fundamental en la sociedad derivado que organiza el sistema tributario, regula las relaciones del Estado con

⁷ Sevillano Chávez, Sandra. **Lecciones de derecho tributario: Principios generales y código tributario.** Pág. 28.

⁸ Villegas, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** Pág. 133.

⁹ *Ibíd.* Pág.69.



los contribuyentes, así también se establece los derechos de los contribuyentes, como lo cual se busca el desarrollo del país.

Los tributos son aquellas prestaciones económicas que el Estado percibe de sus ciudadanos por la realización de aquellas actividades que son constitutivas de un hecho generador. El hecho generador es aquella relación jurídica o situación jurídica regulada en un cuerpo normativo que da vida al pago de la obligación tributaria. La obligación tributaria es el vínculo que nace entre el Estado y el contribuyente por lo cual este último debe de pagar los tributos, lo cual debe estar regulado previamente en la ley.

En la legislación guatemalteca en el Artículo 9 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala encontramos la definición de tributo siendo esta "Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines" asimismo en el Artículo 10 del mismo cuerpo normativo encontramos la clasificación de los tributos "Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras."

Para Fernando Sainz de Bufanda, el derecho tributario "es la rama del derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos de tributo y determinar normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión y de resolución encaminadas a la aplicación del llamado recurso financiero". De la definición anterior podemos comprender la importancia del derecho tributario dentro de Estado, en virtud que este regula la forma

en que el Estado se afianza de fondos para su funcionamiento, al derivarse del derecho financiero que tiene como objeto establecer la organización de los ingresos y egresos del Erario Público.

Para la autora Gladys Monterroso se define de la siguiente manera: "Es un conjunto de principios y normas jurídicas que regulan la obtención de ingresos por parte de los entes públicos por medio del tributo."¹⁰

2.1. Principios del derecho tributario

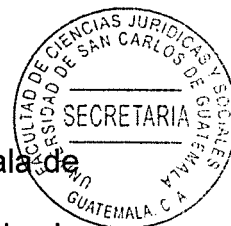
Para Ermo Quisbert principio se define de la siguiente manera: "Un principio es un axioma que plasma una determinada valoración de justicia de una sociedad, sobre la que se construyen las instituciones de Derecho y que en un momento histórico determinado informa del contenido de las normas jurídicas de un Estado".¹¹ Los principios son la base sobre la cual se fundamentan todas las ramas del derecho esto derivado que ayudan a garantizar la justicia, los derechos de las personas, interpretación de las normas jurídicas, para tener un ordenamiento justo y equitativo.

Señala al respecto el autor Humberto Quiroga Lavié: "La ciencia constitucional se encuentra en la necesidad de formular un cuadro de principios que permita interpretar el funcionamiento de la ley suprema del Estado en forma coherente y equilibrada".¹² El autor manifiesta que los principios son parte fundamental en el Estado en virtud que estos nos

¹⁰ Monterroso. **Op. Cit.** Pág. 3.

¹¹ Quisbert, Ermo. **Derecho constitucional, principios constitucionales.** Pág. 28.

¹² Quiroga Lavié, Humberto. **Curso de derecho constitucional.** Pág. 15.



ayudan a interpretar y aplicar la Constitución Política de la República de Guatemala de una forma correcta atendiendo a la coherencia y equilibrio para tener un estado de derecho.

Dentro de las atribuciones que le son conferidas al Congreso de la República de Guatemala establecidas en el Artículo 171 “c” de la Constitución Política de la República de Guatemala encontramos: “c. Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación;” para ejercer esta atribución debe de realizarlo observando los principios de legalidad, capacidad económica, igualdad, equidad, progresividad y no confiscación.

2.1.1. Principio capacidad de pago

La Corte de Constitucionalidad en el Expediente 775-2007 manifiesta: “Es criterio sustentado por este Tribunal Constitucional que el principio de capacidad de pago debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la

depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen los gastos necesarios para poder percibir la renta.”

El principio de capacidad de pago establece que los habitantes de un país deben de contribuir con el sostenimiento del Estado, aportando a este por medio de sus tributos, entre más hechos generadores produzcan más tributos deben de enterar al erario público, esto debido a que si poder de adquisición es mayor al de otro estará pagando al Estado por todas aquellas actividades que son constitutivas de hechos generadores.

2.1.2. Principio de igualdad

La Corte de Constitucionalidad se manifiesta en cuanto a este principio a través de la Gaceta No. 71, Expedientes acumulados Nos. 421,453, 608 Y 818-2002 Y 1806- 2003, sentencia de fecha 24 de febrero de 2004: "Esta Corte al analizar el principio de igualdad tributaria ha señalado que dicho principio es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco, a tenor de lo normado en el Artículo 243 constitucional. En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones. Es universalmente aceptado por la doctrina tributaria que el principio de igualdad no priva, ni restringe la facultad del Estado para que, en ejercicio de su poder imperio, establezca categorías de contribuyentes, afectándoles con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exime otras, siempre que tales distinciones tengan una base razonable y respondan a una finalidad económica o social del Estado".

La equidad y la justicia tributarias están relacionadas con el principio de igualdad tributaria, que tiene como característica básica la universalización del tributo, que contempla como excepción la exención tributaria, que debe basarse en la razonabilidad en su regulación.

2.1.3. Principio de progresividad

En el Expediente 775-2007, sentencia del 24 de abril de 2008 de la Corte de Constitucionalidad se establece: "Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto, el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales"

Principio que tiene relación con el principio de capacidad económica, derivado que este impone tarifas regladas es decir que se establece un máximo y un mínimo con la finalidad que las personas que tienen mayor capacidad económica contribuyan al sostenimiento del Estado en una mayor proporción en virtud que sus ingresos son mayores a diferencia de quien tiene ingresos menores que lo hará dentro de lo mínimo establecido, así también se regula las exenciones en las cuales las personas que cumplan con determinados requisitos establecidos en la ley podrán ser excluidos del pago de los tributos, adicional si existe un monto en ley que no deba pagar tributo alguno.

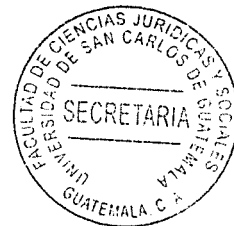
2.1.4. Principio de no confiscatoriedad

Dentro del Expediente No. 3785-2008, sentencia de fecha 23 de julio de 2009 de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala se refiere a este principio: "A pesar de lo anterior la potestad tributaria no es absoluta, ya que la misma debe sujetarse a determinados límites que son regulados en la Constitución y conocidos como los principios de legalidad, igualdad, de capacidad contributiva, los que velan además por el pleno respeto a los derechos fundamentales de la persona y el respeto a la propiedad privada, enunciado como el principio de no confiscación, siendo un problema elemental el determinar desde el punto de vista jurídico cuando debe estimarse que un impuesto puede ser confiscatorio".

Este principio tributario limita la potestad tributaria que posee el Estado en virtud que prohíbe la creación de tributos que su carga impositiva sea mayor a lo que el contribuyente puede pagar, esto con la finalidad de proteger la propiedad de los bienes del contribuyente.

2.1.5. Principio de legalidad tributaria

El principio de legalidad tributaria se encuentra contenido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Señala que "Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de



recaudación".

La Corte de Constitucionalidad ha establecido en el Expediente No. 3785-2008, sentencia de fecha 23 de julio del 2009 establece: "la potestad tributaria, se refiere a la atribución otorgada constitucionalmente a los diferentes niveles de gobierno quienes podrán crear, modificar, suprimir o exonerar tributos y así mismo obtener coactivamente el cumplimiento de la obligación tributaria, la que, garantizada por el Estado constitucional, la reconoce únicamente como facultad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala y consagrada constitucionalmente en el Artículo 239 del texto Supremo".

Así mismo la Corte de Constitucionalidad en el Expediente No. 317-2013, sentencia de fecha 13 de mayo del 2014 lo siguiente: "La doctrina tributaria, en cuanto al principio de legalidad, reconoce que este puede ser abordado desde dos perspectivas: una normativa, referente a las fuentes del derecho y a la facultad del órgano competente para emitir normas tributarias -potestad tributaria normativa-, esté, a su vez, se puede apreciar desde un punto de vista formal, por medio del cual la creación de cargas impositivas está delegada por mandato constitucional al órgano con representación popular, siguiendo el procedimiento para la creación de normas, y el sustancial, por el cual se debe regular la estructura impositiva, con los elementos básicos de los tributos; así también desde una perspectiva aplicativa, el principio de legalidad implica que el actuar de la administración se debe ceñir a la ley -potestad tributaria aplicativa-."

La potestad tributaria del Estado se encuentra limitada debiendo velar porque los tributos

sean creados a través de la forma de creación de una norma, que el ente que los crea sea el competente, en el caso de Guatemala esta función es exclusiva del Congreso de la República, por lo que ningún otro ente del Estado puede crear tributos, que para que los tributos sean exigidos coercitivamente por el Estado, el actuar del ente recaudador del tributo debe estar ampara en ley, es decir que la Superintendencia de Administración Tributaria, las Adunas y Municipalidades o cualquier otra entidad que por ley se le atribuya la función de recaudación de un tributo, solo podrán requerir al contribuyente aquellos tributos que se encuentren regulados en leyes vigentes y positivas.

2.1.6. Principio de prohibición de la doble o múltiple tributación

El Expediente No. 317-2013, sentencia de fecha 13 de mayo del 2014 de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala establece: “La prohibición establecida en el artículo constitucional comentado, es un límite a la potestad tributaria, por el cual el legislador no puede regular, sobre un mismo hecho imponible, normas con tipos impositivos.”

Es un principio pilar del derecho tributario toda vez que protege al contribuyente que le pueda ser exigido una prestación de dinero como concepto de un tributo, en virtud de la realización de un hecho generador el cual ya fue pagado por el mismo sujeto, no permitiendo así que el contribuyente se vea afectado en su patrimonio por el cobro de dos o más veces por el mismo hecho generador y sujetos.

El Expediente No. 2115-2015, sentencia de fecha 21 de julio del 2015 de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala hace referencia de los elementos que deben concurrir

para que no se dé una doble o múltiple tributación, siendo los siguientes: “a) que un mismo hecho generador” ocasione el pago de dos o más impuestos; b) que aquellos impuestos que ocasionen “un mismo hecho generador”, deban ser pagados por un mismo sujeto pasivo; y c) que el pago de dos o más impuestos generados por “un mismo hecho generador”, deba ser realizado por el “mismo sujeto pasivo” en un mismo evento o período de imposición. La ausencia de alguno de los elementos antes indicados, como es lógico, deriva en que no se genera la doble o múltiple tributación constitucionalmente proscrita”.

Los elementos que asienta la Corte de Constitucionalidad en la sentencia citada se encuentran regulados en el Artículo 243 de la Constitución Política de la Republica de Guatemala, los cuales deberán de observar todos los entes que cuenten con potestad tributaria para exigir el pago de los tributos, con el objeto de no caer en un abuso de su potestad en virtud que existe una prohibición expresa.

2.1.7. Principio de reserva de ley

En el Expediente No. 317-2013, sentencia de fecha 13 de mayo del 2014 de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala contempla: “Es criterio sustentado por este Tribunal que “El establecimiento de los tributos debe hacerse de conformidad con las normas guías de sus preceptos, tanto en su solemnidad: forma de ley; como en su contenido: circunscrito por las bases que la Constitución determina (...) El régimen constitucional guatemalteco no sólo prescribe el requisito de legalidad para la imposición de las cargas tributarias sino que exige que sus elementos esenciales (forma, contenido y alcances de la obligación)

estén establecidos en la ley (...) la justificación jurídica e histórica del principio de legalidad o reserva de ley en materia impositiva, puesto que del Estado absoluto, que establecía la tributación de manera arbitraria, evoluciona al sistema democrático en el que se somete el poder al Derecho, quedando el legislativo limitado por lo que la misma Constitución prescribe." [Fallo de once de septiembre de mil novecientos noventa y seis emitido en los expedientes acumulados ochocientos ochenta y seis, ochocientos ochenta y siete, ochocientos ochenta y nueve, novecientos cuarenta y cuatro y novecientos cuarenta y cinco - noventa y seis (886, 887, 889, 944 y 945 - 96)]."

El principio de reserva de ley este tiene como fin garantizar que todo tributo para ser exigible debió de haber cumplido con todas las etapas de creación de una norma, por lo el tributo debe estar establecido en una ley.

2.1.8. Principio de equidad

La sentencia del Expediente No. 317-2013, de fecha 13 de mayo del 2014 de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala establece "Por otra parte, en cuanto a la equidad, esta se define como aquel principio derivado del valor justicia en virtud del cual, por mandato constitucional y de acuerdo con la interpretación jurídica, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo crédito fiscal, en todos los aspectos de la relación tributaria. El artículo 239 constitucional, el cual regula el principio de legalidad, refiere los parámetros que el Estado debe seguir para la creación de impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, siendo uno de ellos que los mismos deben ser creados de acuerdo a la equidad y justicia tributarias; al respecto se aprecia

que dichos principios deben ser apreciados por el Órgano con poder legislativo en el proceso de creación de normas de carácter impositivo, pues refiere las bases mínimas para su recaudación, las cuales estructuran su conformación.”

Este principio tiene como fin esencial garantizar que el sistema tributario sea justo, equitativo y redistributivo, en el cual cada persona va a contribuir al sostenimiento del Estado conforme a sus capacidades económicas.

2.2. Tributo

La autora Gladys Monterroso define al tributo como: “prestación monetaria, coactiva, establecida por la ley y debida a la Administración Pública por la realización de un hecho lícito que manifiesta cierta capacidad económica, del sujeto pasivo del tributo, o contribuyente.”¹³

Para Héctor Villegas tributo se define como “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.”¹⁴

En el Artículo 9 del Código Tributario se establece: “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”. El tributo es aquella

¹³ Monterroso. **Op. Cit.** Pág. 3.

¹⁴ Villegas. **Op. Cit.** Pág. 67.

prestación que el Erario Público va a obtener por la realización de un hecho generador de la cual da vida al pago de la obligación tributaria. Estos fondos son fundamentales para el funcionamiento del Estado en virtud que con estos se sufragan los gastos y contribuyen al desarrollo del país debido que con los tributos recaudados se pueden llevar a cabo los planes, programas, políticas públicas que cada gobierno establece.

2.2.1. Características del tributo

De acuerdo a Héctor Villegas Lara el tributo tiene las siguientes características:

2.2.1.1. Prestaciones en dinero

Es una característica de nuestra economía monetaria que las prestaciones sean en dinero, aunque no es forzoso que así suceda. Así, por ejemplo, en Méjico y Brasil, sus Códigos Tributarios admiten que la prestación tributaria sea en especie. Si bien lo normal es que la prestación sea dineraria, el hecho de que ella sea in natura no altera la estructura jurídica básica del tributo. Es suficiente que la prestación sea "pecuniariamente valuable" para que constituya un tributo, siempre que concurren los otros elementos caracterizantes y siempre que la legislación de determinado país no disponga lo contrario (en el sentido del texto, y entre otros, Giuliani Fonrouge, De la Garza, Flores Zavala, etc.).

2.2.1.2. Exigidas en ejercicio del poder de imperio

Elemento esencial del tributo es la coacción, o sea, la facultad de "compeler" al pago de

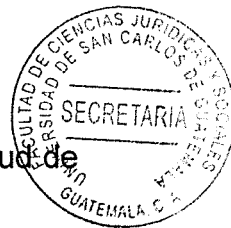
la prestación requerida y que el Estado ejerce en virtud de su poder de imperio (potestad tributaria). La coacción se manifiesta especialmente en la prescindencia de la voluntad del obligado en cuanto a la creación del tributo que le será exigible. La "bilateralidad" de los negocios jurídicos es sustituida por la "unilateralidad" en cuanto a la génesis de la obligación.

2.2.1.3. En virtud de una ley

No hay tributo sin ley previa que lo establezca, lo cual significa un límite formal a la coacción. El hecho de estar contenido el tributo en ley significa someterlo al principio de legalidad enunciado en el aforismo latino "nullum tributum sine lege" (conf. Jarach, El hecho..., p. 19). A su vez, como todas las leyes que establecen obligaciones, la norma tributaria es una regla hipotética cuyo mandato se concreta cuando ocurre la circunstancia fáctica condicionante prevista en ella como presupuesto de la obligación.

2.2.1.4 Para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines

El objetivo del tributo es fiscal, es decir que su cobro tiene su razón de ser en la necesidad de obtener ingresos para cubrir los gastos que le demanda la satisfacción de las necesidades públicas (conf. Giannini, p. 64). Pero este objetivo puede no ser el único. El tributo puede perseguir también fines extrafiscales, o sea, ajenos a la obtención de ingresos. Así vemos los casos de tributos aduaneros protectores, de impuestos con fines de desaliento o incentivo a determinadas actividades privadas, etc. Podemos deducir que los tributos son el mecanismo que el Estado utiliza para obtener los ingresos



necesarios para poder cumplir con las necesidades de la población general en virtud de alcanzar el bien común.

2.2.2. Clases de Tributo

El Estado para sufragar los gastos de su funcionamiento ha creado diversas categorías de tributos, por medio de las cuales obtiene esas prestaciones dinerarias de sus habitantes, por lo cual los tributos se clasifican en:

2.2.2.1. Impuesto

Es la prestación dineraria que el obligado debe de pagar al Estado por la realización de aquellas actividades que realiza el propio obligado que se encuentra regulado debidamente en ley, pero esta no tiene ninguna relación con la actividad Estatal.

2.2.2.2. Arbitrios

Existe una especial actividad del Estado materializada en la prestación de un servicio que beneficia al obligado.

2.2.2.3. Contribuciones especiales

Es aquel tributo que se genera de una actividad estatal que da lugar a un especial beneficio para el llamado a contribuir.

2.2.2.4. Contribuciones por mejoras

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

En el Expediente No. 202-2010, sentencia de fecha 27 de abril del 2010 de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala establece: “El cobro que se autoriza en el primer acto reclamado, es de aquellos a que se alude en el segundo párrafo del artículo 13 del Código Tributario, que de manera general contempla en su Capítulo III, como un tributo, a la contribución por mejoras. En este caso, el ente acreedor del tributo es el ente municipal que debe cumplir con determinar, de acuerdo con lo previsto en los artículos 100, 101 y 102 del Código Municipal, la obligación tributaria hacia el sujeto pasivo del tributo, que en este caso es el beneficiario con la obra cuyo costo se pretende sufragar por medio del sistema de contribución antes aludido.”

2.3. Infracción tributaria

La Real Academia Española define la infracción como: “Transgresión, quebrantamiento de una ley, pacto o tratado, o de una norma moral, lógica o doctrinal.”.

Juan Miguel Irías Girón la define como “Toda vulneración de las normas en que aparecen previstas y definidas las obligaciones nacidas de la relación jurídica – tributaria. Hay tres clases de infracciones tributarias: a) Simples; b) Graves; y, c) De contrabando. En



Guatemala, el Código Tributario contempla las infracciones tributarias siguientes: 1) Pago extemporáneo de retenciones; 2) La mora; 3) La omisión de pago de tributos; 4) La resistencia a la acción fiscalizadora de la administración Tributaria; 5) El incumplimiento de las obligaciones formales a que se refieren las leyes tributarias; y, 6) Las otras que se establecen en dicho Código y en otras leyes tributarias específicas.”¹⁵

Artículo 69 del Código Tributario establece: “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal.” En el Artículo 71 del mismo cuerpo normativo encontramos cuales son las infracciones tributarias “INFRACCIONES TRIBUTARIAS. Son infracciones tributarias las siguientes:

1. Pago extemporáneo de las retenciones.
2. La mora.
3. La omisión del pago de tributos.
4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.
5. El incumplimiento de las obligaciones formales.

Las demás que se establezcan expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas.”

¹⁵ Irías Girón, Juan Miguel. **Catálogo de términos y sus definiciones utilizadas en administración financiera y administración tributaria.** Pág. 52.

La infracción tributaria es aquella actividad o situación regulada en la ley que al momento que el contribuyente incumple sus obligaciones fiscales puede ser castigado con una sanción, las infracciones tributarias pueden ser formales las cuales son aquellas obligaciones que el contribuyente incumple al momento de no llevar sus libros, la no presentación de sus declaraciones, entre otras. Las infracciones materiales, son aquellas en las cuales el contribuyente no realiza el pago de sus tributos, lo realiza fuera del plazo.

2.4. Sanción tributaria

Tulio Rosembuj define a la sanción tributaria de la siguiente manera: “como cualquier otra pena, implica aflicción. No se trata de reparar el daño causado mediante indemnización o resarcimiento. Al contrario, se castiga al infractor como consecuencia de su conducta ilegal, sin el propósito de restablecer el derecho vulnerado o resarcir el daño que se provoca. La sanción tributaria significa privar al infractor de un bien o derecho, se trate de multas pecuniarias, la pérdida de una expectativa de beneficio fiscal o contrato con el sector público y, -al límite, la privación de la libertad. La infracción tributaria, entonces, tiene naturaleza penal. Su disciplina está sometida, en los criterios más importantes, a los principios penales y garantizada la seguridad ciudadana por las respectivas normas constitucionales. Y esto es muy importante: puesto que tal naturaleza preserva al infractor en su seguridad jurídica, amparándolo de la arbitrariedad administrativa”.¹⁶

Para Juan Miguel Irías Girón la define como: “Sanción aplicable a una infracción tributaria. Con carácter general en varios países se aplican las sanciones tributarias siguientes:

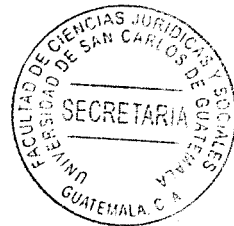
¹⁶ Rosembuj, Tulio. **Elementos de derecho tributario II**. Pág.245.



a) Multa pecuniaria, fija o proporcional; b) Pérdida durante un plazo de hasta cinco años de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho de gozar de beneficios o incentivos fiscales; c) Prohibición, durante un plazo de hasta cinco años, para celebrar contratos con el Estado u otros entes públicos; y, d) Suspensión, por un plazo de hasta un año, del ejercicio de profesiones oficiales, empleos o cargos públicos.”¹⁷

La sanción tributaria es el castigo que al contribuyente se le va a imponer derivado del incumplimiento de sus obligaciones fiscales.

¹⁷ Irías. **Op. Cit.** Pág. 87.



CAPÍTULO III

3. Derecho Penal

Es la rama del derecho público que regula todo lo relativo a los delitos y a las faltas. Para estudiar al derecho penal doctrinariamente se ha dividido su estudio desde el punto de vista objetivo (ius poenale) y desde el punto de vista subjetivo (ius puniendi), para el Dr. José Francisco De Mata Vela se definen de la siguiente manera:

“Desde el punto de vista subjetivo (ius puniendi): Es la facultad de castigar que tiene el Estado como único ente soberano (Fundamento filosófico del Derecho Penal); es el derecho del Estado a determinar los delitos, señalar, imponer y ejecutar las penas correspondientes o las medidas de seguridad en su caso. Si bien es cierto la potestad de “penar” no es un simple derecho, sino un atributo de la soberanía estatal, ya que es al Estado con exclusividad a quien corresponde esta tarea, ninguna persona (individual o jurídica), puede arrogarse dicha actividad que viene a ser un monopolio de la soberanía de los Estados.

Desde el punto de vista objetivo (ius poenale): Es el conjunto de normas jurídico-penales que regulan la actividad punitiva del Estado; que determinan en abstracto los delitos, las penas y las medidas de seguridad, actuando a su vez como un dispositivo legal que limita la facultad de castigar del Estado, a través del principio de legalidad, de defensa o de reserva que contiene nuestro Código Penal en su Artículo 1º. (Nullum Crimen, Nulla Poena sine Lege), y que se complementa con el Artículo 7º. Del mismo Código (Exclusión

de Analogía).”¹⁸

3.1. Antecedentes

Época de la venganza privada

En esta época del derecho penal no existía el Estado como ente soberano para imponer sanciones, por lo que en las sociedades primitivas, eran las mismas personas quienes administraban la justicia por su propia mano, debido a lo cual se da una desproporción en la forma retributiva del daño causado en virtud que de no haber un ente soberano que aplicara las sanciones, las personas toman venganza realizando actividades que conforme a su consideración satisfacían el dolor que otro les ocasionara.

Época de la venganza divina

En esta época del derecho penal queda atrás la ley del Talió por lo cual los ofendidos o víctimas ya no tomaban justicia por su propia mano, sino que el castigo por los delitos cometidos era impuesto por la voluntad divina la que era ejercida a través de la iglesia católica por medio de sus sacerdotes quienes actuaban en nombre de esta voluntad divina, debido a que existía una gran influencia religiosa en la cual se creía que los delitos cometidos eran directos al creador se creía que el castigo les era revelado a los sacerdotes, con la imposición del castigo mermaría la ira del divino creador. Sin embargo, las sanciones en esta época siguen siendo desproporcionadas e inhumanas.

¹⁸ De Mata Vela, José Francisco. **Derecho penal guatemalteco**. Pág. 24

Época de la venganza pública

En esta época del derecho penal, el Estado ya existe como ente soberano sin embargo es una de las épocas más crueles dentro de la historia del derecho penal debido que las penas seguían siendo desproporcionadas, el uso de la fuerza era excesivo en relación a los delitos cometidos, por lo cual es la época mayormente criticada dentro de la historia del derecho penal por los castigos inhumanos y desproporcionados que eran impuestos que no correspondían a los daños causados.

“Comenta al respecto Cuello Calón que, para luchar contra la criminalidad desbordante de aquellos tiempos, el poder público no vaciló en aplicar las penas más crueles, la muerte acompañada de formas de agravación espeluznante, las corporales consistentes en terribles mutilaciones, las infamantes, las pecuniarias impuestas en forma de confiscación. La pena para ciertos delitos trascendía a los descendientes del reo y ni la tranquilidad de las tumbas se respetaba, pues se desenterraban los cadáveres y se les procesaba; reinaba en la administración de justicia una completa desigualdad, mientras a los nobles y a los poderosos se les imponían las penas más suaves y eran objeto de una protección eficaz, para los plebeyos y los siervos se reservaban los castigos más duros y su protección era en muchos casos tan sólo una caricatura de la justicia, y por último, dominaba una completa arbitrariedad, los jueces y tribunales tenían la facultada de imponer penas no previstas en la ley, incluso podían incriminar hechos no penados como delitos.”¹⁹

¹⁹ Juárez González, Helen Johana. **El delito de extorsión como fenómeno evolutivo del deterioro social en Guatemala.** Pág. 4.

Periodo Humanitario

La época más importante dentro de la historia del derecho penal en virtud que es en esta época que se da la transformación del derecho penal donde se da la transición de la crueldad y tratos inhumanos que sufrían las personas por los delitos cometidos a uno más justo, racional y humano. Los doctrinarios más relevantes dentro de esta época son: Cesare Beccaria, Montesquieu, Voltaire y Jean-Jacques Rousseau.

"A Cesar Bonezana quien era conocido como el Márquez de Becaria se le atribuye el libro sobre Delitos y Penas, y es precisamente en base a esto donde el Estado empieza a considerar que en la sociedad era necesario buscar otros mecanismos para reducir los delitos y evitar penas crueles e inhumanas."²⁰

3.2. Ramas del derecho penal

Los doctrinarios dividen en las siguientes ramas el derecho penal:

El derecho penal material o sustantivo: Es el conjunto de normas jurídicas que establecen las acciones que son contrarias a la ley es decir los delitos y faltas, estableciendo cuales son las conductas que se encuentra prohibidas para los habitantes de un país, así mismo establece las consecuencias jurídicas que atañe al infractor de las referidas conductas es decir que se fija la pena, las medidas de seguridad, para Guatemala el Código Penal en el Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala.

²⁰ *Ibíd.* Pág. 5.



El derecho penal procesal o adjetivo: Es el conjunto de normas jurídicas que regulan el proceso penal, a través de la aplicación de las normas jurídicas del derecho penal sustantivo para llegar a la obtención de una sentencia y la imposición de la pena del delito o falta incurrido, así como su ejecución e impugnación. Tiene como finalidad garantizar un sistema de justicia penal justo a través de garantizar principios fundamentales del derecho como lo es el principio de legalidad, del debido proceso, la presunción de inocencia, el derecho de defensa, en Guatemala el derecho penal adjetivo se encuentra regulado en el Código Procesal Penal Decreto 51-92 del Congreso de la Republica de Guatemala.

El derecho penal ejecutivo o penitenciario: Es el conjunto de normas jurídicas, así como doctrinas que regulan la ejecución de las penas privativas de la libertad es decir aquellas penas en donde las personas que cometan las conductas antijuridicas que tengan como sanción la privación de la libertad debiendo ingresar a un centro penitenciario para cumplir con la sanción impuesta por el órgano jurisdiccional, así mismo regula derechos y deberes de las personas que han sido condenadas, establece los programas para la reinserción a la sociedad.

Dentro de los programas para la reinserción social de las personas privadas de libertad se regulan incentivos como contraprestación a ciertas actitudes por lo cual se establecen requisitos para optar a los mismos como lo es haber cumplido determinado tiempo de la pena y haber demostrado una buena conducta durante el tiempo que ha estado privado de libertad. En Guatemala se encuentra regula en el Código Penal, Código Procesal Penal y la Ley del Régimen Penitenciario.

3.3. Clases del derecho penal

Al existir diversas normas jurídicas de carácter penal es importante para su aplicabilidad y comprensión conocer las distintas clases de derecho penal, en virtud que cada clase tiene uno o varios bienes jurídicos tutelados, por lo cual los doctrinarios dividen al derecho penal de la siguiente forma:

Derecho penal administrativo: Es el conjunto de normas jurídicas, doctrinas, principios que buscan garantizar el cumplimiento de los deber de los administrados frente a la administración pública, que en caso de no cumplir con sus deberes serán sancionados.

Para Héctor Aníbal de León Velasco y José Francisco de Mata Vela el derecho penal administrativo lo definen: "Está compuesto por un conjunto de normas o disposiciones (administrativas), que bajo la amenaza de una sanción tratan de garantizar el cumplimiento de un deber de los particulares frente a la administración pública."²¹

Derecho penal disciplinario: Es el conjunto de normas jurídicas, doctrinas, principios que buscan garantizar el debido cumplimiento de los deberes de los trabajadores del Estado para la realización de sus atribuciones dentro del funcionamiento de la administración pública, en caso de incumplimiento de sus deberes serán sancionados.

Héctor Aníbal de León Velasco y José Francisco de Mata Vela lo definen como: "Está compuesto por un conjunto de disposiciones que bajo amenaza de una sanción regulan

²¹ De Mata Vela. **Op. Cit.** Pág. 44.

el comportamiento de los empleados de la administración pública en el desenvolvimiento de sus funciones. Tiene su fundamento en la organización jerárquica de la propia administración pública, no tiene por finalidad ni la prevención, ni la represión de la delincuencia, sino la vigilancia de la disciplina que debe guardarse en la función administrativa.”²²

Derecho penal fiscal o tributario: Es el conjunto de normas jurídicas, doctrinas, principios que regulan todas aquellas sanciones por las cuales un habitante estaría cumpliendo sus obligaciones fiscales los cuales tiene como fin proteger los intereses tributarios.

Héctor Aníbal de León Velasco y José Francisco de Mata Vela lo definen como: “Está compuesto por un conjunto de disposiciones que bajo amenaza de una pena (sanción), protege intereses puramente fiscales, hacendarios o tributarios. Realmente resulta difícil hablar de un Derecho Penal Financiero y diferenciarlo del Derecho Penal Fiscal, ya que prácticamente ambos protegen intereses hacendarios. Así como los anteriores, se mencionan algunos otros tipos de Derecho Penal, tales como: el Derecho Penal Económico, el Derecho Penal Corporativo, el Derecho Penal Industrial e Intelectual y el Derecho Penal de Imprenta, empero es evidente que el radio de acción de tales disciplinas debe quedar incluido dentro del Derecho Penal Común, pues el solo hecho de que sus preceptos sancionan la infracción de normas especiales, no es razón suficiente (ni legal ni doctrinariamente), para concederles la autonomía que reclaman, ya que debe recordarse que el Derecho Penal, por su carácter sancionatorio se preocupa de asociar penas a aquellas conductas que lesionan intereses jurídicos protegidos por el

²² De Mata Vela. **Op. Cit.** Pág. 45.



ordenamiento jurídico extra-penal [Palacios Motta, 1980:16 y 17].”²³

3.4. Principios fundamentales de la teoría del delito en el Estado de derecho

Nullum crimen nulla poena sine lege

“No existen delitos ni penas fuera de los que se hallan expresamente previstos y señalados en la ley penal.”²⁴

Nullum crimen nulla poena sine actione o sine conducta

De acuerdo a Jorge Frias Caballero este principio también es conocido como “principio de materialidad o exterioridad o principio de hecho, es el punto de partida de todos los demás. Un resultado dañoso para los bienes jurídicos (vida, patrimonio, honor, etc.) puede provenir, como consecuencia mecánica, de un movimiento puramente físico-natural.”²⁵

Nullum crimen nulla poena sine lege scripta

Este principio también es conocido como principio de reserva o reserva de ley o de reserva legal. El cual es un principio fundamental dentro del Estado de derecho, que ya

²³ De Mata Vela. **Op. Cit.** Pág. 44.

²⁴ Frias Caballero, Jorge. **Principios fundamentales de la teoría del delito en el estado de derecho.** Pág. 517

²⁵ **Ibíd.** Pág. 516

busca que todo el actuar de la administración pública y de los órganos jurisdiccionales se encuentre regulado en ley.

3.5. Principios que limitan el ius puniendi del Estado

Principio de legalidad: Este principio nos indica que para que una pena pueda ser aplicada debe estar previamente establecido en la ley antes de su perpetuación. Lo encontramos regulado en el Artículo 17 de la Constitución Política de la República: “Artículo 17.- No hay delito ni pena sin ley anterior. No son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penadas por ley anterior a su perpetración. No hay prisión por deuda.”. En el Decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala en el Artículo 1 y 2: “Artículo 1.- (No hay pena sin ley). (Nullum poena sine lege). No se impondrá pena alguna si la ley no la hubiere fijado con anterioridad. Artículo 2.- (No hay proceso sin ley). (Nullum proceso sine lege). No podrá iniciarse proceso ni tramitarse denuncia o querella, sino por actos u omisiones calificados como delitos o faltas por una ley anterior. Sin ese presupuesto, es nulo lo actuado e induce responsabilidad del tribunal.”. En el Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala: “Artículo 1. Nadie podrá ser penado por hechos que no estén expresamente calificados, como delitos o faltas, por ley anterior a su perpetración; ni se impondrán otras penas que no sean previamente establecidas en la ley.”

Principio de mínima intervención: Este principio nos indica que el derecho penal debe ser el último recurso que se debe de utilizar para sancionar a una persona, que antes de llegar a él se debe agotar las demás alternativas. Lo encontramos regulado en el Artículo

8 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 se estipula: “La Ley sólo debe establecer penas estricta y evidentemente necesarias, y tan sólo se puede ser castigado en virtud de una Ley establecida y promulgada con anterioridad al delito, y aplicada legalmente.”

La exclusiva protección a bienes jurídicos: De acuerdo a Eduardo González Cauhapé-Cazaux este principio se define: “Se establece así una primera limitación al poder sancionador del Estado. Sólo podrán calificarse como delito aquellas conductas que lesionen o pongan en peligro bienes jurídicos. En ese sentido, no deben sancionarse meras conductas que no impliquen una lesión o un riesgo directo sobre el bien jurídico.”²⁶

Proporcionalidad de la Pena: Eduardo González Cauhapé-Cazaux lo define: “El principio de intervención mínima implica limitaciones en las sanciones que el Estado puede imponer. Debe existir algún tipo de proporción entre la lesión o peligro al bien jurídico y la sanción impuesta. Sanciones excesivamente altas, que no mantienen esta proporción conducen al “terror penal”. Existen innumerables ejemplos históricos, en los que simples hurtos eran sancionados con mutilación y muerte. En este punto se plantea el problema de determinar cuál es la sanción proporcionada, es decir, “cuánta” pena hay que imponer por cada delito. En primer lugar, en la determinación de la pena, se deberá considerar tanto el daño producido por el delito, como la culpabilidad del autor. Las penas más graves deberán reservarse para aquellos casos en los que se lesione gravemente bienes jurídicos importantes y en las que el nivel de culpabilidad sea más alto (por ejemplo, los asesinatos o el genocidio).

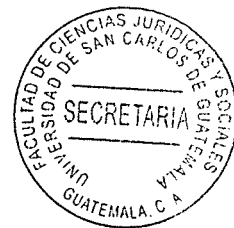
²⁶ González Cauhapé-Cazaux, Eduardo. **Apuntes de derecho penal guatemalteco**. Pág. 17.

En cuanto al límite mínimo de la pena, la indicación de mayor relieve, señala FERRAJOLI, es aquella “conforme a la cual la ventaja del delito no debe superar la desventaja de la pena: si no fuera así, efectivamente, la pena sería más bien una tasa, y no cumpliría ninguna función disuasoria”. Dicho de otra manera, la pena no tiene sentido si, a pesar de su imposición, sigue compensando cometer el delito. Por ejemplo, en muchos países, antes del desarrollo del derecho sancionador ambiental, le resultaba más económico a las empresas pagar las multas por deteriorar el medio ambiente que realizar las reformas en sus fábricas para eliminar las fuentes contaminantes. Sin embargo, parte de la doctrina e incluso algunas legislaciones penales, como la francesa, no señalan límite mínimo en las penas asociadas a los delitos.

En cuanto al límite máximo, se deben rechazar las penas que produzcan un sufrimiento mayor que el producido por el delito. Por ejemplo, el Código Penal, en su Artículo 201, sanciona con la pena de muerte a los autores de delito de secuestro. Sin entrar en la discusión de la legitimidad o la utilidad de la pena capital, parece absolutamente desproporcionada su imposición cuando ni siquiera se ha lesionado el bien jurídica vida de las víctimas.”²⁷

Son principios de fundamental importancia toda vez que limitan la facultad que posee el Estado como único ente soberano para castigar a los ciudadanos que cometan acciones contrarias a la ley, respetando sus derechos humanos, brindando las garantías que la Constitución Política de la República, así como los tratados y convenios establecen.

²⁷ González. **Op. Cit.** Pág. 22.



CAPÍTULO IV

4. Vulneración del principio de mínima intervención y proporcionalidad en la sanción de la infracción tributaria de cierre temporal

4.1. Generalidades

Para comprender de mejor manera el tema de investigación es necesario traer a colación las siguientes definiciones que si bien ya fueron abordados en los capítulos anteriores con temas medulares.

4.1.1. Principio

Los principios son aquellos pilares fundamentales en un sistema jurídico en virtud que buscan la coherencia, el equilibrio y la justicia, por lo que tienen una función importante debido a que sirven de fundamento para la interpretación, aplicación y creación de las normas jurídicas.

4.1.2. Principio de mínima intervención

Principio del derecho penal que establece que el derecho penal es la última instancia que se debe acudir dentro de los procesos, así mismo que el Estado debe de intervenir sólo en aquellos casos en los cuales sea estrictamente necesario para mantener el orden social y los bienes jurídicos que tenga un impacto en la población.

4.1.3. Principio de proporcionalidad de pena

Principio del derecho penal que establece que la pena impuesta debe ser acorde al daño causado, esto con la finalidad de no provocar un daño mayor al infractor de una norma jurídica que éste ha causado.

De conformidad con el Artículo 8 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789 se estipula “La Ley sólo debe establecer penas estricta y evidentemente necesarias, y tan sólo se puede ser castigado en virtud de una Ley establecida y promulgada con anterioridad al delito, y aplicada legalmente.”

4.1.4. El cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios

El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala no establece una diferencia entre negocio, establecimiento o empresa por lo que a continuación se brinda una definición de cada concepto:

María Jesús Hernández Ortiz define a la empresa como: “una entidad en la que se transforman unos recursos (humanos, materiales, inmateriales), que deben ser organizados y dirigidos de la mejor manera posible (a través de una estructura, reglas y procedimientos), en bienes y servicios que satisfagan necesidades, con la finalidad de obtener beneficios para distribuir a sus propietarios, actuando siempre bajo condiciones de riesgo”.²⁸

²⁸ Hernández Ortiz, María Jesús. **Administración de empresas.** Pág. 26

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

Al establecimiento Edmundo Vásquez lo define como: “El establecimiento es la base física de la empresa, su asiento material. Se ha identificado establecimiento con empresa, pero esta identificación es incorrecta, ya que la empresa es un organismo de producción vivo, dinámico y el establecimiento es la base inerte, estática de esa organización”.²⁹ En el Código de Comercio de Guatemala se regula al establecimiento como un elemento de la empresa mercantil lo cual establece en el Artículo 657.

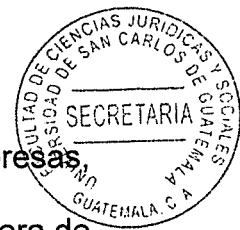
El cierre temporal es una sanción tributaria la cual es aplicada a los contribuyentes que incurran en las infracciones tributarias el cual tiene como objetivo dejar inactiva la actividad comercial del contribuyente como consecuencia de su desobediencia de las obligaciones reguladas en las leyes tributarias.

Juan Miguel Irías Girón define al cierre temporal como: “Sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de dichas unidades económicas, que reinciden en la comisión de las infracciones tributarias.”³⁰

José Paredes define al cierre temporal de la siguiente manera: “Es aquella que se impone

²⁹ Vásquez Martínez, Edmundo. **Instituciones del derecho mercantil guatemalteco**. Pág.117

³⁰ Irías. **Op. Cit.** Pág. 52.



en la práctica solo a las personas individuales o jurídicas propietarias de empresas, establecimientos o negocios que están en la formalidad, ya que a los que están fuera de esa categoría (o sea en la informalidad) es posible aplicarselas”³¹

4.2. Superintendencia de Administración Tributaria

4.2.1. Antecedentes

El Gobierno de Guatemala, a principios de 1997, tomó medidas para modernizar su sistema tributario, dentro de las medidas se encuentra la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, con lo cual se le delega la competencia que anteriormente tenía el Ministerio de Finanzas Públicas con la finalidad de crear un ente estatal autónomo, que tuviera a su cargo la correcta administración de los impuestos y las aduanas, con lo cual se conseguiría el aumento de los ingresos del Erario Público y su transparente recaudación de tributos motivo por cual es creada la Superintendencia de Administración Tributaria, a través del Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala.

Es creada la Superintendencia de Administración Tributaria con la finalidad de cumplir compromisos fiscales contenidos en el Programa de Modernización del Sector Público y en los Acuerdos de Paz de esta forma el sistema tributario guatemalteco se regula a través de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y el Código

³¹ Paredes Morales, José Domingo. **El derecho de defensa frente a la sanción del cierre temporal de empresas**. Pág. 24

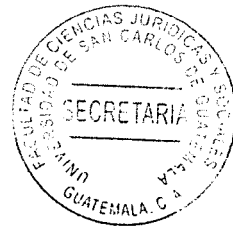


Tributario Decreto No. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

4.2.2. Administración Tributaria

En el manual de Administración Pública se define como: "las Administraciones Tributarias administran los impuestos. Implementan y hacen cumplir las leyes impositivas y reciben sus mandatos por ley. La actividad principal de una Administración Tributaria es gravar y cobrar los impuestos creados por ley. Las principales funciones de una Administración Tributaria incluyen, entre otras:

- Registrar contribuyentes, lo cual incluye la detección de la falta de registro y registro falso;
- Procesar declaraciones juradas, retenciones e información de terceros;
- Verificar o examinar que la información recibida esté completa y sea correcta (lo cual incluye actividades de auditoría);
- Procesar la exigencia de cumplimiento de cobro de deudas;
- Manejar quejas y apelaciones administrativas;
- Brindar servicios y asistencia a los contribuyentes; y



– Detectar y perseguir el fraude impositivo”.

La ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria en el Artículo 1 establece: “Como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios”.

Para Juan Miguel Irias Girón se entiende por Superintendencia de Administración Tributaria: “Entidad descentralizada del Estado con autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios; que tiene por objeto ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer, entre otras, las funciones principales siguientes: a) Ejercer la administración de régimen tributario; y, b) Administrar el sistema aduanero de la República.”³²

La Superintendencia de Administración Tributaria es un ente estatal fundamental dentro de la estructura orgánica del Estado derivado que es la encargada de recaudar los fondos que el Estado necesita para su funcionamiento para alcanzar el bien común el cual es su fin supremo de conformidad al Artículo 1 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en virtud que lo recaudado se emplea para sufragar los gastos del Estado y con ello se contribuye al desarrollo del país, así mismo debe velar por el cumplimiento de

³² Irias. **Op. Cit.** Pág. 92.

las obligaciones tributarias de los contribuyentes y la correcta aplicación de la legislación tributaria y aduanera en el país.

4.2.3. Facultades de la Superintendencia de Administración Tributaria

El Artículo 98 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en el cual establece: “La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos de este Código se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos.”

La Superintendencia de Administración Tributaria es el ente estatal encargado de la recaudación, fiscalización, debe velar por el cumplimiento de las leyes tributarias con la finalidad que todos los habitantes de la República contribuyan con el desarrollo del país a través del pago de los tributos de todos aquellos hechos generadores que surjan de las diferentes relaciones que se den dentro de la sociedad.

4.2.4. Derechos y obligaciones fiscales de los habitantes de la República de Guatemala

Antes de hacer referencia a cuáles son los derechos y obligaciones fiscales de los habitantes de la República de Guatemala, es necesario definir al sujeto pasivo dentro de la relación tributaria, Según Gladys Monterroso: “El Sujeto Pasivo está representado por

el Contribuyente, Deudor Tributario, o el Obligado ante el Estado para dar cumplimiento a la obligación tributaria en cumplimiento del Artículo 135 de la Constitución Política de la República que norma como un deber de los guatemaltecos contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley”.³³

4.2.4.1. Derechos fiscales de los contribuyentes

Es el conjunto de garantías con las que cuentan los contribuyentes frente a las actuaciones de la Administración Tributaria que tienen como objetivo fundamental proteger los intereses de los contribuyentes, estos se encuentran regulados en la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario, entre ellos tenemos los siguientes:

1. Los procedimientos que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria se encuentren debidamente establecidos en la ley.
2. La implementación de cursos por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria que los orienten en las obligaciones que tienen al momento de llevar a cabo un negocio jurídico.
3. Obtener información por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.
4. Obtención de crédito fiscal por las compras que realice el contribuyente.

³³ Monterroso. **Op. Cit.** Pág. 3.

4.2.4.2. Obligaciones fiscales de los contribuyentes

Son el conjunto de deberes que tiene los contribuyentes los cuales se encuentran regulados en ley, los cuales tiene como principal objetivo garantizar la recaudación de los tributos lo cual es esencial para sufragar los gastos del Erario Público, entre las cuales encontramos los siguientes:

1. Pago de los tributos.
2. Presentar sus declaraciones juradas
3. Inscripción en la Superintendencia de Administración Tributaria
4. Emitir los documentos tributarios autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria
5. Conservar la documentación de las relaciones jurídicas de las que sea parte.

4.3. Infracciones tributarias sancionadas con cierre temporal

El Artículo 85 del Código Tributario Decreto 6-1 del Congreso de la República de Guatemala establece: "Infracciones sancionadas con el cierre temporal. Se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones siguientes: 1. No emitir o no entregar facturas, notas de débito, notas de crédito o documentos exigidos por las leyes tributarias

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

El Artículo 85 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala delimita cuales son las obligaciones tributarias que en caso de incumplimiento y ser verificadas por la Superintendencia de Administración Tributaria deben ser sancionados con el cierre temporal o definitivo del establecimiento, negocios o empresas.

4.4. Artículo 86 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala

A lo largo del tiempo, la sanción de cierre temporal contemplada en el Artículo 86 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, la cual se deberá de imponer por las infracciones tributarias contenidas en el Artículo 85 ha sufrido diversos cambios dentro del marco del derecho tributario guatemalteco.

Durante el mandato de Justo Rufino Barrios se implementó una reforma tributaria en el año 1881. Esta reforma dio origen al primer Código Fiscal de Guatemala, conocido como el Decreto No. 263. Aunque anteriormente se contaba con un reglamento en materia tributaria que fue emitido en el gobierno del Dr. Mariano Gálvez.



El Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regulaba cuando fue aprobado en su Artículo 85: “Actos de defraudación: son actos de defraudación: 1) declarar importes, cantidades y datos falsos u omitir deliberadamente informaciones que influyan en la determinación de la obligación tributaria. 2) Emplear mercaderías, objetos o productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los que corresponde, según la ley que conceda la exención o franquicia. 3) Elaborar o comerciar clandestinamente mercaderías gravadas. Se consideran comprendidas en estas acciones la sustracción a los controles fiscales, la utilización indebida de sellos, timbres, precintos y demás medios de control, o su destrucción o adulteración, asimismo la alteración de las características de la mercadería, su ocultación cambio de destino y falsa indicación de procedencia. 4) Ocultar mercaderías, objetos o productos gravados”.

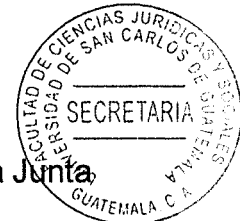
El Artículo 86 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala contemplaba inicialmente la sanción de cierre temporal de negocios, establecimientos y empresas sin embargo derivado de la firma de los Acuerdos de Paz se proceden a realizar varias modificaciones a las leyes tributarias del país con lo cual se deroga la sanción de cierre temporal de establecimiento, negocios o empresas tras la aprobación del Decreto 67-94 del Congreso de la República en su Artículo 8 contenía la derogación del Artículo 86 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

La sanción de cierre temporal de establecimientos, negocios o empresas se reincorpora al Código Tributario guatemalteco a través del Decreto 58-96 del Congreso de la Republica de Guatemala el cual regula en su Artículo 19: “ Cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios: Cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios,

es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de dichas empresas, establecimientos o negocios que reincidan en la comisión de las infracciones tipificadas conforme a los numerales 1, 4,6, 9 y 10 del Artículo 94 de este Código. Cuando el infractor cometa la infracción sólo en una o en alguna de sus empresas, establecimientos o negocios la sanción se aplicará únicamente en aquella o aquellas en se haya cometido la infracción.

SANCIÓN: El cierre temporal se decretará por un plazo mínimo de 3 días hábiles y un máximo de 10 días hábiles, excepto cuando proceda duplicar la sanción conforme las disposiciones de este mismo artículo. No procederá la aplicación del cierre temporal, cuando se presuma la comisión de un delito en cuyo caso la Administración Tributaria aplicará lo dispuesto en el Artículo 70 y 90 de este Código. Al considerarse la reincidencia y la comisión de las infracciones a que se refieren los Artículos 74 y numerales 1,4,6,9 y 10 del Artículo 94 de este Código, la Administración Tributaria lo documentará y con base en dictamen legal, resolverá solicitando al juez penal competente, la imposición de la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio.

El Juez Penal competente, la imposición de la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio. El juez dentro de las 48 horas siguientes a la recepción de la solicitud y la resolución de la Administración Tributaria, fijará audiencia oral para 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 este artículo, cuando proceda. En el caso de las entidades cuya vigilancia y fiscalización corresponde a la Superintendencia de Bancos, la Administración Tributaria únicamente



acudirá ante el Juez Penal, competente después de obtener opinión favorable de la Junta Monetaria. En el caso de las Bolsas de Valores, la opinión favorable se requerirá al Ministerio de Economía.

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

Sí el contribuyente se resiste, viola los sellos oficiales o por cualquier otro medio abre o utiliza la empresa, establecimiento o negocio cerrado, se le sancionará duplicando el plazo fijado inicialmente, sin perjuicio de instruir proceso por los delitos que correspondan. Cuando el lugar cerrado temporalmente fuera a su vez casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en el no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesional u oficio, del sancionado por el tiempo que dure la sanción. Cuando se trate de centros hospitalarios, el juez reemplazará dicha sanción por una multa equivalente al cinco por ciento (5%) de los ingresos brutos obtenidos por el sancionado, durante el último mes calendario anterior a la fecha en la que se decretó el cierre temporal. El cumplimiento de esta sanción no libera al infractor de la obligación del pago de las prestaciones laborales a sus dependientes."

Se puede establecer que el Artículo 19 del Decreto 58-96 del Congreso de la Republica

de Guatemala establece la competencia a los jueces del ramo penal, sin embargo, no hace una diferenciación si un juez de instancia o de paz es el competente para conocer para imponer la sanción de cierre temporal a establecimientos, negocios o empresas. "A lo largo de la historia de Guatemala todos los gobiernos se han visto obligados a intentar reformas tributarias ante la permanente debilidad de las finanzas públicas."³⁴ La recaudación de los tributos ha sido fundamental para todos los gobiernos debido que de estos es que provienen el dinero que por el cual se logra el funcionamiento del Estado.

El Pacto Fiscal tenía como objetivos principales el fortalecimiento de las finanzas públicas, el desarrollo social y promover un sistema tributario equitativo por lo cual este se deriva de varias negociaciones de los sectores de la sociedad civil, en virtud que el Estado necesita que sus habitantes contribuyan a sufragar sus gastos de funcionamiento derivado que los fondos se obtienen de los tributos que son recaudados, el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los habitantes de la república contribuirían en el desarrollo social por lo cual se aprueba el Decreto 29-2001 del Congreso de la República de Guatemala.

El Decreto 29-2021 del Congreso de la República de Guatemala tuvo la finalidad de reformar el Código Tributario lo cual trajo consigo cambios de gran impacto en el sistema tributario guatemalteco, derivado que se da la creación de nuevos impuestos, el aumento de las tasas impositivas y la creación de medidas para castigar de forma severa a los evasores y elusores fiscales dándoles la facultad de ser sancionadas penalmente.

³⁴ <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/a46ebb9c-f4ea-4379-a6f8-831f3d5e7c04/content> (Consultado 22 de marzo de 2024)

El Decreto 29-2001 del Congreso de la República de Guatemala reforma el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República, en su Artículo 11: "Infracciones sancionadas con el cierre temporal Se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando se incurra en la comisión de las infracciones siguientes: 1) Realizar actividades comerciales, agropecuarias, industriales o profesionales, sin haberse registrado, 2) No emitir o no entregar facturas, tickets, notas de débito, notas de crédito, recibos o documentos, 3) No emitir facturas, tickets, notas de débito, notas de crédito, recibos u otros documentos exigidos por la Administración Tributaria. 4) Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas no autorizados por la Administración Tributaria para emitir facturas, tickets u otros documentos equivalentes, o utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados, en establecimientos distintos del registrado para su utilización.

Y en su Artículo 12 se reforma el Artículo 86 del Decreto 6-91 quedando de la siguiente manera: Artículo 86. Cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios. El cierre temporal, de las empresas, establecimientos o negocios, es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de dichas empresas, establecimientos o negocios, que incurran en la comisión de las infracciones tipificadas en el Artículo 85 de este Código.

Cuando el infractor sea propietario de varias empresas, establecimientos o negocios, pero cometa la infracción, sólo en uno de ellos, la sanción se aplicará únicamente en aquel o aquellos en que haya cometido la infracción. SANCIÓN. El cierre temporal, se aplicará por un plazo mínimo de 10 días y un máximo de 20 días, continuos. La sanción

se duplicará en caso de reincidencia o cuando así proceda conforme a las disposiciones de este artículo. Al comprobar la comisión de una de las infracciones a que se refiere el Artículo 85 de este Código, la Administración Tributaria lo documentará y con base en dictamen legal, resolverá solicitando al juez del Ramo Penal, las imposiciones de 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 para escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes. Al finalizar la audiencia, el juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva ordenando el cierre temporal, conforme a este artículo cuando proceda.

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

Tras diversas reformas el Artículo 86 del Código Tributario en la actualidad regula la sanción del cierre temporal de empresas, negocios o establecimientos en el Artículo 86: “El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de dichas empresas,

establecimientos o negocios, que incurran en la comisión de las infracciones tipificadas en el artículo 85 de este Código. Cuando el infractor sea propietario de varias empresas, establecimientos o negocios, pero cometa la infracción sólo en uno de ellos, la sanción se aplicará únicamente en aquel o aquellos en que haya cometido la infracción. **SANCIÓN:** El cierre temporal se aplicará por un plazo mínimo de diez (10) días y por un máximo de veinte (20) días, continuos.

La sanción se duplicará, conforme a lo dispuesto en este artículo, si el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola u oculta los dispositivos de seguridad, o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado. Al comprobar la comisión de una de las infracciones a que se refiere el artículo 85 de este Código, la Administración Tributaria lo documentará mediante acta o por conducto de su Intendencia de Asuntos Jurídicos, presentará solicitud razonada ante el juez de paz del ramo penal competente, para que imponga la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio.

El juez, bajo pena de responsabilidad, fijará audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes a la recepción de la solicitud; en la misma audiencia deberá escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes. Al finalizar la audiencia, el juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva, ordenando el cierre temporal conforme a este artículo, cuando proceda. En el caso de entidades sujetas a la vigilancia y fiscalización de la Superintendencia de Bancos, la Administración Tributaria únicamente acudirá ante el juez penal competente después de obtener opinión favorable de la misma. En el caso de las entidades bursátiles, la opinión

favorable se requerirá al Ministerio de Economía.

Dichas opiniones deberán emitirse dentro del plazo de diez (10) días contados a partir del día siguiente a aquel en que se hubieren requerido. De no producirse dentro de dicho plazo, la opinión de dichas entidades se reputará como emitida en sentido favorable, y serán responsables por la omisión. El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios será ejecutado por el juez que lo decretó con la intervención de un representante de la Administración Tributaria, quien impondrá sellos oficiales con la leyenda "CERRADO TEMPORALMENTE POR INFRACCIÓN TRIBUTARIA", los cuales también deberán ser autorizados por el juez con el sello del tribunal y la indicación "POR 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 temporalmente fuere a su vez casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión u oficio del sancionado, por el tiempo que dure la sanción. Contra lo resuelto por el juez competente, procederá el recurso de apelación.

El cumplimiento de la sanción no libera al infractor de la obligación del pago de las

prestaciones laborales a sus dependientes, de conformidad con lo establecido en el artículo 61 literal g) del Código de Trabajo, Decreto Número 1441 del Congreso de la República y sus reformas. En caso de reincidencia, se estará a lo dispuesto en el artículo 74 del Código Tributario. A solicitud del sancionado, el juez podrá reemplazar la sanción de cierre temporal por una multa equivalente hasta el diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos en el establecimiento sancionado durante el último período mensual. Dicha multa no podrá ser menor a diez mil Quetzales (Q.10,000.00).

En el caso que el contribuyente se encuentre inscrito en el Régimen de Pequeño Contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, la sanción de cierre temporal se podrá reemplazar por una multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00)."

4.5. Aportes del derecho comparado

Varios países han enfatizado su esfuerzo para promover la creación de empleo como un elemento crucial para el desarrollo nacional, lo que conlleva a una mitigación de llevar al ámbito penal las sanciones tributarias con la finalidad de promover alternativas para sancionar las infracciones tributarias, sin necesidad de castigar al contribuyente con el cierre temporal del negocio esto en virtud que al imponer el cierre temporal ocasiona daños en el prestigio de los establecimientos que son sancionados de esta manera por lo que la regulación internacional contempla que el derecho penal debería ser la última instancia a la cual el Estado debe para promover la conciencia tributaria ante los contribuyentes en virtud que el Estado se ve afectado al recurrir a él derivado que deja de obtener ingresos de la actividad comercial del contribuyente.



Por lo que se hace necesario la creación de órganos especializados en temas fiscales no solo para imponer sanciones, sino también que conozca todos los asuntos que surjan entre el Estado y los ciudadanos guatemaltecos en el ámbito tributario brinda las siguientes alternativas:

El Código de Procedimiento Tributario de Panamá en su Artículo 6 establece un glosario en el cual hace diferenciación en evasión fiscal administrativa y defraudación fiscal penal definiendo cada una así:

“4. Evasión fiscal administrativa. Cuando el obligado tributario o contribuyente en cuestión, realiza cualquier acción u omisión dolosa, con el fin de reducir, eliminar por completo o incluso demorar el cumplimiento y pago de cualquier tipo de obligación tributaria, que será competencia de la Administración Tributaria cuando el supuesto monto defraudado sea inferior a trescientos mil balboas (B/.300 000.00), excluyendo las multas, recargos e intereses en un periodo fiscal (un año). La evasión será calificada de acuerdo con las conductas establecidas en los artículos 284, 285, 286 Y 287.;

5. Defraudación Fiscal penal. Cuando el obligado tributario o contribuyente en cuestión, realiza cualquier acción u omisión dolosa, con el fin de reducir, eliminar por completo o incluso demorar el cumplimiento y pago de cualquier tipo de obligación tributaria, que será competencia del Ministerio Público cuando el supuesto monto defraudado sea igual o superior a trescientos mil balboas (B/.300 000.00), excluyendo las multas, recargos e intereses en un periodo fiscal (un año). La defraudación fiscal será calificada de acuerdo con las conductas establecidas en los artículos 284, 285, 286 y 287.”

Así mismo en el Artículo 208 en mismo cuerpo legal panameño establece: “Artículo 208
Resolución de propuesta de regularización al concluir la fiscalización por deuda tributaria.
Concluidas las actuaciones de los funcionarios fiscalizadores y con posterioridad a la
emisión de un acta de cierre de fiscalización, cuando dicha fiscalización establezca una
deuda tributaria, se emitirá una resolución firmada por la Dirección General de Ingresos
denominada propuesta de regularización.

Dicha propuesta contendrá los ajustes o modificaciones a la autoliquidación o
determinación voluntaria del sujeto fiscalizado, o la determinación que consideren
procedente en caso de no haber mediado declaración. Asimismo, podrá contener la
eventual sanción a imponer cuando además de la deuda tributaria se detecten
incumplimientos formales.

Cuando las actuaciones de los funcionarios fiscalizadores determinen que existen
indicios de una posible causa de evasión o defraudación fiscal, la cual debe estar
certificada por un funcionario idóneo como contador público autorizado de la
Administración Tributaria y esta corresponde a una posible lesión al Tesoro Nacional igual
o superior al monto de trescientos mil balboas (8/300 000.00), excluyendo multas,
recargos e intereses, no se dictará una propuesta de regularización, sino que se remitirá
un informe debidamente refrendado por el director general de Ingresos y por un contador
público autorizado al Tribunal Administrativo Tributario, de acuerdo con lo regulado en
los artículos 127 y 128.

Cuando bajo las mismas circunstancias señaladas en el párrafo anterior la cuantía sea

inferior a trescientos mil balboas (8/300 000.00), excluyendo multas, recargos e intereses, el procedimiento a seguir es el que se establece en el Título V, que regula los ilícitos tributarios. En todo caso será necesario indicar los hechos, pruebas y fundamentos jurídicos que respaldan los ajustes, otorgándole al fiscalizado un plazo de diez días hábiles para que manifieste su conformidad total o parcial o para que alegue lo que convenga a su derecho. Dentro de este plazo, el fiscalizado podrá solicitar que su presentación se realice mediante entrevista oral con los funcionarios involucrados en la fiscalización y otros designados para estos propósitos.

Para efectos del plazo de conclusión de actuaciones, a que se refiere este artículo, será con la emisión de esta propuesta de regularización en que se tendrán por concluidas. Dicha propuesta de regularización se realizará a través de una resolución, la cual, al no surtir ningún efecto jurídico sobre el sujeto fiscalizado, no podrá ser objeto de ningún recurso de impugnación. La propuesta de regularización sobre la que se haya emitido conformidad no podrá modificarse, salvo que hubiera mediado manifiesto error de hecho. La emisión de conformidad se deberá realizar mediante nota simple dirigida al director general de Ingresos y firmada por el sujeto fiscalizado, ya sea persona natural o jurídica, en todo caso cuando la nota no pueda ser firmada por el obligado tributario o contribuyente, esta deberá ser firmada por el representante legal debidamente facultado para dicha actuación.

Artículo 292 regula: "Infracciones o contravenciones formales relacionadas con la obligación de llevar libros y registros contables y tributarios. Constituyen infracciones formales relacionadas con la obligación de llevar libros y registros contables y tributarios,

incluyendo los de carácter electrónico:

1. No llevar los libros o registros contables exigidos por las leyes. La sanción consistirá en multa de mil balboas (B/. 1 000.00) a cinco mil balboas (B/.5 000.00), la primera vez. En caso de reincidencia, la multa será de cinco mil balboas (B/.5 000.00) a diez mil balboas (B/.10 000.00) y el cierre temporal del establecimiento, según lo dispuesto en el artículo 273.
2. No llevar los libros o registros contables en la forma y condiciones establecidas por las normas correspondientes. La sanción consistirá en multa de quinientos balboas (B/.500.00) a mil balboas (B/. 1 000.00), la primera vez. En caso de reincidencia, la multa será de mil balboas (B/. 1 000.00) a dos mil quinientos balboas (B/.2 500.00).
3. No exhibir los libros, registros u otros documentos cuando la Administración Tributaria lo solicite. La sanción consistirá en multa de cien balboas (B/. 1 00.00) a quinientos balboas (B/.500.00), la primera vez. En caso de reincidencia, la multa será de quinientos balboas (B/.500.00) a mil balboas (B/. 1 000.00).
4. Llevar con atraso mayor del permitido por las normas vigentes la contabilidad u otros registros exigidos por las disposiciones legales. La sanción consistirá en multa de quinientos balboas (B/.500.00) por mes.”

En el Artículo 273 del Código de Procedimiento Tributario de Panamá regula las sanciones a imponer: “Tipos de sanciones. Las sanciones aplicables serán:

1. Intereses moratorios.
2. Multa, que podrá ser proporcional o una suma fija.
3. Cierre temporal del establecimiento donde se cometió la infracción, solamente en los casos establecidos en este Código, sin exceder más de dos días hábiles y solo si se es reincidente de la infracción. El cierre deberá ser autorizado por el Tribunal Administrativo Tributario.
4. Arresto, solamente en los casos de competencia de la esfera judicial, es decir por defraudación fiscal penal superior a trescientos mil balboas (B/.300 000.00), excluyendo multas, recargos e intereses, mediante sentencia judicial ejecutoriada.

Las multas o montos establecidos por sanciones no pagadas dentro del término de cuarenta y ocho horas serán remitidos inmediatamente a la jurisdicción coactiva, siempre que se trate de resoluciones ejecutoriadas.

Los recargos aplicables por deudas tributarias serán considerados indemnización a favor del Tesoro Nacional por incumplir con los plazos de pago y no son una sanción. Las impugnaciones interpuestas se resolverán de conformidad con lo dispuesto en el artículo 343.” La sanción de cierre temporal de establecimientos, negocios, locales contemplada en la legislación tributaria de Panamá es una sanción más severa para aquellas personas jurídicas o individuales que ya incurrido en una infracción tributaria y vuelven a cometer otra infracción tributaria así mismo el tiempo que dura la sanción menor a la establecida

en Guatemala.

“Artículo 294. Desacato. Se considerarán desacato a las órdenes de la Dirección General de Ingresos:

1. La reapertura de un establecimiento en violación de un cierre temporal, que haya sido autorizado por el Tribunal Administrativo Tributario.
2. La destrucción o alteración de los sellos, precintos o cerraduras colocados por la Administración Tributaria, o la realización de cualquier otra operación destinada a desvirtuar la colocación de sellos, precintos o cerraduras, que no haya sido suspendida o revocada por orden administrativa o judicial.

También incurre en desacato, el funcionario que incumpla las órdenes de los jueces y magistrados de la jurisdicción administrativa tributaria. La sanción consistirá en multa de quinientos balboas (B/.500.00) mensuales hasta que se acate la orden administrativa. En el caso de los servidores públicos, esta sanción es sin perjuicio de la responsabilidad disciplinaria de la institución respectiva. Las personas naturales que sean citadas ante los distintos despachos de la Dirección General de Ingresos y no asistan sin causa justificada serán sancionadas con multa de cincuenta balboas (B/.50.00) diarios. Una multa de igual valor será aplicada aquellos profesionales por los incumplimientos dispuestos en los artículos 19 y 20.” Del citado Artículo de la legislación panameña se puede preciar que la legislación pese a que se desacate la sanción no es severa la imposición de la sanción por el desacato de la misma, no se duplica como el caso de

Guatemala.

El Código Tributario salvadoreño contempla la sanción de cierre temporal en su Artículo 257.- "El cierre temporal de establecimientos, empresas, locales, negocios y oficinas, es la sanción que se impone a las personas naturales o jurídicas propietarias de aquellas o aquellos, que reincidan en la comisión de las infracciones tipificadas en los artículos 239 de este Código." Como se puede apreciar en el Salvador la sanción de cierre temporal se impone cuando infractor ya cometido anteriormente una infracción tributaria y vuelve a cometer otra infracción de índole tributaria, a diferencia de del caso de Guatemala, en donde la Superintendencia de Administración Tributaria solicita desde la primera infracción la imposición de esta sanción.

Artículo 239.- Constituyen incumplimientos con relación a la obligación de emitir y entregar documentos:

1. Omitir la emisión o la entrega de los documentos exigidos por este Código. Sanción: Multa equivalente al cincuenta por ciento del monto de la operación por cada documento, la que no podrá ser inferior a cuatrocientos noventa colones; "Igual sanción se aplicará cuando los valores consignados en los documentos emitidos por los contribuyentes no coincidan con los documentos en poder de los adquirentes de bienes o prestatarios de servicios."
2. Emitir los documentos obligatorios sin cumplir con uno o más de los requisitos o especificaciones formales exigidos por este Código. Sanción: Multa equivalente al

treinta por ciento del monto de la operación por cada documento, la que no podrá ser inferior a cuatrocientos noventa colones;

3. Emitir comprobante de crédito fiscal por la transferencia de alimentos y víveres a contribuyentes cuyo giro ordinario no sea la venta de comida en restaurantes o empresas similares. Sanción: Multa equivalente al diez por ciento del monto de la operación, la que no podrá ser inferior a un salario mínimo mensual;
4. Emitir documentos con numeración duplicada y no declarada. Sanción: Multa equivalente
5. al veinticinco por ciento del monto de la cantidad u operación no declarada por cada documento, la que no podrá ser inferior a cuatrocientos noventa colones:
6. Emitir tiquetes en sustitución de facturas por medio de Máquinas Registradoras, o Sistemas computarizados o electrónicos, no autorizados por la Administración Tributaria. Sanción: Multa de cuatro mil novecientos setenta colones por cada máquina registradora o Sistema no autorizado. Lo anterior, sin perjuicio de la sanción a que hubiere lugar por emitir documentos sin cumplir con los requisitos establecidos por este Código; y,
7. Mantener máquinas registradoras o Sistemas para control interno en los establecimientos en que tengan Máquinas Registradoras autorizadas, o emitir Factura Simplificada en establecimientos o negocios sin estar obligado por este Código para su utilización. Sanción: Multa de cinco salarios mínimos mensuales por

cada Máquina registradora o Sistema no autorizado. Lo anterior sin perjuicio de la sanción a que hubiere lugar por emitir documentos sin cumplir los requisitos establecidos por este Código.”

Por su parte la legislación tributaria de Argentina establece lo siguiente:

Artículo 41 de ley 11683: “El juez administrativo se pronunciará una vez terminada la audiencia o en un plazo no mayor a los dos (2) días.”

Artículo 49 de ley 11683: “el juez administrativo podrá reducir a su mínimo legal o eximir de sanción, cuando a su juicio la infracción no revistiere gravedad.” De la legislación tributaria de Argentina podemos contemplar que es un juez del ámbito administrativo quien es el competente para sancionar a los infractores tributarios, no juez del ramo penal como lo regula la legislación guatemalteca.

En Guatemala encontramos regulado el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria en el Artículo 21 bis el cual establece: “Se crea el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero como el órgano colegiado que en calidad de autoridad superior le corresponde con exclusividad las competencias siguientes:

- a) Conocer y resolver todos los recursos en materia tributaria y aduanera, previo a las instancias judiciales y que, por disposición del Código Tributario, la Ley Nacional de Aduanas, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su reglamento, sean de su competencia, y de las demás leyes y reglamentos aplicables;

- b) Ordenar el diligenciamiento de pruebas periciales necesarias para el conocimiento o mejor apreciación de los hechos sobre los que ha de resolver, así como medidas o diligencias para mejor resolver, notificando a los interesados de conformidad con la ley; y,
- c) Cumplir con las demás funciones que se le establecen en esta Ley y otras aplicables. Las resoluciones que el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero emita respecto a los recursos de alzada, darán por finalizada la vía administrativa y causarán estado, para los efectos de usar la vía contencioso administrativa.”

Aunque las legislaciones de otros países le concedan la competencia al Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero; en Guatemala con el objetivo de realizar una labor imparcial e independiente se hace necesario ampliar la competencia al Tribunal de lo Contencioso Administrativo para que sea este quien conozca de las sanciones de las infracciones tributarias con la finalidad de atenuar la carga laboral con la que cuentan los juzgados de paz penal en el país y a su vez no contrariar la naturaleza del derecho penal, el cual debe de ser utilizado como última ratio, en virtud que el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero forma parte de la estructura orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

En virtud que en sentencia de fecha veintiséis de octubre de dos mil veintitrés la Corte de Constitucionalidad dentro del Expediente 620-2023 establece: “...en lugar de que la propia dependencia administrativa ventile el asunto, se encomienda ello a un órgano jurisdiccional, debido a la afectación que dicha sanción puede provocar a determinados

derechos fundamentales.”

Siendo lo oportuno que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo tenga la competencia del conocimiento de los procesos e imposición de la sanción de las infracciones tributarias de cierres temporales a negocios, establecimientos o empresas, de acuerdo a Hugo Haroldo Calderón Morales la jurisdicción contencioso administrativa es “La jurisdicción contencioso administrativa es la jurisdicción administrativa por naturaleza. De tal manera que la misma debe conocer de las pretensiones fundamentadas en derecho administrativo”³⁵

Así también el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en su Artículo 84 establece: “...Independientemente de requerir a los tribunales competentes las acciones penales y/o las sanciones de suspensión de la apertura de los negocios que incurran en infracciones al Código Tributario, en omisión, evasión o defraudación de tributos y contribuciones, o incumplan en el pago de los mismos.”

Siendo el Tribunal de lo Contencioso Administrativo un órgano jurisdiccional que pertenece a la estructura orgánica del Organismo Judicial de conformidad a lo regulado en el Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual regula “Su función es de controlar de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.”

³⁵ Calderón Morales, Hugo Haroldo. **El contencioso administrativo en Guatemala**. Pág. 7

En Guatemala, la Superintendencia de Administración Tributaria a diferencia de las Administraciones Tributarias de otros países busca la imposición de la sanción de cierre temporal a todo contribuyente que incurra en las infracciones contenidas en el Artículo 85 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, como se ha podido establecer que otros países previo a establecer la sanción de cierre temporal, han implementado la imposición de otras sanciones como lo es la multa, lo cual va de una forma gradual en virtud que las Administraciones Tributarias en las legislaciones citadas utilizan la sanción de cierre temporal de los negocios, establecimientos o empresas como una medida más severa y es solicitada cuando se es reincidente en la comisión de infracciones tributarias, sin embargo en Guatemala, cuando se es reincidente la Superintendencia de Administración Tributaria solicita que el cierre sea permanente.

Así también en las referidas legislaciones se establece el procedimiento administrativo que la Administración Tributaria debe llevar a cabo para realizar la solicitud de cierre temporal, sin embargo en Guatemala, en el Código Tributario no se encuentra regulado el procedimiento específico que la Superintendencia de Administración Tributaria debe de realizar, por lo que se hace necesario que el procedimiento a emplear sea regulado para que los contribuyentes no sean vulnerados en sus derechos debido a que la propia Administración Tributaria utilice un procedimiento que no se encuentra regulado en ley para llevar a cabo la fiscalización del incumplimiento o no de las infracciones que regula el Artículo 85 del Código Tributario.

“La proporcionalidad debe de fundamentarse en el límite de lo que es lícito y necesario de parte del Estado al momento de aplicar una sanción a los contribuyentes,

considerando además que la naturaleza de estos sujetos como se ha dicho es contribuir al gasto público para el buen funcionamiento de la administración pública, por tanto, debe de tener un trato justo, equitativo y proporcional a cada situación concreta donde deban considerarse todos los elementos del hecho para aplicar una sanción.”³⁶

A la vez para evitar vulnerar el principio de proporcionalidad toda vez que la pena impuesta es más gravosa que el daño causado, siendo deber del Estado garantizar el desarrollo integral de los habitantes de la República de tal como lo estipula el Artículo 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala “Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.”

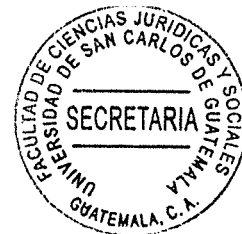
Al imponer la sanción de cierre temporal a los establecimientos, negocios o empresas no solo se afecta al contribuyente con esta acción al dejar de percibir totalmente los ingresos para su sustento sino también al erario público, porque con esta sanción el Estado no puede percibir los tributos por la inactividad comercial del contribuyente, por lo que sería oportuno la creación de una dependencia dentro de la estructura orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria quien sea la encargada de administrar los negocios, establecimientos o empresas a las cuales les sean detectadas irregularidades tributarias, esto con la finalidad que el negocio, establecimiento o empresa continúe su actividad comercial a través de una intervención que sea ejercida por personal de la Administración Tributaria la cual sea impuesta a través de la sentencia que dicte el

³⁶ Álvarez Aguirre, Waldemar. **El cierre temporal y el principio de proporcionalidad en materia tributaria.** Pág. 29.

Tribunal de lo Contencioso Administrativo, debido que se considera el competente en virtud que es un órgano de jurisdicción administrativa.

Al implementarse esta medida se evita un impacto negativo en la fama comercial con la posee el negocio al ser sancionado con el cierre temporal, así mismo continúa generando utilidades al contribuyente para su sustento y de su núcleo familiar; y a su vez continúa proveyendo de empleos, derivado que después del cese de la sanción existe la posibilidad que el contribuyente no pueda continuar con sus operaciones de la forma en que lo hacía con anterioridad a la aplicación de la sanción, lo cual puede conllevar a despidos de los trabajadores posterior al cese de la sanción, en virtud le corresponde sufragar todos los gastos como si el negocio continuará funcionando, lo cual puede generar también una falta de credibilidad de sus proveedores.

Así mismo deberá de considerarse la aplicación de la sanción de cierre temporal de forma gradual es decir la Administración Tributaria administre temporalmente el establecimiento, negocio o empresa cuando el contribuyente no haya cometido una infracción tributaria con anterioridad y haya sido sancionado con esta medida por lo cual en caso de reincidencia si sea aplicada la sanción de cierre temporal con la finalidad de hacer comprender al contribuyente de las efectos y consecuencias de incumplir con sus obligaciones fiscales.

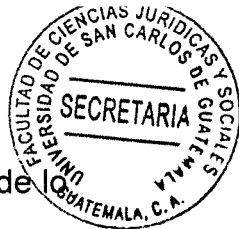


CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El problema consiste en la vulneración del principio de mínima intervención y proporcionalidad siendo principios que limitan el ius puniendi que posee el Estado como el único ente soberano para castigar las acciones contrarias a la ley, al establecer la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios.

Se lesiona el principio de mínima intervención del derecho penal ya que al ser un juez del ramo penal quien sanciona al contribuyente con el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios de conformidad con el Artículo 86 del Decreto de 6-91 del Congreso de la República de Guatemala por las infracciones tributarias contenidas en el Artículo 85 del mismo cuerpo normativo, al no existir un procedimiento administrativo previamente establecido en ley. Se transgrede el principio de proporcionalidad toda vez que la pena impuesta es más gravosa que el daño causado, siendo deber del Estado garantizar el desarrollo integral de los habitantes de la República de tal como lo estipula el Artículo 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Concluida la presente investigación, se pudo determinar la necesidad de ampliar la competencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo para que sea el competente sancionar a los infractores tributarios en virtud que el Artículo 221 establece que es el contralor de la juridicidad de la administración pública, la creación de una dependencia dentro de la Superintendencia de Administración Tributaria quien sea la encargada de administrar las empresas, establecimientos o negocios, a los cuales les sean detectadas irregularidades tributarias, esto con la finalidad que continúe su actividad comercial a



través de una intervención impuesta a través de la sentencia que dicte el Tribunal de lo Contencioso Administrativo y la necesidad de reformar el Código Tributario para establecer el procedimiento administrativo que debe realizar la Superintendencia de Administración Tributaria para solicitar la imposición de la sanción de cierre temporal a empresas, establecimientos o negocios por la comisión de las infracciones tributarias del Artículo 85 del Código Tributario, con la finalidad de garantizar el principio del debido proceso.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ AGUIRRE, Waldemar. **El cierre temporal y el principio de proporcionalidad en materia tributaria**. Tesis Licenciatura, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Panamericana de Guatemala, 2018.
- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. 11ª. ed., s.l.i., Ed. HELIASTA S.R.L., 1993.
- CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo. **El contencioso administrativo en Guatemala**. s.l.i., s.e., s.f.
- CONSORTIUM LEGAL. **Guatemala: El cierre de establecimiento y la sustitución la sanción por multa** <https://consortiumlegal.com/guatemala-el-cierre-de-establecimiento-y-la-sustitucion-de-la-sancion-por-multa/> (Consultado 09-11-2022).
- DE MATA VELA, José Francisco. **Derecho penal guatemalteco**. 13ª. edición Guatemala, Guatemala: Ed. F&G Editores, 2002.
- FRIAS CABALLERO, Jorge. **Principios fundamentales de la teoría del delito en el estado de derecho**. s.l.i., Ed. Instituto Vasco de Criminología, 1989.
- GALINDO CAMACHO, Miguel. **Teoría de la administración pública**. Ed. Porrúa, México, 2000.
- GONZÁLEZ CAUHAPÉ-CAZAUX, Eduardo. **Apuntes de derecho penal guatemalteco**. 2ª. edición, Guatemala, Guatemala: Ed. Fundación Myrna Mack, 2003.
- GUERRERO, Omar. **Principios de administración pública**. 1ª. edición, México, Ed. Instituto Nacional de Administración Pública A.C., 2019.
- HERNÁNDEZ ORTIZ, María Jesús. **Administración de empresas**. 2ª. edición, Madrid, España, Ed. Ediciones Pirámide, 2014.
- HINTZE, Atto. **Historia de las Formas Políticas**. 2ª. edición, Madrid, España, Ed. Revista de Occident., 1968.
- IRÍAS GIRÓN, Juan Miguel. **Catálogo de términos y sus definiciones utilizadas en administración financiera y administración tributaria**. Guatemala, s.e., 2002.
- JUÁREZ GONZÁLEZ, Helen Johana. **El delito de extorsión como fenómeno evolutivo del deterioro social en Guatemala**. Tesis Licenciatura, Escuela de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad Mariano Gálvez de Guatemala, 2015.



MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios**. Guatemala, Ed. Comunicación Grafica G&A, 2019.

PAREDES MORALES, José Domingo. **El derecho de defensa frente a la sanción del cierre temporal de empresas**. Guatemala, Universidad Rafael Landívar, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2007.

QUIROGA LAVIÉ, Humberto. **Curso de derecho constitucional**. Buenos Aires, Argentina, Ed. Depalma, 1987.

QUISBERT, Ermo. **Derecho constitucional. Principios constitucionales**. Bolivia, s.e. 2006.

SEVILLANO CHÁVEZ, Sandra. **Lecciones de derecho tributario: Principios generales y código tributario**. 2ª. edición, Lima, Perú: Ed. Fondo Editorial, 2019.

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. **Procedimiento cierre de empresa, establecimientos o negocios (Sanción de cierre por infracciones tributarias)** <https://portal.sat.gob.gt/portal/libre-acceso-la-informacion-publica/menu-ley-info-publica/numeral-6manuales-procedimientos-administrativosoperativos/#2553-13605-wpfd-intendencia-asuntos-juridicos> (Consultado 08-11-2022).

ROSEMBUJ, Tulio. **Elementos de derecho tributario II**. Barcelona, España, Ed. PPU, 1989.

Revista CEPAL No. 88, 2006, <https://repositorio.cepal.org/server/api/core/bitstreams/a46ebb9c-f4ea-4379-a6f8-831f3d5e7c04/content> (Consultado 22-03-2024).

Vásquez Martínez, Edmundo. **Instituciones del derecho mercantil guatemalteco**. Guatemala, Ed. IUS-Ediciones, 2012.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 7ª. edición, Buenos Aires, Argentina, Ed. DEPALMA, 2001.

Legislación:

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

Convención Americana de Derechos Humanos. Pacto de San José de Costa Rica. Asamblea General de la Organización de Estados Americanos, San José, Costa Rica, 1969.



Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789. Asamblea Nacional Constituyente Francesa, 1789.

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

Código Procesal Penal. Decreto Número 51-92 del Congreso de la República de Guatemala, 1994.

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

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

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, 1998.

Gaceta No. 71, Expedientes acumulados Nos. 421,453, 608 Y 818-2002 Y 1806- 2003, sentencia de fecha 24 de febrero de 2004 de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala.

Sentencia Expediente No. 145-2011, sentencia de fecha 20 de marzo del 2012 de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala.

Sentencia Expediente No. 317-2013, sentencia de fecha 13 de mayo del 2014 Corte de Constitucionalidad de Guatemala.

Sentencia Expediente 775-2007, sentencia del 24 de abril de 2008 de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala.

Sentencia Expediente 1255 -2018, sentencia del 29 de abril de 2020 de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala.

Sentencia Expediente No. 2115-2015, sentencia de fecha 21 de julio del 2015 de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala.

Sentencia Expediente No. 3785-2008, sentencia de fecha 23 de julio de 2009 de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala.

Sentencia Expediente 6667-2022, sentencia del 16 de marzo de 2023 de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala.

