

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

**EL CIERRE TEMPORAL DE EMPRESAS, ESTABLECIMIENTOS O NEGOCIOS,
DECRETADO A SOLICITUD DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA, ENTRA EN CONTRADICCIÓN CON LOS DERECHOS
CONSTITUCIONALES DE PROPIEDAD PRIVADA Y LIBERTAD DE COMERCIO.**

TESIS:

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

CARLOS GUILLERMO GONZÁLEZ TERET

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, Julio de 2008.

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

DECANO:	Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
VOCAL I:	Lic. César Landelino Franco López
VOCAL II:	Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III:	Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez
VOCAL IV:	Br. Hector Mauricio Ortega Pantoja
VOCAL V:	Br. Marco Vinicio Villatoro López
SECRETARIO:	Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic. Marisol Morales Chew
Vocal:	Lic. Jaime Ernesto Hernández
Secretario:	Lic. Helder Ulises Gómez

Segunda Fase:

Presidente:	Lic. Lic. Marisol Morales Chew
Vocal:	Lic. Carlos de León Velasco
Secretario:	Lic. Menfil Fuentes

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas en la tesis”.

(Artículo 43 del Normativo para la elaboración de la tesis de licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala).

LIC. ERIC RENÉ MORALES PINEDA

Abogado y Notario
Colegiado No. 6028
8ª. Avenida 12 y 13 calles
Puerto Barrios, Izabal
Tel. 56837064.



Guatemala, 13 de febrero de 2008.

Licenciado:

Marco Tulio Castillo Lutín
Coordinador de la Unidad de Asesoría de Tesis
Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Ciudad Universitaria.

Licenciado Castillo Lutín.

Atentamente me dirijo a usted, para hacer de su conocimiento que conforme la resolución de fecha veintinueve de enero de dos mil ocho, dictada por esa Unidad, procedí a asesorar al estudiante **CARLOS GUILLERMO GONZALEZ TERET**, carné 8011576, en la preparación de su proyecto de tesis intitulado: "El cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, decretado a solicitud de la Superintendencia de Administración Tributaria, entra en contradicción con los derechos constitucionales de propiedad privada y libertad de comercio."

De conformidad con el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, opino que el trabajo de tesis en su contenido científico y técnico, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción y su contribución científica al campo del derecho, las conclusiones, recomendaciones y bibliografía utilizada, satisfacen todos los requerimientos necesarios, reglamentarios y legales, por tanto, ley doy mi **APROBACIÓN** al trabajo de investigación.

Respetuosamente,

Lic. Eric René Morales Pineda
Abogado y Notario

LIC. ERIC RENÉ MORALES PINEDA

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 12 GUATEMALA, C. A



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, quince de febrero de dos mil ocho.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) HEBERTO ANTONIO RODAS DE LEÓN, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante CARLOS GUILLERMO GONZÁLEZ TERET, Intitulado: "EL CIERRE TEMPORAL DE EMPRESAS, ESTABLECIMIENTOS O NEGOCIOS, DECRETADO A SOLICITUD DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, ENTRA EN CONTRADICCIÓN CON LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES DE PROPIEDAD PRIVADA Y LIBERTAD DE COMERCIO"

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

LIC. MARCO TULLIO CASTILLO LUTÍN
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



cc: Unidad de Tesis
MTCL/ragm

LIC. HEBERTO ANTONIO RODAS DE LEÓN

Abogado y Notario
8ª. Avenida 12 y 13 calles
Puerto Barrios, Izabal
Tel. 79488348, 52022310



Guatemala, 5 de marzo de 2008.

Licenciado:
Marco Tulio Castillo Lutin
Coordinador de la Unidad de Asesoría de Tesis
Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Ciudad Universitaria.

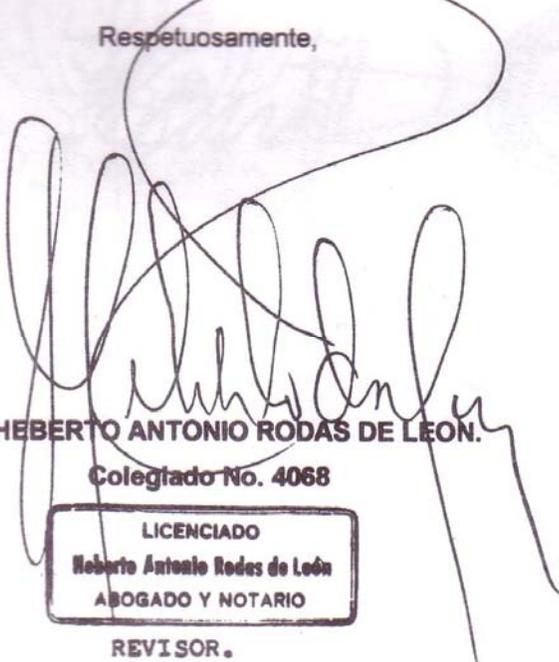


Licenciado Castillo Lutin.

Respetuosamente me dirijo a usted, para hacer de su conocimiento que conforme nombramiento, dictado por esa Unidad, procedí a asesorar al estudiante **CARLOS GUILLERMO GONZALEZ TERET**, carné 8011576, en la preparación de su proyecto de tesis intitulado: "El cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, decretado a solicitud de la Superintendencia de Administración Tributaria, entra en contradicción con los derechos constitucionales de propiedad privada y libertad de comercio."

De conformidad con el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, opino que el trabajo de tesis en su contenido científico y técnico, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción y su contribución científica al campo del derecho, las conclusiones, recomendaciones y bibliografía utilizada, cumplen los requerimientos necesarios, reglamentarios y legales, por tanto, **le doy mi APROBACIÓN.**

Respetuosamente,



LIC. HEBERTO ANTONIO RODAS DE LEÓN.
Colegiado No. 4068

LICENCIADO Heberto Antonio Rodas de León ABOGADO Y NOTARIO

REVISOR.

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 12 GUATEMALA, C. A.

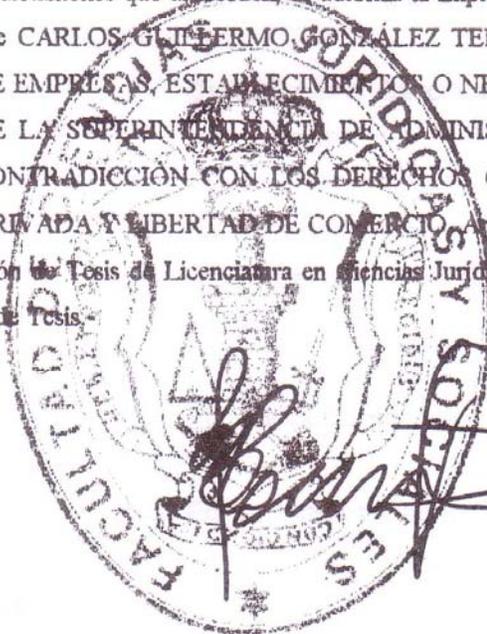


DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.
Guatemala, veintinueve de abril de dos mil ocho.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante CARLOS GUTIERMO GONZÁLEZ TERET intitulado, EL CIERRE TEMPORAL DE EMPRESAS, ESTABLECIMIENTOS O NEGOCIOS, DECRETADO A SOLICITUD DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, ENTRA EN CONTRADICCIÓN CON LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES DE PROPIEDAD PRIVADA Y LIBERTAD DE COMERCIO, Artículo 31 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de Tesis.

MTCL:slh

[Handwritten signature]



[Handwritten signature]





DEDICATORIA

- A Dios: Por haberme permitido la victoria y el éxito.
- A mis padres: José Alfredo González (Q.E.P.D.) y María Raquel Teret, por haberme guiado en caminos de bien.
- A mis hermanos: José Roberto, Ana María, Luis Alfredo y Julio Francisco, con fraternal cariño.
- A mi esposa: Delma Lorena Cancinos González, por su ayuda y comprensión
- A mis hijos: Carlos Alfredo, Henry Antonio, Cindy Marisol, Boris Josué, Carlos Efraín y Guillermo Fernando; motivación en toda mi vida.
- A mis catedráticos: Por sus sabias enseñanzas y consejos.
- A la Universidad de San Carlos de Guatemala y especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales: Por su excelente formación académica.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i
CAPÍTULO I	
1. Derechos constitucionales de propiedad y libertad de comercio.....	1
1.1. Antecedentes.....	1
1.2. Definición.....	10
1.2.1. Propiedad privada.....	10
1.2.2. Libertad de comercio.....	14
1.3. Regulación legal.....	15
1.4. Igualdad con distingos y discriminaciones.....	17
1.5. Proporcionalidad graduada.....	18
1.6. Problemática del sistema sancionatorio.....	19
1.7. Incongruencia entre la sanción del cierre temporal y los principios constitucionales del derecho tributario.....	21
CAPÍTULO II	
2. Los ilícitos tributarios.....	25
2.1. Naturaleza jurídica.....	25
2.2. Ilícito tributario y contravención.....	26
2.3. Definición.....	26
2.4. Infracciones y delitos.....	27
2.5. Clasificación.....	28
2.6. Delito.....	28
2.7. Clasificación de los delitos.....	29
2.8. Elementos del delito.....	29
2.9. Clasificación de las penas.....	30
2.10. Sanciones.....	31
2.11. Interés de demora o mora.....	32
2.12. Infracciones tributarias criminalizadas.....	33

	Pág.
2.13. Elementos del ilícito tributario.....	33
2.14. Formas de extinción del ilícito tributario.....	35
2.15. Regulación legal.....	36
CAPÍTULO III	
3. Inconstitucionalidad en caso concreto.....	39
3.1. Introducción.....	39
3.2. Inconstitucionalidad de carácter general o directa.....	45
3.3. Inconstitucionalidad en casos concretos.....	46
3.4. El sistema de defensa constitucional en Guatemala.....	48
CAPÍTULO IV	
4. La inconstitucionalidad del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, decretado por la Superintendencia de Administración Tributaria.....	53
4.1. Confrontación técnica y jurídica de los derechos constitucionales de propiedad privada, libertad de comercio, con las sanciones tributarias.....	55
4.2. Carácter prejudicial de la declaración de inconstitucionalidad, en casos concretos.....	66
4.3. Planteamiento de la inconstitucionalidad frente al cierre temporal.....	76
4.4. Efectos en la omisión de formalidades del planteamiento.....	92
CONCLUSIONES.....	95

	Pág.
RECOMENDACIONES.....	97
BIBLIOGRAFÍA.....	99

INTRODUCCIÓN

Dentro de la función del Estado de recaudar los tributos y hacer que se cumpla la ley, la Superintendencia de Administración Tributaria, creada por el Decreto 1-98 del Congreso de la República, tiene como objetivo específico obligar a los contribuyentes a cumplir con el pago de los tributos, el propósito de la presente investigación, se concreta a demostrar que la sanción del cierre temporal de establecimientos, negocios o empresas, colisiona con preceptos constitucionales tales como el derecho de propiedad privada y libertad de comercio e industria, ya que la propia Carta Magna, estipula que son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores, que contradigan o tergiversen todos aquellos derechos garantizados constitucionalmente.

En la elaboración y ejecución de la investigación, se han puesto en práctica los métodos analítico-sintético e inductivo-deductivo. El método analítico, que permitió estudiar separadamente cada una de instituciones constitucionales que riñen con la sanción del cierre temporal de empresas, negocios o establecimientos, con la finalidad de descubrir la fuente, el origen y la esencia misma de esas garantías. Una vez realizada esta operación lógica, se procedió a utilizar el método sintético. Este procedimiento enlaza la relación abstracta, esencial con las relaciones concretas. Mejor dicho, se confrontan ambas instituciones antagónicas, para arribar a la indefectible conclusión que no pueden coexistir simultáneamente de manera válida, dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco. En el capítulo uno, se abordan temas generales relacionados con los derechos constitucionales de propiedad privada y libertad de industria y comercio, ya que la industria y el comercio, están íntimamente relacionados, con la actividad

productiva y económica de todo el país; se contempla además su regulación legal y otros aspectos relacionados con los principios de los impuestos, la problemática del sistema sancionatorio y como sub-tema central, la incongruencia entre la sanción del cierre y los principios constitucionales del derecho tributario. El capítulo dos, contiene todos los aspectos relacionados con los ilícitos tributarios, como su naturaleza, definición, diferencias entre infracciones y delitos, clasificación, elementos, las penas, sanciones, intereses moratorios, infracciones tributarias criminalizadas, elementos del ilícito tributario, formas de extinción y su regulación legal. En el capítulo tres, se desarrolla el tema central de la investigación, desde el punto de vista legal y doctrinario, como lo es la inconstitucionalidad en casos concretos, se lleva al lector a través de una introducción, el carácter general o directo de la misma, su tratamiento en casos concretos y con especial énfasis, el sistema de defensa constitucional en Guatemala. En el capítulo cuarto, que es el contenido supremo de la investigación, se comprueba la hipótesis formulada, que es la contradicción evidente entre la sanción del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocio, con los derechos constitucionales de propiedad privada y libertad de comercio, se realiza una confrontación técnica y jurídica de los derechos constitucionales de propiedad privada y comercio, con las sanciones tributarias; el carácter prejudicial de la declaración de inconstitucionalidad, en casos concretos y el planteamiento de la inconstitucionalidad frente al cierre temporal, con todos sus elementos de hecho y de derecho.

CAPÍTULO I

1. Derechos constitucionales de propiedad y libertad de comercio

1.1. Antecedentes:

La breve evolución del derecho constitucional y de los derechos humanos en Guatemala, a partir de 1821 cuando se inició el período de vida independiente, hasta la actualidad, así como el desarrollo constitucional de Guatemala, visto desde nueve Constituciones que han regido al Estado de Guatemala, denota en una primera aproximación que ha existido poca perdurabilidad de la mayoría de ellas, debido a frecuentes golpes de estado, largos períodos de regímenes de facto y férreas dictaduras.

Conforme las ideas de distinguidos constitucionalistas guatemaltecos, tales como Edmundo Vásquez Martínez y Jorge Mario García Laguardia, en el análisis de las últimas cuatro constituciones guatemaltecas (1945, 1956, 1965 y 1985), se pueden observar algunas tendencias incorporadas a éstas, que en mayor o menor medida recogen los principios del moderno constitucionalismo surgido en América Latina después de la Segunda Guerra Mundial.

Estas tendencias son:

a) Preocupación por la racionalización del poder:

La participación de técnicos, en su mayoría abogados, economistas y planificadores, en la elaboración de los textos constitucionales guatemaltecos,

se refleja en la concepción global de los documentos, especialmente en aspectos como los recursos constitucionales, procesos de elaboración de las leyes, organización administrativa, estructura de tribunales y disposiciones sobre economía y hacienda pública.

b) Cambio en la filosofía general:

A diferencia de la Constitución liberal de 1879, de tendencia individualista, las siguientes recogen la preocupación por la búsqueda de un estado de bienestar que transforma al Estado en un agente activo de cambio. Así, la de 1945 declara solemnemente en su Artículo primero que: "Guatemala es una República libre, soberana e independiente, organizada con el fin primordial de asegurar a sus habitantes el goce de la libertad, la cultura, el bienestar económico y la justicia social"; más o menos en el mismo sentido se han pronunciado las posteriores.

c) Recepción del derecho internacional:

Se logra una recepción de las normas del derecho internacional vinculado a cierto nacionalismo, por ejemplo, al condenar la intervención y la guerra como instrumentos de solución de conflictos; en la prohibición de monopolios; limitación de ciertos derechos a los extranjeros en beneficio de nacionales; y en la determinación del alcance de la soberanía, el mar y aire territoriales y la plataforma continental.

d) Ampliación del catálogo de derechos individuales y constitucionalización de los sociales:

En cuanto a los derechos humanos se produce una aplicación en dos direcciones: la primera, el desarrollo de las declaraciones individuales, que incluyen nuevos derechos: el asilo, prohibición a discriminaciones y torturas, libre tránsito, se declara el carácter abierto de los catálogos que los contienen; y la segunda, la constitucionalización de los derechos sociales, entre otros: educación, familia, seguridad social, salud y asistencia social, indigenismo. Con carácter específico, los principios sobre educación superior y reconocimiento expreso de la autonomía universitaria. Merece especial mención el tratamiento que se da a la propiedad privada, de ser un privilegio para determinadas clases sociales, se transforma en un derecho sujeto a fuertes limitaciones en favor del interés social. De aquí surgen disposiciones sobre reforma agraria, latifundios y en general problemas de la tierra.

e) Ampliación de la democracia y racionalización del aparato político:

En esta dirección se encuentra el sufragio activo, pasivo y el reconocimiento de los derechos políticos de las mujeres; la adopción de sistemas de representación proporcional que sustituyen los sistemas mayoritarios y la creación de un régimen electoral privativo encargado del control y organización de las elecciones. Mención especial merece el proceso de constitucionalización del régimen de los partidos políticos que son reconocidos y sujetos en la vida partidaria a estricta regulación.

f) Ocaso del laicismo:

La jerarquía católica participa -algunas veces en lugar protagónico- en movimientos de reacción a los nuevos textos, cobrándose el tratamiento que le otorgaron los regímenes liberales. El precio que se hizo pagar fue la inclusión de preceptos protectores de la Iglesia en su régimen patrimonial, su reconocimiento legal y el derecho a enseñar en sus propias escuelas y en las nacionales. También las limitaciones a las iglesias para participar en la vida pública, se ven suprimidas en diversas escalas

g) Economía, hacienda, administración:

Indistintamente se otorga categoría constitucional a múltiples disposiciones sobre capital y trabajo: límites del intervencionismo del Estado, titularidad de la propiedad de las fuentes naturales de energía y servicios públicos, los fines de la actividad productiva, el control del comercio interior y exterior, fomento de actividades agrícolas e industriales, explotación de recursos naturales, conservación de las riquezas, prohibición de monopolios, fomento de cooperativas, regulación de actividades protectoras de la población. Títulos completos se dedican al régimen hacendario, al presupuesto y a la contraloría general de cuentas.

Capítulo aparte merecen las disposiciones sobre servicio civil y regulación de las entidades autónomas. Se percibe una tendencia a proteger la autonomía municipal frente al gobierno central, propiciando su autarquía financiera y una

organización más democrática e integradora en relación a las elecciones populares.

h) Justicia constitucional:

Posiblemente la aportación específica del constitucionalismo en la segunda posguerra, sea el desarrollo de sistemas de garantía que tratan de hacer eficaces las disposiciones constitucionales guatemaltecas. La protección procesal de los derechos humanos y una ininterrumpida tecnificación de los sistemas de justicia constitucional son características de las últimas reformas constitucionales y de los nuevos textos aprobados, hasta llegar a la creación de la Corte de Constitucionalidad.

i) Semiparlamentarismo y preponderancia presidencial:

Se atribuye al Legislativo el poder de interpelación a los Ministros y votos de censura con diversos matices. Básicamente se trata de imponer limitaciones al «elefantiásico» poder presidencial, pero éstas se han quedado en declaraciones de carácter literario sin aplicación efectiva.

Tales experiencias de semiparlamentarismo, aparte de carecer de viabilidad política, fueron estructuradas en forma contradictoria con los principios esenciales del sistema; sólo cabe pensar que son forma de aparentar una limitación del poder personal de los presidentes dentro de un progreso democrático, pero en realidad son letra muerta.

Por el contrario, una tendencia paralela –y al parecer contradictoria- se orienta a la sanción del régimen de preponderancia presidencial que atribuye poderes muy amplios al poder ejecutivo que se manifiesta en iniciativa y en algunos casos en delegación legislativa; poder reglamentario discrecional; veto presidencial; libre nombramiento de funcionarios; mandatos unificados y elección directa en sufragio universal. Especial mención merecen las facultades extraordinarias otorgadas al ejecutivo en situaciones de emergencia –liberalmente calificadas- que dejan en suspenso bloques importantes del articulado constitucional, y en la práctica llegan a constituirse en la norma y no en la excepción.

j) Inestabilidad:

El número de constituciones y su poca perdurabilidad, que parecía característica del constitucionalismo del siglo XIX, se mantiene en esta nueva etapa. Muchas cuestiones son elevadas de rango para preservarlas y todos los bandos pretenden «llevar al texto constitucional lo que en realidad son programas de partidos».

El mecanismo sigue igual. En el período liberal muchas de las reformas se orientaban sólo a justificar reelecciones y ampliaciones de mandatos. El cambio de constituciones a partir de la década de 1940, se orienta en algunos casos a legitimar nuevos grupos de personas en el poder o a facilitar transacciones económicas a grupos económicos dominantes.

Con relación a la regulación constitucional de los derechos humanos, las Constituciones de 1945, 1956 y 1965, ya mencionadas, contenían un catálogo, bastante desarrollado para la época, de los derechos fundamentales de la persona, tanto de los derechos civiles y políticos, como de los derechos sociales, bajo la nomenclatura de garantías individuales y sociales (1945 y 1956) y garantías constitucionales (1965). Por lo que toca a la expresión garantías constitucionales, se utilizó en estas Constituciones como el género del que derivan las diferentes especies o categorías de derechos y libertades fundamentales, la justificación de su utilización obedeció a que el término “garantía” no sólo se refería a la inclusión de un catálogo de derechos fundamentales, sino que también de los recursos o procedimientos que debían garantizar o hacer posible el disfrute y respeto efectivos de esos derechos.

Los textos constitucionales a partir de 1945, reflejaron con toda propiedad la nueva noción de los derechos y libertades fundamentales de la persona, consignados en tres grupos: el primero integrado por los derechos de libertad o derechos individuales, hoy conocidos como derechos civiles, que tienden a proteger la vida, la libertad, la igualdad, la seguridad, la dignidad y la integridad física, psíquica y moral del ser humano; el segundo compuesto por los derechos políticos o de participación política, a través de los cuales se reconoce y garantiza la facultad que corresponde a los ciudadanos de participar en los asuntos públicos y en la estructuración política del Estado, mediante el sufragio; el tercero conformado por una fórmula genérica de

derechos sociales, que incluye los derechos económicos, sociales y culturales, que se caracterizan por constituir prerrogativas de las personas para exigir al Estado determinadas prestaciones positivas.

La actual Constitución Política de 1985 amplió ese catálogo de derechos y superó la utilización del término garantía, así, al Título II lo denominó Derechos Humanos, y lo subdividió en varios capítulos. El Capítulo I comprende los derechos individuales: (derecho a la vida; libertad e igualdad; inviolabilidad de la vivienda, de la correspondencia, documentos y libros; libertad de locomoción, de asociación, de emisión del pensamiento, de religión, de industria comercio y trabajo, de asociación, de reunión y manifestación, de acción, de petición y de libre acceso a los tribunales y dependencias del Estado.

Se regula también en este capítulo lo relativo a la detención legal y los derechos del detenido; el derecho de defensa; la presunción de inocencia y publicidad del proceso; la irretroactividad de las leyes y el principio de legalidad en materia penal.

En cuanto a la aplicación de la pena de muerte, regulada dentro de este capítulo en el Artículo 18, se indica que no podrá imponerse: a) con fundamento en presunciones; b) a las mujeres; a mayores de 60 años; a los reos de delitos políticos y comunes conexos con los políticos; y a reos cuya extradición haya sido concedida bajo esa condición. Agrega la citada disposición legal que, contra la sentencia que la imponga, serán admisibles

todos los recursos legales pertinentes, inclusive el de casación. Y que el Congreso de la República podrá abolir la pena de muerte.

El Capítulo II regula los derechos sociales y agrupa los derechos humanos económicos, sociales y culturales: familia; educación (incluyendo disposiciones relativas a la obligatoriedad del Estado a impartir educación primaria y básica en forma gratuita. Lo referente a la educación superior estatal y funcionamiento de las universidades privadas); salud, seguridad y asistencia social; trabajo; deporte.

Dentro de este mismo capítulo trata los derechos culturales y dentro de éstos lo relativo a los derechos de las comunidades indígenas, reconociendo que Guatemala está formada por diversos grupos étnicos entre los que figuran los grupos indígenas de ascendencia maya. Al interpretar el Artículo 66, la Corte de Constitucionalidad en la opinión consultiva emitida por solicitud del Congreso de la República, previo a aprobar el Convenio 169 de la OIT, expresó:

“...El Estado de Guatemala, debe reconocer, respetar y promover las formas de vida, costumbres, tradiciones, formas de organización social, el uso de trajes indígenas, cuyo fin es mantener los factores que tienden a conservar su identidad, entendiéndose ésta como el conjunto de elementos que los definen y, a la vez, los hacen reconocerse como tales....” (Expediente 199-95, Gaceta Jurisprudencial 37).

1.2. Definición:

1.2.1. Propiedad privada:

Propiedad (derecho), derecho de gozar y disponer de un bien, sin otras limitaciones que las establecidas por las leyes. La propiedad es el derecho real por excelencia e implica un poder directo e inmediato sobre las cosas. Es oponible frente a todos, siendo los restantes derechos reales, derechos sobre cosa ajena, constituidos sobre la base de una de las facultades que, perteneciendo en principio al dominio, se separa de él en un momento dado. La propiedad se ha entendido incluso como paradigma del derecho subjetivo, poder jurídico por excelencia, en concreto y en general integrado por un conjunto unitario de facultades cuyo ejercicio y defensa quedan al arbitrio del titular. Los autores clásicos caracterizaban el dominio subrayando los siguientes atributos: *ius utendi*, o derecho de servirse de la cosa; *ius fruendi* o derecho de percibir sus rentas y frutos, si es fructífera la cosa sobre la que versa el dominio; *ius abutendi*, o derecho de disponer de la cosa —conservarla, donarla, destruirla o incluso abandonarla, llegado el caso—; y por último, *ius vindicandi*, o facultad de reclamar la propiedad de la cosa, junto con la tenencia de la misma, siempre que hubiera sido arrebatada de un modo injusto a su legítimo propietario.

La importancia de la propiedad se reconoce en los propios textos constitucionales, que suelen consagrar como fundamental el derecho a la propiedad privada (también la de los medios de producción) lo cual no impide que, en ocasiones, se subordine la riqueza del país -en sus distintas formas y

sea cual fuere su titularidad- al interés general. Por otra parte, los propios textos constitucionales introducen el concepto de función social como paliativo o criterio moralizador y rector del uso y disfrute de la propiedad. No se olvide, con todo, que en cuanto derecho fundamental vincula a todos los poderes públicos, siendo necesario respetar en todo caso su contenido esencial, lo cual no está reñido con la posibilidad de que sean susceptibles de expropiación forzosa bienes o derechos concretos, aun cuando nadie podrá ser privado de su propiedad sino por autoridad competente y causa justificada de utilidad pública, previa la indemnización que corresponda. El objeto de la propiedad son las cosas materiales susceptibles de posesión y, en determinados supuestos, ciertos bienes inmateriales. El propietario de un terreno, en una afirmación de antaño, lo es "hasta las estrellas y hasta los infiernos"; en la actualidad se entiende que la extensión objetiva del dominio está limitada por el punto al que alcance la posibilidad de utilización y el interés razonable y merecedor de tutela del propietario. Juegan un papel importante al respecto los reglamentos de policía, las leyes sobre aguas y minas, y las normas sobre tendido de cables eléctricos y telefónicos o las relativas a la navegación aérea.

Considerando todos los elementos señalados, y conforme la doctrina vigente, los rasgos que caracterizan la propiedad la presentan como unitaria y unívoca, lo que no impide contemplarla como contrapuesta a la posibilidad de adjudicarle usos y contenidos plurales y distintos. Asimismo, es importante subrayar el carácter perpetuo de la propiedad, en contraste con derechos reales transitorios, como el uso, la habitación o el usufructo. Esta concepción resalta que la

propiedad del bien depende de la existencia del mismo: la propiedad dura tanto como dura la cosa.

Otros elementos caracterizadores de la propiedad son la facultad de exclusión, la indeterminación de medio para gozar de la cosa (posibilidades de acción protegidas en el orden jurídico) y la autonomía frente al Estado.

Avanzado el siglo XX, y sin cuestionar de forma taxativa ninguno de estos factores, la dinámica del liberalismo económico y las alteraciones del mercado capitalista han planteado algunos matices dentro de esta concepción de la propiedad, por imperativos sociales insoslayables, crisis y conflictos bélicos generalizados, entre otras causas.

➤ Limitaciones de la propiedad:

Sin olvidar la delimitación del contenido resultante de la función social que ha de desempeñar, cabe decir que la propiedad tiene, como todos los derechos, límites genéricos o institucionales -los que prohíben el abuso del derecho y su ejercicio de mala fe- así como limitaciones derivadas de la ley, que pueden recaer sobre las facultades de uso o goce del propietario o sobre las de disposición. Tales limitaciones no generan por sí mismas derechos reales de servidumbre en favor de los propietarios de los fondos beneficiados por las limitaciones en cuestión, si bien ello puede llegar a ocurrir. Fuentes mayores o menores de limitaciones son los vínculos de vecindad, el llamado derecho de uso inocuo y la omisión de la diligencia necesaria para impedir daños a terceros en la construcción, vigilancia o cuidado de las cosas sujetas al derecho de propiedad, omisión que puede

generar responsabilidades por razón del dominio. La propiedad, en cuanto derecho, dispone de una serie de acciones cuya finalidad es la protección de la misma y la represión de los ultrajes o perturbaciones de que pueda haber sido objeto. Aparece, en primer lugar, la acción reivindicatoria que compete a un propietario no poseedor contra quien posee de forma indebida una cosa determinada; es una acción de condena y de carácter restitutorio. En segundo término se encuentra la acción declarativa -tendiente a que el demandado reconozca el dominio del autor- y la negatoria, tendiente a lograr que se declare la inexistencia de gravámenes sobre la cosa cuyo dominio corresponde al actor. Existen además las acciones preparatorias y cautelares, como son la acción de exhibición de cosa mueble, el interdicto de obra nueva o el de obra ruinosa.

Por otra parte, hay que tener en cuenta la institución del Registro de la Propiedad, que tiene por objeto la inscripción o anotación de los actos y contratos relativos al dominio y demás derechos reales sobre bienes inmuebles, dado que el titular registral dispone de acciones específicas tendientes a la protección de su derecho y se beneficia de una serie de presunciones fortalecedoras de su posición.

➤ Propiedad y propiedades:

El hecho de que, en función de la materia sobre la que recae la propiedad existan normativas diversas, ha llevado a plantear en ocasiones la desintegración del concepto unitario de propiedad y a afirmar que, más que propiedad, existen propiedades. Aunque no se compartan las afirmaciones precedentes, por estimar

que subsiste un núcleo común y uniforme de propiedad como categoría, ampliable a todos los objetos sobre los que puede versar tal derecho, es innegable la existencia de bloques normativos específicos sobre la propiedad urbanística, la propiedad agraria, la propiedad de casas por pisos o propiedad horizontal, la propiedad de las aguas y de las minas, y la propiedad intelectual e industrial.

1.2.2. Libertad de comercio:

Negociación o actividad que busca la obtención de ganancia o lucro en la venta, permuta o compra de mercaderías. Clase constituida por los profesionales del comercio. Facultad de ejercer actividades comerciales, sin más que reunir las condiciones normales de capacidad jurídica; es decir, sin que se tropiece con monopolios ni prohibiciones absolutas. Tal libertad no excluye la reglamentación de las actividades mercantiles o fabriles con la mira del interés público, sobre todo el fiscal, y de proteger la salud, la economía y otros valores de los particulares. Tampoco se opone a justificadas prerrogativas estatales, como las referentes a la producción bélica, demasiado costosa de por sí para recargar al país con beneficios de empresas privadas, sino existe necesidad extrema o conveniencia especialísima. Por razones de índole moral se prohíbe el ejercicio de determinadas actividades lucrativas, como la prostitución pública; porque la clandestina resulta inextirpable en todos los pueblos.

1.3. Regulación legal:

La Constitución Política de la República de Guatemala, en su Artículo 39 regula: “Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley. El Estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos.”

La carta magna, de tendencia liberal, indica que es un derecho inherente a la persona humana. Al emitirse la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano en 1729, se consagró como derechos naturales e imprescriptibles de la persona humana: la libertad, la propiedad, la seguridad y la residencia a la opresión. Estos derechos posteriormente se fueron reduciendo a dos: la libertad y la propiedad. La propiedad actualmente, es considerada como expresión concreta de la libertad. De la Constitución norteamericana, se recoge a la Constitución de Guatemala, la protección de la persona contra la privación de la vida, la libertad y la propiedad privada. El Artículo citado contiene tal protección, expresamente, en la parte que se refiere al uso y disfrute, que se relaciona con otras garantías constitucionales, principalmente, la libertad de industria, comercio y trabajo, derechos consagrados en los Artículos 41 y 43 del mismo cuerpo normativo, también se consideran garantías la facultad de expropiación, la prohibición de confiscación y el previo pago de indemnización. Antes de definir el derecho de propiedad, es mejor comprender su contenido, cuando se habla de violación de ese derecho, debe saberse que tipo de propiedad se ha violado. El valor de ese

derecho, no surge de la posesión, sino del posible “uso y disfrute” de los bienes. No se garantiza tanto la posibilidad de ser propietario sino la posibilidad de recibir algún beneficio de la propiedad, posibilidad que debe estar protegida por la ley. El interés del propietario es el uso y disfrute o la libre disposición, estas son las posibilidades que constituyen el interés protegido que se viola afectando el derecho de propiedad.

El concepto constitucional sobre el derecho de propiedad es más amplio que el concepto del derecho de propiedad en el derecho civil. La propiedad en el derecho civil se limita al derecho real de dominio. El concepto constitucional comprende el derecho real y además, todos los derechos patrimoniales de una persona (todo lo que sea susceptible de valor reconocido por la ley, originado de las relaciones de derecho civil y mercantil, y de acuerdos y resoluciones administrativas, a condición de que su titular disponga de acciones en contra de cualquier persona que intente interrumpir en su goce, así sea el Estado o cualquier particular). Por tanto, el concepto constitucional se integra con el dominio sobre un inmueble, usufructo, prenda, hipoteca, uso y habitación, propiedad horizontal, derechos derivados de los contratos, derechos intelectuales, derechos comerciales e industriales, derechos a jubilaciones, pensiones, montepíos, derecho de indemnización laboral, etcétera.

El Artículo 43 de la Constitución Política de la República, también reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes. Libertad, en el sentido de cada persona pueda seleccionar su actividad industrial, comercial o laboral y dedicarse a la misma libremente, algunas limitaciones legales las encontramos, en la Ley de Protección y Mejoramiento del Medio Ambiente, Convenio Centroamericano para la

Protección de la Propiedad Industrial, la Ley de Propiedad Industrial, y otros cuerpos legales, como el Código de Comercio y el Código Tributario.

La Corte de Constitucionalidad, ha considerado: “El comercio, entendido como la actividad lucrativa que ejerce cualquier persona física o jurídica, sea en forma individual o colectiva, intermediando directa o indirectamente entre productores y consumidores, con el objeto de facilitar y promover la circulación de la riqueza, se encuentra especialmente reconocido y protegido por el Artículo 43 de la Constitución, el cual preceptúa que el mismo puede ejercerse libremente, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes. Como puede apreciarse éste precepto regula una reserva en lo relativo a que solo mediante leyes dictadas por el Congreso de la República, puede restringirse la actividad del comercio.” Gaceta 50, página 290, expediente 444-98.

1.4. Igualdad con distingos y discriminaciones:

La igualdad hace énfasis en la igualdad de tratamiento de quienes están en análogas situaciones, excluyendo toda distinción arbitraria e injusta contra determinadas personas o categorías de personas. Los contribuyentes deben tributar en proporción a su respectiva capacidad de pago. Esto significa que imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación económica es tan injusto como que quienes tengan iguales medios sean gravados en distinta forma. Entre contribuyentes es posible hacer distingos sin desconocer el principio de igualdad siempre que tales distingos sean razonables y no arbitrarios. En este sentido puede

admitirse distingos establecidos en la legislación entre sociedades y personas individuales, entre propiedades urbanas y rurales, entre compañías nacionales y extranjeras, entre extensiones mayores o menores de una caballería, entre latifundios y minifundios. El legislador podrá al contrario adoptar medidas impositivas discriminatorias cuando los objetivos de la imposición consistan en lograr el bienestar general, el progreso económico y la prosperidad social basándose en el bien común. En el desarrollo de la legislación tributaria se requiere el apoyo de la jurisprudencia constitucional la que no podrá dar su aporte aplicando criterios generales de corte civilista ajeno y contrario al derecho constitucional tributario.

1.5. Proporcionalidad graduada:

La proporcionalidad exige que el quantum del tributo se fije en forma concreta en proporción a su manifestación individual de capacidad contributiva eliminando un aporte desproporcionado. El principio no impide la progresividad del impuesto. Un impuesto es financieramente progresivo cuando la tasa impositiva se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada. La progresividad ha sufrido una transformación profunda. Actualmente no equivale a una proporcionalidad rígida, equivale a una proporcionalidad graduada. La proporcionalidad se fundamenta en la igualdad de sacrificios de los contribuyentes. Nadie discute la justicia de la progresividad, Según sea la capacidad económica así será el pago del tributo que resultará basándose en el mayor o menor sacrificio del contribuyente.

1.6. Problemática del sistema sancionatorio:

El título “problemática” se emplea en el sentido de estar ante un sistema sancionatorio especial que no maneja por completo los criterios generales del derecho penal. Es un sistema que sólo puede estar a cargo de penalistas especializados en derecho tributario. De lo contrario, el sistema se vuelve altamente represivo, desviándose de su fin supremo: el cobro y pago de los tributos. La base real o material de las infracciones presenta tantas variantes y alternativas que se requiere un buen dominio teórico y experiencia suficiente, para imponer sanciones adecuadas e imponerlas sin que las sanciones produzcan consecuencias desfavorables.

El Código Tributario contiene el Título III “Infracciones y Sanciones”. El Código equivale a la ley tributaria general sancionatoria. No se fundamenta en el Artículo 239 constitucional, según el cual, al decretarse los tributos también se establece las infracciones y sanciones tributarias. La generalidad de las sanciones obliga a que figuren en un solo cuerpo legal. En tal sentido, cada ley tributaria debe remitir a la ley general para el efecto de mantener la unidad de la ley sancionatoria. El Código Tributario establece infracciones y sanciones con la salvedad de que el Artículo 67 de este Código, remite a lo que dispongan las normas especiales que establezcan las leyes que regulan cada tributo. El texto del Código se divorcia de la unidad que representa una ley general. El Código en cuanto ley general no tiene por qué remitir a leyes especiales sobre infracciones, en todo caso, éstas son las que deben remitir al Código Tributario para resolver los problemas y conflictos que se susciten en su aplicación. El conocimiento de los delitos tipificados como delitos en la ley penal, por

su relación con la materia tributaria, corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal.

De conformidad con el Código Tributario, el conocimiento de las infracciones y la imposición de sanciones corresponde a la administración tributaria SAT y ante la comisión de algún delito, el delito (no la infracción tributaria) será del conocimiento y sanción del juez penal. El Código Tributario contiene el procedimiento de denuncia del delito pero es importante señalar que contiene el procedimiento de denuncia del delito pero es importante señalar que contiene el principio del “non bis in idem” que ante la comisión de algún delito obliga a la administración tributaria a no imponer multa sino a presentar la denuncia en el Ministerio Público. Este Ministerio efectuará su propia investigación y comprobará si realmente se ha cometido el delito penal denunciado. El sistema penal se caracteriza por la duplicidad de atribuciones. El formalismo impide la modificación de los procedimientos. En la administración tributaria se aplicó el principio en otro sentido. Ante la comisión de algún delito se imponía multa. El contribuyente, posteriormente, alegaba en su favor la aplicación del principio. Entonces, la multa elimina la posibilidad de la sanción penal. Siempre se pensó que en el fondo existía el entendimiento autoridad-contribuyente, para no ir al tribunal penal o ir con la ventaja del amparo que se deriva del principio.

En otro caso diferente, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, prohibía la celebración de “convenios de pago por abonos” con los contribuyente que hubieran retenido el impuesto cobrado y no entregado al fisco. La prohibición se basa en el hecho de que el agente retenedor se había apropiado de los tributos e incurrido en el delito de apropiación indebida. La administración tributaria celebró en el año 1993

unos mil convenios y cada contribuyente pagó puntualmente y a parte de adquirir el compromiso de no repetir la apropiación. La Contraloría General de Cuentas objetó la celebración de los convenios, los calificó de ilegales por no estar autorizados por la ley tributaria, y conminó a las autoridades tributarias a pagar al fisco los impuestos y suspender los convenios, requerir el inmediato pago completo y presentar denuncias contra los delincuentes. La contraloría localizó en su revisión rutinaria, pagados la mitad de los convenios y la otra mitad, en vía de pago. La controversia entre autoridad tributaria y contraloría, culminó con la prevención de que ya no se celebrara otro convenio. El caso anterior sirve para ilustrar que en el campo tributario, la sanción puede sustituirse por “acuerdos, arreglos, negociaciones, convenios” entre autoridad y contribuyente y cualquiera de todos, puede ser más efectivo que la simple sanción. La efectividad en la recaudación, no necesariamente pasa por el sistema sancionatorio. Antes que la represión mejor la investigación de los hechos (para que la realidad aconseje que hacer) y la fiscalización oportuna y rápida (para que sirva de fundamento para reclamar el pago).

1.7. Incongruencia entre la sanción del cierre temporal y los principios constitucionales del derecho tributario:

El texto constitucional garantiza la propiedad privada y la declara inviolable, por tanto, la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta niegue esta garantía. De ahí que los tributos no serán confiscatorios. La confiscatoriedad se obtiene con un tributo o con un conjunto de tributos siempre que excedan la

capacidad contributiva. La Constitución indica que la propiedad privada es un derecho inseparable de la persona humana. Como consecuencia, la Constitución en el Artículo 41 en forma directa prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. El derecho de propiedad y la no confiscatoriedad se constituyen en garantías favorables a la persona humana. La tributación no podrá en ninguna forma eliminar, disminuir y tergiversar ambas garantías constitucionales. Los tributos constitucionales se fundamentan en la soberanía del Estado; por esta circunstancia, no podrán constituir un despojo pues en tal caso se produce un irrespeto al derecho de propiedad. Un tributo es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable, o sea, cuando aniquila el derecho de propiedad.

Determinar la parte sustancial es bastante difícil si se toma en consideración que los tributos no pueden ni deben eliminar otras garantías fundamentales para la persona humana, entre ellas, el derecho al trabajo, la salud, la vivienda, la alimentación, la educación y la recreación, que en conjunto equivalen a un tanto por ciento o quantum del tributo garantizado por diversas normas constitucionales.

Privar el disfrute de la propiedad, eliminar los frutos, dificultar la producción de más riqueza e impedir la libre disposición de los bienes a causa de los tributos, configuran la confiscatoriedad. En el cierre de un negocio a causa de los tributos se elimina la producción de ingresos y ganancias y se impide la libre disposición de los bienes. Desde este punto de vista el cierre es violatorio a los derechos constitucionales, equivalente a una venganza del fisco en contra de la persona infractora. Una alternativa no perjudicial para el fisco y para el contribuyente, sujeta

a evaluación en todo caso, puede ser la intervención del negocio, especialmente si lo que interesa es recuperar el tributo no pagado.

CAPÍTULO II

2. Los ilícitos tributarios

El ilícito tributario es una figura novedosa en la legislación guatemalteca, pues como tal nace a la vida jurídica el delito de defraudación tributaria y el delito de estafa mediante informaciones contables. La necesidad que tiene el Estado de lograr el cumplimiento del pago de los tributos por parte de la población ha dado lugar a la tipificación en la mayoría de las legislaciones penales, incluyendo a Guatemala, del delito tributario conocido como delito de defraudación tributaria, debidamente tipificado en el Código Penal.

2.1. Naturaleza jurídica:

El derecho penal en general regula la punibilidad de las infracciones que atacan la seguridad de los derechos generales de los individuos en la sociedad. La nueva rama del derecho penal, conocido como Derecho Penal Tributario, regula la punibilidad de las infracciones que cometen los contribuyentes en el incumplimiento de sus obligaciones tributarias, siempre que este incumplimiento traiga aparejado el dolo o la culpa, la antijuricidad y tipicidad por parte del contribuyente.

2.2. Ilícito tributario y contravención:

Para diferenciar el delito de la contravención debemos definir ambas instituciones:

- A. Delito, es la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, su estudio es parte del derecho penal común.
- B. Contravención, se conoce con este término la falta de colaboración, puede ser también una omisión, en la que el bien protegido no es la persona ni sus derechos naturales o sociales, va encaminado a la falta de cumplimiento de una acción estatal.

La diferencia, se encuentra en la esencia del acto, mientras el delito ataca la seguridad de la sociedad en su conjunto, la contravención es una falta de colaboración, por tanto, el alcance y el impacto de las acciones son diferentes.

2.3. Definición:

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

2.4. Infracciones y delitos:

El campo de las infracciones y delitos es demasiado amplio, son figuras que regularmente se pueden tomar como sinónimos pero no lo son, el ámbito de aplicación de las mismas es diferente, las infracciones corresponden al ámbito administrativo tributario y los delitos al mundo del derecho penal; en este sentido Rodríguez Lobato dice que la infracción: “Es todo hecho u omisión descrito, declarado ilegal y sancionado por una ley”¹ El auto no limita su definición al Derecho Tributario o Derecho Administrativo, por lo que la figura de la infracción puede ser aplicada a cualquier materia del Derecho. Giulliani dice: “Que la falta de pago de los tributos en tiempo y forma adecuados constituye una infracción punible.” Sainz de Bufanda escribe: “Albergamos la convicción de que las infracciones no criminalizadas no son, en el mundo del Derecho, nada sustancialmente distinto a las infracciones tipificadas como delitos o faltas... En ambos núcleos de infracciones concurren idénticos rasgos definidos y son también las mismas razones que pueden invocarse como fundamento de su existencia. Efectivamente, toda acción u omisión tipificada como infracción -criminal o no- consiste en una transgresión del orden jurídico.”² El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas, define las infracciones en el Artículo 69: “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal.”

¹ Rodríguez Lobato, Rafael. **Derecho fiscal**, pág. 43.

² Giulliani Fonrouge, Carlos Manuel. **Doctrina de la tributación**, pág. 493.

2.5. Clasificación:

- A. Infracciones sustanciales, son aquellas que se caracterizan por la falta de pago de los tributos en el término que establece la ley, tienen relación con las obligaciones materiales.
- B. Infracciones formales, las infracciones formales son transgresiones que se manifiestan por el incumplimiento de órdenes administrativas o por el incumplimiento de los deberes formales tienen relación con las obligaciones formales.

El Código Tributario, en el Artículo 71 regula que son infracciones tributarias las siguientes:

- Pago extemporáneo de las retenciones.
- La mora.
- La omisión del pago de tributos.
- La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.
- El incumplimiento de las obligaciones formales.
- Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas.

2.6. Delito:

Siempre referido al campo tributario, se puede decir que el delito es una figura del derecho penal, conocido como toda acción u omisión penada por la ley. Lo anterior

también está sujeto al principio de legalidad, de tal forma que el principio *nullum crimen sine lege* es su regla básica.

2.7. Clasificación de los delitos:

Existe una diversidad de criterios para la clasificación de los delitos, de momento puede citar la clasificación en delitos graves y menos graves, en atención a la pena que se impone, utilizándose por tanto, un principio más cuantitativa que cualitativo.

2.8. Elementos del delito:

- A. Tipicidad, es una consecuencia del principio de legalidad imperante en el Código Penal. El legislador se debe valer de la abstracción y del lenguaje para definir el tipo, en el campo tributario el delito se asemeja al hecho generador, que debe estar previamente tipificado en la ley y que de no estarlo no permite al Estado castigar al contribuyente que aparentemente se ha convertido en un delincuente.
- B. La culpabilidad, es otro elemento del delito, de tal forma que se puede afirmar que no hay pena sin culpa *nullum crimen sine culpa*. Generalmente, existe culpabilidad cuando existe para el sujeto la opción de haber actuado de forma diferente a como se hizo, lo cual supone situar en el fundamento de la misma a la libertad y existe la imputabilidad, definida en concreto como la capacidad de actuar de forma culpable, el delincuente por tanto, de haber tenido la intención de cometer el hecho tipificado y penado por la ley.

- C. El dolo y la culpa, el dolo caracteriza a quien actúa sabiendo lo que hace, y con intención de lograr un objetivo que le va a significar un beneficio, mientras que la culpa se produce cuando quien actúa omite la diligencia debida, pero no buscando necesariamente el objeto conseguido.
- D. Pena, la consecuencia lógica de delito es la pena, como lo es la sanción de la infracción, por lo que pena es la sanción impuesta por la ley a quien, por haber cometido un delito, no ha sido condenado en sentencia firme por el órgano jurisdiccional competente, antes de esto no existe aún una pena para quien ha cometido un delito.

2.9. Clasificación de las penas:

Las penas pueden ser privativas de libertad, que supone el internamiento del reo en un centro penitenciario, y pueden tener diversa duración según lo que establezca la ley para cada delito o por otro lado, pecuniarias, su clasificación doctrinaria es la siguiente:

- a) Penas graves: que sancionan la comisión de delitos, estas penas se encuentran contempladas en la mayoría de las legislaciones, y son las aplicables a los delitos graves, entre estas penas se encuentran la pena de muerte, cadena perpetua y prisión.
- b) Penas leves aplicables a las faltas: estas penas son aplicables a las acciones que no constituyen delito, consideradas como faltas las que, generalmente, son consideradas como pecuniarias, o sea pago de una multa.

- c) Penas principales: son aquellas penas propias de un delito o falta, existen por sí solas y se hallan en la legislación aunque coexistan con una accesoria.
- d) Penas accesorias: son aquellas penas que se encuentran adicionadas a una pena principal. La ley puede sancionar la comisión de un determinado delito o falta, restringiendo al reo en el ejercicio de determinados derechos, como por ejemplo ocurre la suspensión de un cargo público, la suspensión del derecho de sufragio o la privación del permiso de conducir vehículos automotores.

2.10. Sanciones:

Las sanciones están íntimamente ligadas con las infracciones y éstas son la violación o el incumplimiento de las normas tributarias, por lo que el Estado con la facultad que le confiere el Artículo 239 de la Constitución Política de la República, aplica al infractor una sanción que va de acuerdo con el tipo de infracción que se cometa, el Código Tributario, indica que sanción corresponde a cada infracción cometida. La sanción ha sido definida por Recasens Siches de la forma siguiente: “La existencia del deber jurídico se determina por virtud de que la violación de la conducta en aquél señalada constituye el presupuesto de una sanción jurídica, esto es el supuesto de una de las formas de coercitividad inexorable.”³ La sanción viene a ser la consecuencia jurídica que el incumplimiento de un debe produce en relación con el obligado a cumplirlo, la implementación de esta sanción se encuentra condicionada a la realización de un supuesto previamente establecido que consiste

³ Recasens Siches, Luis. **Introducción al estudio del derecho**, pág. 236.

en la inobservancia de un deber determinado por una norma a cargo del sujeto sancionado el que puede ser de tipo material, como lo es no pagar impuestos o formal, como lo puede ser no presentar declaraciones.

2.11. Interés de demora o mora:

Existe otro tipo de sanción que no se encuentra tipificada como tal en la legislación y que tiene para el contribuyente el impacto de una sanción, por el castigo pecuniario que el infractor recibe, se configura desde el momento que el deudor no cumple con su obligación tributaria, cumpliendo con la misma tardíamente ya sea en forma voluntaria o coactivamente, por medio del procedimiento correspondiente, doctrinariamente este pago que el contribuyente debe realizar al Estado es llamado interés de demora o mora, que es una sanción de contenido indemnizatorio que podemos identificar como un pago extra a la multa impuesta y que conforme el tiempo pasa es objeto de un aumento que acrecienta el valor pecuniario que el contribuyente infractor debe pagar al Estado.

La intención del pago de este interés de demora es influir en el contribuyente para que realice el pago del tributo en el menor tiempo posible.

2.12. Infracciones tributarias criminalizadas:

Hemos mencionado que toda acción y omisión calificada como infracción consiste en una violación a la ley, donde existe la infracción se halla un bien jurídico tutelado, en el caso de las infracciones tributarias lesionan el interés comunitario al no ingresar los tributos en el tiempo y forma establecidos en la ley y esperados por el Estado, de allí nace el proceso de criminalización por la penalización de ciertas actuaciones defraudatorias, tipificándolas como delitos, lo que crea la figura del delito tributario mejor conocido en la doctrina como delito fiscal y en la legislación guatemalteca como delito de defraudación tributaria, regulado en los Artículos 358 A, B, C, Y D del Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República.

Con la criminalización de la infracción tributaria y el nacimiento del derecho penal tributario se equipara la sanción tributaria con la pena.

2.13. Elementos del ilícito tributario:

Los elementos del ilícito tributario, ya se trate éste de infracciones o delitos, son los mismos por el carácter especial de que se revisten, dentro de la doctrina podemos contar con los siguientes:

A. Hecho punible: existe una acción típica, que afecta el patrimonio del Estado, que consiste en dejar de pagar en todo o en parte los tributos adeudados al fisco, con lo que se priva al mismo de ingresos tributarios legalmente debido por el

contribuyente o responsable, éste hecho está tipificado con la ley como delito, infracción o contravención.

- B. Sujetos activos: son los contribuyentes o responsables del pago de tributos, ya sea deudores simples, solidarios o por representación, lo que debiendo cumplir con lo estipulado en la ley no lo hacen, para poder identificar a estos sujetos debemos atenernos a lo establecido en el Código Tributario.
- C. Evasión: dentro de este concepto doctrinariamente se engloban no solamente las formas ilícitas como las lícitas de evasión de los impuestos, en Guatemala, no es así, solamente podemos incluir dentro del concepto la evasión propiamente dicha, debidamente tipificada en la legislación, no la elusión tributaria debido a su misma naturaleza, pues el contribuyente se vale de medios legales para evitar el pago de un tributo.
- D. Elemento subjetivo: dentro del elemento subjetivo se encuentran el dolo y la finalidad de obtener un provecho de tipo patrimonial, no entregando a las cajas fiscales los tributos adeudados al Estado, después de realizado o llevado a cabo el hecho generador, utilizando el tributo para provecho del sujeto pasivo, ya sea éste directo o por representación.

Según Villegas el elemento subjetivo del ilícito tributario se resume así: "En que defrauda por ausencia de dolo quien considera que tiene el no pago o pago disminuido de un tributo por considerar que no existe materia imponible, por creer que está encuadrado en una exención."⁴

⁴ Villegas, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, pág. 58.

- E. Elementos objetivos, son los debidamente tipificados en las leyes ordinarias como el Código Tributario, la Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero, Código Penal, Código Procesal Penal, que contienen las figuras e instrumentos legales de las que se vale el contribuyente, la administración tributaria y el juzgador para accionar y resolver el caso concreto.
- F. Aplicación conjunta de la defraudación fiscal: este elemento tiene relación con el principio non bis in idem, el que estipula que no pueden haber dos procedimientos por un mismo delito; por tanto, no pueden existir dos condenas por una misma acción del contribuyente, no puede existir por un mismo hecho dos tipos de procesos, un juicio penal judicial y un procedimiento administrativo, aún cuando uno sea administrativo y el otro judicial. El Código Tributario y sus reformas, recoge este principio en los Artículos 70 y 89 que establecen la prohibición de la doble pena.

2.14. Formas de extinción del ilícito tributario:

El ilícito tributario se extingue atendiendo a si es una infracción o un delito de diferente forma:

- a. Infracción: si es una infracción castigada con una sanción de tipo pecuniario, se extingue por el cumplimiento del pago de la sanción, por prescripción y condonación.
- b. Delito: si el hecho consiste en la comisión de un delito, se extingue con el cumplimiento de la pena establecida en la legislación.

Existen otras formas contempladas en la ley, pero irregulares de extinción del ilícito tributario y son las siguientes:

- Prescripción: se configura cuando el deudor queda liberado de su obligación por la inacción del Estado, por cierto periodo de tiempo debidamente establecido en la ley previamente. El plazo establecido en el Código Tributario son cuatro años, mientras no se interrumpa la prescripción.
- Por extinción de la responsabilidad, tanto las obligaciones tributarias, como la responsabilidad penal y la pena se extinguen por hechos o circunstancias debidamente tipificadas en la ley.

2.15. Regulación legal:

- a) El Código Tributario regula las infracciones y sanciones tributarias administrativas y contiene dentro de su normativa el procedimiento administrativo tributario que contiene los recursos y su procedimiento, así como el procedimiento judicial al normar el Artículo 161 que contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición dictadas por la Administración Tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas, procederá el recurso Contencioso Administrativa, el cual se interpondrá ante la sala que corresponda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo integrada con Magistrados especializados en materia tributaria preferentemente. El plazo para interponer el recurso contencioso administrativo será de treinta días hábiles, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la

última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición, en su caso.

- b) El Código Penal, regula los delitos de defraudación tributaria y defraudación mediante informaciones contables, por lo que penaliza las infracciones tributarias constitutivas de delito, en las que se configuran los elementos propios del delito, específicamente se citan los Artículos 51, 72, 271 y 358.
- c) La Ley de Defraudación y Contrabando Aduanero, también es parte de la regulación legal guatemalteca del ilícito tributario por contener en su normativa, figuras delictivas y procedimientos jurisdiccionales.
- d) El Código Procesal Penal, regula el proceso del ilícito tributario, que es el procedimiento común con sus incidencias.

CAPÍTULO III

3. Inconstitucionalidad en caso concreto

3.1. Introducción:

Uno de los modos de defensa que la Constitución Política de la República, regula para que las personas puedan evitar que derechos fundamentales suyos puedan ser transgredidos por la aplicación de disposiciones legales que, de acaecer en casos propios sometidos a la jurisdicción ordinaria, resulten ser violatorios de normas constitucionales, es la acción de inconstitucionalidad. Es oportuno recordar previamente, que se entiende por Constitución. Andrés Serra Rojas, citado por Flores Gómez y Carvajal Moreno, indica: “La Constitución es la fuente por excelencia del Derecho, en cuanto determina la estructura del Estado, la forma de Gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos y deberes de los ciudadanos, la libertad jurídica y determinados problemas básicos de una comunidad, elevada a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentemente fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos.”⁵

En este concepto quedan contenidos los tres elementos jurídicos, precisados para comprender el contenido esencial del concepto, primero, sentido sustancial, pretende indicar el conjunto de normas jurídicas fundamentales, escritas o no, que establecen la estructura esencial del Estado; segundo, sentido formal, que con ella se pretende significar todas las normas jurídicas diversas de las legislativas

⁵ Flores Gómez, Fernando y Carvajal Moreno, Gustavo. **Manual de derecho constitucional**, pág. 325.

ordinarias, a causa de su procedimiento de elaboración más difícil, más ritual y más amplio; y tercero, sentido documental, que es un solemne acto normativo que contiene la mayoría de las disposiciones sustanciales de carácter constitucional.

Es la Constitución Política de la República entonces, la fuente de todas las otras leyes que pasan a integrar con ella el ordenamiento jurídico, bien porque adopten, la forma de Ley entendida como: "...regla general escrita, establecida por los poderes públicos después de una deliberación y que implica la aceptación directa o indirecta de los gobernados", o de Reglamento, concebido como "...disposición general, escrita, dictada por una autoridad que tenga el poder reglamentario y cuyo título de validez se halle en que emana de un gobierno cuyo poder es aceptado como legítimo."⁶

Todo ese conjunto denominado derecho, con equivalente a lenguas que se manejan en las comunidades del orbe y en instituciones propias o en las que tienen finalidad comunitaria internacional, señala un fenómeno común de producción de leyes o reglamentos de contenido más o menos permanente y mudable en atención a fenómenos sociales, portadoras ellas de reglas que en sus distintas actividades han de guiar los múltiples comportamientos intraindividuales y sociales. Y, es que no se trata de verlo como una mera suma de normas sino como su articulación lógica y funcional, por cuanto cada grupo normativo es dado para reglar campos diversos de la actividad humana, dependientes por ello de la cultura de la cual son su derivación.

⁶ **Ibid.** Pág. 98.

El derecho opera fundamentalmente para asegurar la libertad jurídica de las personas; de ahí que estructure su ejercicio reglado a fin de hacer posible la libertad en la sociedad, habida cuenta de lo heterogéneo de sus componentes individuales, de modo que se erige a partir de una norma única y mayor -la Constitución Política de la República- de la que deriva, por aplicación del principio de separación de poderes, la delegación a sujetos con poder; unos, para la elaboración de la normativa que posibilitará el ejercicio de aquella libertad; otros, para ejecutarlas cumpliendo el propósito de su emisión; y unos más para permitir el control de su aplicación por medio de la jurisdicción. Se trata, pues, de un sistema que coloca en la cúspide a la Constitución Política de la República que, como norma primigenia, determina límites a los sujetos de poder y, por tanto, a sus esferas de acción. Se determinan así los que por tradición se han conocido como los poderes legislativo, ejecutivo y judicial.

El hecho de constituir un sistema significa, como lo aprecia Tarello, “una estructura para la cual no puede existir conflicto entre dos reglas o normas válidas, esto es, que si se encuentra que dos normas de un mismo derecho están en conflicto, éste es meramente aparente y es necesario descubrir el modo de arreglarlo”⁷.

Dentro del sistema, por aplicación de aquel principio, es al judicial al que está atribuida la función de conocer de conflictos entre personas, decidiéndolos en fallos en los que interpreta e inclina por la ley que estime aplicable. La aplicación ha de corresponder hacerla, según los niveles de legalidad permitidos, al juez que tenga la

⁷ Tarello, Giovanni. **Cultura jurídica y política del derecho**, pág. 78.

función decisoria última. No obstante lo dicho, el fenómeno adquiere matiz diferente cuando la cuestión se centra en el conflicto entre una o más reglas ordinarias y norma o normas de la Constitución, porque aquellas devienen, de ser esa la apreciación, nulas o inaplicables, según sea el planteamiento.

Acá debe darse ingreso a una forma distinta de conocer tales conflictos; esto es debido al proceso constitucional, cuya finalidad es similar a la de otros procesos, en cuanto buscan la aplicación de justicia, que por la materia que trata en éste deriva a la justicia constitucional o control de constitucionalidad. Para su conocimiento existen instituciones u órganos de jurisdicción única pero de materia especializada, con normativa propia que regla el estatuto de sus jueces y de procedimientos determinados para hacer posible la reparación de agravios, generales o particulares, que puedan cometerse contra la Constitución.

El que se aborda en este punto es uno de esos procesos comprendido dentro de la esfera de la justicia constitucional, tan tenazmente propugnada por el jurista Capelletti, quien, como resultado de sus investigaciones, afirma que las diversas manifestaciones “de la justicia constitucional” se pueden reducir ciertamente a una unidad al menos bajo su aspecto funcional; la función de la tutela y actuación judicial de los preceptos de la suprema ley constitucional. Es indudable, empero, la profunda diferencia estructural que fluye entre aquellas manifestaciones, de donde se puede justificar bien un tratamiento limitado sólo a alguna de ellas, limitado, en particular, a

aquella que de todas es probablemente la más importante, o sea el control judicial sobre la legitimidad constitucional de las leyes.⁸

Sus ideas, además de aceptadas, han sido desarrolladas por otros distinguidos tratadistas de esta disciplina; es oportuno citar a ese propósito al catedrático Almagro Nosete, quien en el prólogo de su libro Justicia Constitucional expresó: “Tras la defensa judicial de la constitución, late una concepción ius naturalista. El derecho natural como problema, como interrogante y permanente apelación a la conciencia de los hombres que viven en sociedad; el derecho natural, en ocasiones, empleado como argumento último del acatamiento al orden constituido; el derecho natural, también utilizado como fenómeno ideológico de rebeldía frente a las opresiones establecidas; el permanente drama del hombre, proyectado en lo jurídico.”

“A medio camino entre justicia general y justicia individual; entre juicio de legalidad y juicio de equidad; entre derecho justo y derecho constituido; entre Derecho natural y Derecho positivo, nacen estas jurisdicciones que toman como punto de obligada referencia para su quehacer la Ley Suprema; norma formalmente positiva, materialmente flexible y llena de espacios, que deben ser cubiertos con el buen sentido jurídico y político.”⁹ (sic.)

⁸ Capelletti, Mauro. **La justicia constitucional**, pág. 59.

⁹ Almagro Nosete, José. **Justicia constitucional**, pág. 180.

Dentro de los lineamientos conceptuales de los que se ha hecho alusión fue estructurado el sistema de jurisdicción constitucional nacional, que se extiende en un abanico de competencias que comprende, dentro de sus grandes capítulos, la defensa de los derechos fundamentales de las personas mediante la acción de Amparo, la defensa de la libertad individual y de su integridad corporal con el uso del derecho de su Exhibición Personal y la defensa contra agravios a la Constitución, bien por medio de la Inconstitucionalidad general de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general, o acudiendo a la Inconstitucionalidad de éstas en casos concretos. La primera -acción de amparo- y la última -Inconstitucionalidad en casos concretos- atribuida a los tribunales de jurisdicción ordinaria, asumiendo carácter de tribunales constitucionales en primera instancia; la exhibición personal reservada a los tribunales en su función de jurisdicción ordinaria y a la Corte Suprema de Justicia; y la acción de amparo, en segunda instancia por vía de recurso de apelación, la inconstitucionales de leyes en casos concretos, en alzada o apelación de conocimiento de la Corte de Constitucionalidad.

Yendo más preciso, la Constitución Política de la República, promulgada en 1985, incorporó bajo las premisas apuntadas, su sistema de justicia constitucional, descrito en la normativa a la que se refiere el título VI (Garantías Constitucionales y de Defensa del Orden Constitucional) y aparece desarrollado en el Decreto Número 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

3.2. Inconstitucionalidad de carácter general o directa:

Para abundar en la diferencia entre las dos formas de impugnar leyes, hacemos referencia en primer lugar al sistema de control “concentrado” -inconstitucionalidad directa-. Su ascendencia es austriaca, inspirada por Hans Kelsen, incorporado a las Constituciones de Austria y de Checoslovaquia de 1920 y aceptado luego en ordenamientos de Europa Continental, se centró en un Tribunal constitucional con facultad privativa para resolver sobre la adecuación de las leyes a la Constitución; esto es, el enjuiciamiento del apego a la ley fundamental de las normas emitidas por el órgano encargado de la emisión de las leyes, con la atribución de declarar su nulidad, tema cuyo antecedente ven varios autores en la práctica norteamericana a partir de la conocida sentencia preparada por el Juez John Marshall, Presidente en 1803 de la Corte Suprema de los Estados Unidos de América, dictada en el caso “Marbury v. Madison”, que en su parte conducente dice: “La Constitución es, o bien una ley suprema y soberana no susceptible de ser modificada por medios ordinarios, o bien está al nivel de las leyes ordinarias, y como todas las otras leyes, puede ser modificada cuando a la legislatura plazca modificarla. Si la primera parte de la alternativa es cierta, una ley contraria a la Constitución no es una ley; si la última parte es verdadera, las constituciones escritas son tentativas absurdas de parte del pueblo para limitar un poder, que por su naturaleza misma, no puede ser limitado.” “Ciertamente, todos aquellos que han elaborado las constituciones escritas, las contemplaron como formando la ley fundamental y suprema de la Nación, y

consecuentemente, la teoría de cada uno en tal gobierno debe ser que una ley de la legislatura repugnante a la Constitución es nula.”¹⁰

3.3. Inconstitucionalidad en casos concretos:

La facultad exclusiva de anulación de la que se atribuyó al Tribunal Constitucional mostró una dificultad importante a saber, el hecho de que la inconstitucionalidad de normas sólo podría advertirse en su aplicación a casos concretos, ello dio origen a considerar la introducción del sistema de control difuso o Inconstitucionalidad Indirecta, esto es, la de examinar la denuncia de leyes que, de aplicarse a conflictos pendientes de fallarse en la jurisdicción ordinaria resultarían ser inconstitucionales, persiguiendo obtener ese pronunciamiento del Tribunal Constitucional antes de decidirse el caso o conflicto concreto, justificado porque, por un lado, se habría agotado el plazo preclusivo para atacarlas en la vía directa, y, por otro, el juez de su conocimiento estaba impedido de evitar la aplicación de la norma cuestionada. Bajo esa idea comenzó a concretarse su aceptación, principiándose con la modificación de 1929 a la Constitución Austriaca; con posterioridad y ya con perfiles más definidos se acoge en Italia y Alemania, y después en España en la Constitución de 1931 y en Portugal. Resulta importante mencionar que en el sistema comentado la declaración de inconstitucionalidad, por lo general, elimina con efecto erga omnes, la ley cuestionada.

También se afirma que el sistema difuso tiene antecedentes en el sistema norteamericano, porque, como consecuencia del fallo del juez Marshall, los jueces y

¹⁰ **Ibid.** Pág. 254.

tribunales quedaron con la facultad de declarar la inconstitucionalidad en los asuntos bajo su conocimiento, pese a que en esa práctica se limitaron a la declaración de inaplicabilidad de la norma estimada inconstitucional, esto es, con efectos circunscritos a las partes en litigio.

Resulta entonces interesante poner atención a las notas distintivas que registran los modelos norteamericanos y europeos que, examinados por López Guerra, se pueden resumir así:

1. “En el sistema de los Estados Unidos de América: a) el control corresponde a cualquier juez, su potestad deriva de la doctrina sentada por el Tribunal Supremo, vinculante para el resto de tribunales en virtud del principio *stare decisis*; b) la potestad de los jueces y tribunales se extiende, exclusivamente, a la validez de la ley en la resolución del litigio; y c) el juez o tribunal quedan limitados a dar solución *ad casum* para resolver un particular supuesto, inaplicando la ley que estime inconstitucional. Sin embargo, si una declaración similar se pronuncia estando el caso al Tribunal Supremo, su inaplicación se convierte en general para el futuro, obligando al resto de jueces y tribunales.
2. En el modelo europeo señala: a) el tribunal constitucional es independiente y separado de los demás poderes del Estado; b) el tribunal tiene el monopolio en la facultad de declarar la inconstitucionalidad de una ley; c) la selección de sus miembros se hace en forma distinta a la de los Magistrados de la jurisdicción ordinaria; y d) tiene procedimiento propio y actúa por iniciativa de otros (planteamiento de duda de inconstitucionalidad de ley aplicable al caso

concreto, que los demás jueces y tribunales pueden someterle), con audiencia de las partes afectadas, y su decisión es motivada y con efectos de cosa juzgada y eficacia erga omnes.”¹¹

3.4. El sistema de defensa constitucional en Guatemala.

Con elementos de los sistemas aludidos la Constitución Política de la República de 1985 adoptó una formulación combinada estableciendo, por una parte, la Corte de Constitucionalidad, con carácter de tribunal permanente de jurisdicción privativa, para la función esencial de defender el orden constitucional, independiente de los demás organismos del Estado y con funciones específicas asignada en la ley matriz y en la propia (Artículos 268 y 272), por otra, habilitó a los jueces y tribunales de la jurisdicción ordinaria para decidir, por denuncia de su inconstitucionalidad, la inaplicación de ley en casos concretos.

De las funciones que corresponde a la Corte de Constitucionalidad interesa a nuestro tema destacar la de “conocer en única instancia de las impugnaciones interpuestas contra leyes o disposiciones de carácter general, objetadas parcial o totalmente de inconstitucionalidad” y la de “Conocer en apelación de todas las impugnaciones en contra de las leyes objetadas parcial o totalmente de inconstitucionalidad en casos concretos, en cualquier juicio, en casación, o en los casos contemplados por la ley de la materia.” Esta última, de carácter constitucional,

¹¹ López Guerra, Luis. **Introducción al derecho constitucional**, pág. 52.

es la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad (Decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente).

En cuanto a la primera, el Artículo 267 constitucional dice: “Las acciones en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad, se plantearán directamente ante el Tribunal o Corte de Constitucionalidad.” Y, en lo que se refiere a la segunda, el precedente Artículo 266 establece: “En casos concretos, en todo proceso de cualquier competencia o jurisdicción, en cualquier instancia y en casación y hasta antes de dictarse sentencia, las partes podrán plantear como acción, excepción o incidente, la inconstitucionalidad total o parcial de una ley. El tribunal deberá pronunciarse al respecto.”

Las normas transcritas adelantan ya el carácter mixto apuntado y, además, la posibilidad de plantear la inconstitucionalidad de leyes en casos concretos de modo procesal diverso, lo que obliga a elaborar el examen separado que se hace a continuación.

En la pretensión de inconstitucionalidad planteada en caso concreto se requiere al tribunal de su conocimiento que al decidir sobre el fondo inaplique la ley atacada, porque resultaría ser inconstitucional fundamentar el fallo en ella. El “colmo” son los tribunales ordinarios los que tienen la potestad exclusiva de la aplicación de las leyes para la solución de litigios sometidos a ellos, a éstos corresponde también el conocimiento y pronunciamiento en primera instancia de la inconstitucionalidad en

casos concretos, de modo que la declaración que recaiga en el planteamiento de la inconstitucionalidad precisa de ser apelada, para que de ella pueda conocer la Corte de Constitucional como tribunal *ad quem*.

Por lo antes visto, se puede señalar con precisión, en relación con los dos sistemas: “control concentrado” y “control difuso”, referidos, las notas distintivas del ordenamiento nacional:

- a) El control concentrado es atribución de la Corte de Constitucionalidad en su condición de tribunal de jurisdicción privativa, independiente de la ordinaria.
- b) La Corte se integra con Magistrados designados en forma diferente de los que conforman el Organismo Judicial.
- c) La Corte aplica el control concentrado en los casos de denuncia de inconstitucionalidad general de las leyes, reglamentos y disposiciones de carácter general (inconstitucionalidad directa); en estos eventos el fallo que la pronuncie tiene, como efecto principal, dejar sin vigencia la ley, reglamentos o disposición atacada o la parte de ella que resulte afectada.

En la inconstitucionalidad de carácter general opera la “acción popular”; esto es, que puede ser promovida tanto por instituciones determinadas (Junta Directiva del Colegio de Abogados, Procurador General de la Nación y Procurador de los Derechos Humanos) como por cualquier personal, con el auxilio de tres abogados colegiados activos.

- d) La legitimación para denunciarla en casos concretos <control difuso> está constreñida a que su proponente tenga la calidad de parte en el proceso, y su

pronunciamiento por auto razonado corresponde al juez o tribunal de su conocimiento.

- e) La Corte de Constitucionalidad conoce en vía de apelación los pronunciamientos que el control difuso atribuye a los jueces y tribunales de la jurisdicción ordinaria - excepto jueces de paz-, cuya revisión desemboca en la sentencia que puede confirmar o revocar -dictando pronunciamiento sustitutivo- los autos que resuelven la pretensión de inconstitucionalidad. Si la pretensión se acoge, su confirmación -en caso de alzada- por la Corte los habilita para inaplicar la ley declarada inconstitucional al caso concreto del que estén conociendo. De igual manera, si la pretensión se desestima y se recurre a la apelación, puede la Corte sostenerla o, revocándola, declarar su inaplicación.
- f) Tanto el planteamiento de inconstitucionalidad directa como el instado en casos concretos se tramita aplicando la normativa especial que prescribe la ley de la materia, esto es, la de la Corte de Constitucionalidad.

CAPÍTULO IV

4. La inconstitucionalidad del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, decretado por la Superintendencia de Administración Tributaria

El Artículo 86 del Código Tributario establece: “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 días y por un máximo de veinte 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 Dirección de Asuntos Jurídicos, presentará solicitud razonada ante el Juez de Paz del ramo penal competente, para que imponga la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio. El Juez bajo pena de responsabilidad, fijará audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho 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... 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...” (sic.)

Con relación a las infracciones sancionadas con el cierre temporal, el Artículo 85 del mismo Código Tributario, regula: “Se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios cuando se incurra en la comisión de las infracciones siguientes:

- A)** Realizar actividades comerciales, agropecuarias, industriales o profesionales, sin haberse registrado como contribuyente o responsable en los impuestos a que esté afecto, conforme a la legislación específica de cada impuesto.
- B)** No emitir o no entregar facturas, tiquetes, nota de débito, notas de crédito, recibos o documentos equivalentes exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas.

- C) Emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos y otros documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias específicas que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria.
- D) Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas, tiquetes u otros documentos equivalentes; o utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados en establecimientos distintos del registrado para su utilización.”

4.1. Confrontación técnica y jurídica de los derechos constitucionales de propiedad privada, libertad de comercio, con las sanciones tributarias.

El Artículo 39 de la Constitución Política de la República, establece la garantía de la propiedad privada como “derecho Inherente a la persona humana”. Por su parte la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano en 1729, consagra como derechos naturales e imprescriptibles de la persona humana: la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión. Estos derechos, luego se concretan a dos: la libertad y la propiedad, ésta es considerada como expresión concreta de la libertad. El Artículo constitucional citado, contiene tal protección, expresamente, en la parte que se refiere al “uso y disfrute” que se combina con otras garantías constitucionales, principalmente, la libertad de industria, comercio y trabajo, prohibición de confiscación y expropiación, previa indemnización. En la perspectiva del texto constitucional, mejor que definir hay que entender en que

consiste el derecho de propiedad, cuando se refiere a la violación del derecho de propiedad, es conveniente saber que tipo de propiedad se ha violado. El valor intrínseco de la propiedad, no surge de la posesión sino del posible “uso y disfrute” del bien, es decir, la ganancia lícita o dicho en otras palabras la renta que se produce. No se garantiza tanto la posibilidad de ser propietario sino la posibilidad de recibir algún beneficio de ese derecho, posibilidad que debe ser protegida por la ley: “toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley”.

El Estado de Guatemala, por medio de sus organismos ya sea administrativos o jurisdiccionales, debe crear las condiciones que faciliten el uso y disfrute, para que el propietario pueda alcanzar “su progreso individual” y vinculado al mismo, “el desarrollo nacional”; atendiendo al espíritu de esta norma, existe una presunción que nadie debe ser privado de su derecho de propiedad, excepto por evidente necesidad pública, por medio de expropiación, previa indemnización.

El Artículo 41 de la Constitución Política de la República, garantiza que se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Confiscar equivalente a incautar o retener, significa la privación de sus bienes a la persona. Atendiendo al espíritu garantista de la parte dogmática de la Carta Magna, si se prohíben estas actividades por parte del Estado, surge una necesaria vinculación de las garantías establecidas en los artículos citados y el Artículo 243 del mismo cuerpo legal, en el cual, se contempla la prohibición expresa de los tributos confiscatorios. Haciendo aplicación de la ampliación a los derechos constitucionales que establece el Artículo 44 de la Constitución Política de la República, es procedente argumentar

e invocar, que si se prohíben tales actos confiscatorios, con mayor razón, una sanción derivada por la omisión formal de no entregar facturas o cualesquiera otros documentos, exigidos por las leyes tributarias específicas, tampoco debe atentar contra esas garantías. Esta deducción se produce atendiendo que si los tributos no pueden ser confiscatorios, con mayor razón, las sanciones por el incumplimiento de esas obligaciones formales tributarias, tampoco deben limitar el derecho de propiedad, comercio y trabajo.

Los Artículos 43 y 101 de la Constitución Política de la República, reconocen la libertad de industria, de comercio (entendido como la actividad lucrativa que ejerce cualquier persona física o jurídica, sea en forma individual o colectiva, intermediando directa o indirectamente entre productores y consumidores, con el objeto de facilitar y promover la circulación de la riqueza) -Gaceta de la Corte de Constitucionalidad número 50, página 290, expediente 444-98, sentencia 10-11-98-, y de trabajo, libertad en el sentido de que cada persona pueda seleccionar su actividad industrial, comercial o laboral y dedicarse a la misma libremente, entendiéndose que las limitaciones, deben ser por motivos sociales o de interés nacional. La libertad de trabajo es, la facultad de toda persona de ejercer cualquier actividad económica que le represente beneficios, dividendos o ingresos, sin más restricciones que cumpliendo los requisitos de capacidad, idoneidad y honradez. El derecho de trabajar, es la facultad de toda persona de elegir la actividad que le servirá de medio de subsistencia y es también el derecho a exigir al empleador el cumplimiento de las prestaciones que se derivan del trabajo.

Con respecto de los Artículos 239 y 243 de la Constitución Política de la República, en el primero, se contienen los principios de equidad y justicia, y en el segundo, se prohíben los tributos confiscatorios; ambos se presentan como limitantes del poder tributario del Estado. La justicia se entiende en el sentido de que los habitantes tienen el deber de contribuir al sostenimiento del Estado en proporción a su capacidad económica, la capacidad de cada persona, si el tributo no se basa en esa capacidad, no es equitativo. El principio de equidad implica que la contribución impuesta por el Congreso recaída en forma equitativa sobre la población, es un tema de política fiscal, controlar la necesidad del recurso y la magnitud del tributo, salvo que sean vulneradas otras garantías o principios constitucionales, tales como la generalidad, la razonabilidad, la no confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad. Los modernos enfoques del pacto fiscal y justicia tributaria, dan otro significado a la equidad tributaria significa asegurar el derecho de propiedad y el derecho de trabajar libremente, si las leyes tributarias imposibilitan el ejercicio de estos derechos, destruyen una base esencial de la libertad individual. “La preservación de estos derechos, en caso de violación, sirve de fundamento al amparo o a la inconstitucionalidad de la ley tributaria, dependiendo de cada caso”.¹²

El derecho de propiedad y la no confiscatoriedad se constituyen en garantías favorables a la persona humana. La tributación no podrá en ninguna forma eliminar, disminuir y tergiversar ambas garantías constitucionales. Los tributos se fundamentan en la soberanía del Estado y por esta circunstancia, no podrán constituir un despojo pues en tal caso se produce un irrespeto al derecho de

¹² Castillo González, Jorge Mario. **Principios constitucionales aplicados a la tributación**, pág. 325.

propiedad. Un tributo es confiscatorio cuando el monto de su tasa es irrazonable, o sea, cuando aniquila el derecho de propiedad. Privar el disfrute de la propiedad, eliminar los frutos, dificultar la producción de más riqueza e impedir la libre disposición de los bienes a causa de los tributos, configuran la confiscatoriedad. En el cierre de un negocio a causa de los tributos, se elimina la producción de ingresos y ganancia y se impide la libre disposición de los bienes. Desde este punto de vista el cierre es confiscatorio, equivalente a una venganza del fisco en contra del contribuyente, sujeta a evaluación, en todo caso una solución alterna puede ser la intervención del negocio, especialmente si lo que interesa es recuperar el tributo no pagado.¹³ (sic.)

La Superintendencia de Administración Tributaria, en las solicitudes de sanción del cierre, se apoya en los Artículos 85 y 86 del Código Tributario, los cuales se transcriben a la letra en los apartados precedentes, la mayoría de casos se fundamenta en que el contribuyente no emitió ni entregó la factura correspondiente por las ventas realizadas, contraviniendo los preceptos legales contenidos en los Artículos 29 inciso "A"; 34 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado, lo cual, configura el supuesto establecido en el numeral segundo del Artículo 85 antes citado. Con fundamento en las justificaciones ante dichas, los Artículos 85 primer párrafo numeral segundo y 86, párrafos primero y sexto del Código Tributario, el primero, derogado por el Artículo 8 del Decreto 67-94; habilitado nuevamente por el artículo 11 del Decreto 29-2001 y el segundo, reformado por el Decreto número 23-

¹³ Castillo González, Jorge Mario, **Constitución Política de la República de Guatemala, comentarios, explicaciones, interpretación jurídica, documentos de apoyo, opiniones y sentencias de la Corte de Constitucionalidad**, pág. 427 y 428.

2002 y nuevamente reformado por el Decreto 20-2006, todos los decretos del Congreso de la República, violan, disminuyen y restringen los derechos y garantías constitucionales, contenidos en los Artículos 39, 41, 43, 101, 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, atendiendo a los siguientes razonamientos:

- a. El uso y disfrute de los bienes, que en el caso específico lo constituye la posibilidad de obtener ganancias lícitas, mediante el ejercicio del comercio en cualquier establecimiento comercial, se ve limitado y amenazado con el cierre temporal solicitado por la Superintendencia de Administración Tributaria. En una confrontación de las normas constitucionales invocadas, con los artículos del Código Tributario tachados de inconstitucionales, aplicados a este procedimiento, demuestran una restricción a la libertad de comercio, industria y trabajo.
- b. Asimismo, en forma temporal y provisoria, se podría producir un acto confiscatorio, pues durante el plazo que dure la sanción, no se podrá gozar, usar y disfrutar de la empresa mercantil, la cual provee los recursos necesarios y únicos para atender las necesidades básicas de los contribuyentes y sus familias, por tanto, se hace nugatoria la garantía del derecho de propiedad, para alcanzar el progreso individual y el desarrollo nacional.
- c. Deviene contradictorio, el hecho de que el Estado se organice para garantizar a los habitantes, entre otros, el desarrollo integral, si a través del cierre solicitado, se viola el derecho al trabajo, como una fuente de ingresos para la satisfacción de las necesidades, no solo de los contribuyentes, sino además

de sus empleados, proveedores y demás personas que dependen del ejercicio de esa actividad.

- d. El Artículo 239 Constitucional, en su último párrafo, estipula que son nulas de pleno derecho, las disposiciones que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo; en vinculación a esta norma, también se analiza el Artículo 243 de ese mismo cuerpo legal, en el cual se prohíbe expresamente los tributos confiscatorios. Por tanto, queda demostrado que la posible ejecución del cierre temporal, constituye un acto confiscatorio, que vulnera en forma directa el derecho a la propiedad privada, a la libertad de comercio y viola en forma directa la prohibición de establecer medidas confiscatorias, provenientes de la aplicación de las leyes tributarias.
- e. Por último, se viola el principio tributario de proporcionalidad, porque no existe ninguna equiparación razonable, entre la omisión formal de haber omitido la entrega de factura, por ínfimos valores, con una sanción de cierre temporal del establecimiento por diez o veinte días. Cuya ejecución provoca pérdidas económicas considerables y perjuicios, considerados como las ganancias lícitas dejadas de percibir.

Por tanto, ante la evidente contradicción analizada, se dan los elementos necesarios para declarar la inconstitucionalidad de los Artículos 85 primer párrafo numeral segundo y 86, párrafos primero y sexto del Código Tributario, contemplados en el Artículo 116 de la Ley de la materia requiere: a) que la ley que se impugne, total o parcialmente, sea aplicable al caso que el tribunal deba decidir; b) que el fallo a dictarse dependa de la validez o falta de validez de la ley o norma cuestionada; c) el

razonamiento suficiente de relación entre la ley o norma atacada y el eventual fallo, que evidencie que su aplicación puede transgredir las disposiciones constitucionales que el interesado señala, debiendo ser, por ello, inaplicable; todo, con el objeto de evitar que el tribunal de conocimiento, en su decisión -a futuro-, aplique la normativa atacada, siempre que para el juzgador sea aceptable la tesis del impugnante acerca de que tal aplicación al caso concreto es contraria a los preceptos constitucionales que el solicitante señale.

Para la licenciada Monterroso, en su columna de Prensa Libre, con relación al tema escribe: “Los Artículos 85 y 86 del Código Tributario establecen la sanción de “Cierre Temporal de Negocio”, no siendo este tipo de sanción pecuniaria, tiene un alto contenido de pérdida de dinero, ya que se deben seguir cumpliendo las obligaciones laborales y mercantiles que tiene la empresa, objeto del cierre, con el agravante para el comerciante sujeto de la sanción, del impacto que trae consigo para el buen nombre de la empresa el castigo impuesto. La Corte de Constitucionalidad ya se pronunció en tres casos consecutivos en contra de dicha sanción. En el presente artículo hago mención del expediente 2524-2005, que en el considerando II determinó que “El accionante pretende que se declare la inconstitucionalidad del cuarto párrafo del Artículo 86 del Código Tributario, al considerar que la aplicación de dicha norma al caso concreto viola el principio jurídico del debido proceso y el derecho de defensa establecido en el Artículo 12 de la Constitución Política, en virtud de que una autoridad administrativa -en este caso la tributaria- someta a conocimiento y resolución de un funcionario judicial un asunto de su competencia, lo cual constituye delegación de funciones, aspecto prohibido por el Artículo 154 de la

Carta Magna. También porque por medio de un procedimiento que no está establecido, se pretende aplicar una sanción sin legítima defensa de su parte.” Estoy de acuerdo con el razonamiento de la Corte, pero a la vez, a mi criterio los artículos del Código Tributario mencionados violan asimismo, los Artículos 43, 44, 118 y 119 de la Carta Magna por ser los mismos garantes del desarrollo económico de los habitantes de la nación. El Artículo 43 garantiza la libertad de industria, comercio y trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales impongan las leyes, en el cierre de negocios no existe un motivo social, al contrario afectan, a la parte de la sociedad que se verá afectada por el cierre del negocio de que se trate, el Artículo 44 regula la nulidad ipso jure de las leyes y disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Carta Magna garantiza.¹⁴

En este caso los Artículos mencionados y otros más disminuyen los derechos establecidos en el Artículo 43, y los posteriormente mencionados, el 118, que norma que es obligación del Estado orientar la economía nacional, para incrementar la riqueza y tratar de lograr el pleno empleo -la que se ve afectada por el cierre de los negocios- termina con ese breve análisis con el Artículo 119 que en su literal K regula como una de las obligaciones del Estado proteger la formación de capital, el ahorro y la inversión. Todos los Artículos mencionados y otros que por falta de espacio no cito, son violados por los artículos del Código Tributario 85 y 86, y si la Corte de Constitucionalidad pudiera actuar de oficio, (nuestra Constitución no lo permite) debería declararlos inconstitucionales.”

¹⁴ Monterroso Gladys, **Fiscales Iustitia**. Prensa Libre (Guatemala) pág. 45. 12 de septiembre de 2006.

El Artículo 12 constitucional, garantiza el derecho de defensa y el principio del debido proceso, estableciendo que nadie podrá ser condenado ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal. Desarrollando este principio, los Artículos 8 de la misma Constitución Política de la República y 71 del Código Procesal Penal, garantizan que todo detenido se le debe informar que puede proveerse de un defensor y que los derechos constitucionales puede hacerlos valer por sí o por medio de su defensor, desde el primer acto del procedimiento dirigido en su contra, entendiéndose como primer acto del procedimiento cualquier indicación que señale a una persona como posible autor de un hecho punible o de participar en él. Estas garantías, son vulneradas flagrantemente por el procedimiento contenido en el Artículo 86 del Código Tributario, tercer párrafo, porque en éste se indica que al comprobar la comisión de una de las infracciones, la administración tributaria lo documentará mediante acta, y presentará solicitud razonada ante el Juez de Paz del ramo penal, para que imponga la sanción. ¿Por qué hay disconformidad entre las normas constitucionales citadas y el procedimiento, regulado en el Código Tributario? Porque cuando la administración tributaria, “afirma” haber *comprobado* la infracción, éste es el primer acto del procedimiento y desde este momento, por mandato constitucional el enjuiciable tiene derecho a proveerse de un abogado defensor, para que éste presente en esa diligencia y así poder hacer valer sus derechos. Todo lo contrario ocurre, cuando la administración tributaria, levanta el acta, hace constar hechos que afectan al contribuyente, le exige que la firme y luego, ese documento (acta), es utilizado en su contra, aún para probar hechos que le perjudican y que provienen de un procedimiento, contrario a lo que establece nuestra Constitución Política de la República.

Se señala también violación del Artículo 154 de la Constitución Política de la República, porque la administración tributaria, al requerir el conocimiento y sanción de una infracción de esa naturaleza, a un órgano jurisdiccional, le está delegando funciones que corresponden al ámbito de su propia competencia; mientras que por mandato constitucional, estipulado en el Artículo 203 de la Constitución Política de la República, a los órganos jurisdiccionales, les corresponde exclusivamente la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado, por tanto, el numeral tercero del Artículo 86 del Código Tributario, no guarda congruencia ni conformidad con los Artículos 154 y 203 antes citados, en primer lugar, porque existe delegación de funciones, lo cual está prohibido y segundo, se da una invasión de la potestad de administrar justicia que con exclusividad corresponde a los tribunales de la República y siendo las infracciones tributarias, figuras que no son penalizadas con sanción pecuniaria ni corporal, en el caso concreto, su conocimiento corresponde a la autoridad administrativa.

Se afirma la inconstitucionalidad de esas normas del Código Tributario, porque contravienen lo dispuesto en los Artículos 118 y 119 literal "k" de la Constitución Política de la República, puesto que estas normas revestidas de supremacía imponen al Estado la obligación de orientar la economía nacional para lograr la utilización de los recursos naturales y el potencial humano, para incrementar la riqueza y lograr el pleno empleo y la equitativa distribución del ingreso nacional, mediante la formación de capital, el ahorro y la inversión. Si los medios de producción de los comerciantes y empresas, son sus propios establecimientos, entonces porque razón, se sanciona con el cierre de los mismos, contradicción tan grande refleja la aplicación de esos cierres,

si las obligaciones constitucionales del Estado, descritas en esas normas, se refieren a la formación de capital, el ahorro y la inversión, para orientar en forma positiva y adecuada la economía nacional, esa disconformidad entre los fines y obligaciones estatales con la sanción de cierres, se deduce por el hecho que una empresa, establecimiento o negocio mercantil, lógicamente deja de producir capital, ahorro e inversión, estando cerrado mediante la aplicación de esa sanción.

Si la administración tributaria, busca mejorar el sistema recaudatorio impositivo y crear una cultura tributaria, debe en principio, dejar de aplicar procedimientos que restringen y limitan las oportunidades de desarrollo. Por tanto, a través de estos argumentos, motivos y exposiciones, concluyo que el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, está en franca contradicción con los derechos de propiedad privada y libertad de comercio.

4.2. Carácter prejudicial de la declaración de inconstitucionalidad, en casos concretos.

Los Artículos 203 y 204 de la Constitución Política de la República, prescriben que la justicia se imparte de conformidad con la Constitución y las leyes de la República y que los tribunales de justicia en toda resolución o sentencia observarán obligadamente el principio de que la Constitución, prevalece sobre cualquier ley o tratado. Tales disposiciones, anticipan la obligación, para jueces y magistrados, de acatar, en su función jurisdiccional, la normativa constitucional, estimada como

condición esencial de la administración de justicia; desde luego que está exigiendo que “toda resolución o sentencia”, en tanto que afecta a quienes son sujetos o partes en los procesos tenga apoyo legal, sostenido éste en la Constitución, primordialmente. Sin embargo, con antelación a ellas puede ocurrir que cualquiera de los sujetos o partes de cada caso concreto estime que, en la resolución que habrá de poner fin al conflicto o al asunto procesal o incidental de que se conozca y que fueren relevantes, el juez o tribunal podría aplicar disposiciones de ley que repute ser inconstitucionales, para su caso particular. En tal evento la vía de ese examen particular se abre con la promoción del instrumento jurídico de Inconstitucionalidad de leyes en casos concretos (inconstitucionalidad indirecta).

Una aproximación sobre la naturaleza jurídica, de dicho instrumento, puede referirse de la doctrina europea, señalando:

- a) Su configuración como instrumento concedido a las partes del proceso donde surge la duda, para tutelar derecho e intereses constitucionalmente protegidos. El argumento en contrario concluye que gran parte de las cuestiones planteadas y resueltas no pueden considerarse como instrumento de tutela de las libertades conculcadas por leyes, sino más bien un medio para la adecuación de la legislación derivada a la Constitución.
- b) Una segunda la ve como medio para garantizar la aplicación de las leyes en los procesos de manera constitucionalmente correcta;
- c) En una tercera corriente se le expresa como instrumento de garantía de la compatibilidad de las leyes con la Constitución, posibilitando la eliminación de las normas legislativas que sean contrarias a ella.

En la doctrina alemana mayoritaria se la tiene como instrumento para proteger la obra del legislador frente a su inobservancia por parte de los órganos jurisdiccionales.

Para la legislación española, las posiciones que se advierten, pueden ser las siguientes:

- a. La inconstitucionalidad indirecta es un instrumento para garantizar una interpretación uniforme de la Constitución. En ésta, habiendo partidarios en pro y en contra de tenerla como cuestión prejudicial, trae a colación la inclinación de la jurisprudencia transcribiendo, de la sentencia del Tribunal Constitucional español del 29 de abril de 1981, lo siguiente: “El fundamento ha de verse en un doble orden de razones: una, en la indagación del derecho aplicable al caso, el juez o tribunal ha llegado a la conclusión de que la norma, salvo que se juzgue inconstitucional, es determinante del fallo; otra, carece el juez o tribunal de poder para invalidar o dejar de aplicar la norma posterior y contraria a la Constitución.” Y, añade que, partiendo de lo anterior, “la duda de inconstitucionalidad es un instrumento corrector de los graves defectos a que llevaría la aceptación de un sistema de jurisdicción constitucional concentrado puro, sin tener en cuenta las ventajas que ofrece la fiscalización constitucional <por los jueces ordinarios> de las leyes efectuada en el momento en que son aplicadas”; y
- b. Una aspiración: el derecho de toda parte a que se le aplique una ley constitucionalmente regular. Es ésta última a la que, al parecer, adhiere

Saavedra Gallo, al sostener que: "...consideramos que la determinación de la razón de ser de esa figura procesal, debe encontrarse en el derecho que tiene todo sujeto, parte en un proceso, a que se aplique al litigio planteado una ley adecuada a la Constitución."¹⁵

Por su parte, Marín Pageo¹⁶ se pregunta "¿Qué es lo que ha intentado el legislador con la atribución de esta facultad al órgano jurisdiccional?, ¿velar por los intereses de las partes en el proceso, a fin de que no se les aplique una norma inconstitucional?, o ¿depurar el ordenamiento jurídico?, y se deduce su respuesta al asentar que: "Puesto que las partes del proceso a quo no pueden acceder al tribunal constitucional, pensar que estamos ante un supuesto de sustitución procesal, supondría la atribución al órgano judicial de un exorbitante poder de disposición sobre los derechos materiales ajenos. El único sujeto legitimado para hacerlos valer ante el tribunal constitucional, sería el órgano judicial, aún cuando es el justiciable sobre el que va a recaer el mandato de la norma inconstitucional", y con relación a la segunda puede hallarse en su afirmación acerca de "Que la elevación de la cuestión de inconstitucionalidad al Tribunal Constitucional, no tenga como base la titularidad de un derecho, sino que se trate de un poder conectado a la función jurisdiccional, atribuido al órgano judicial por los intereses de que es portador, actúa en virtud de la exigencia de fallar las causas con arreglo a la Constitución." (sic.)

¹⁵ Saavedra Gallo, Pablo. **La duda de inconstitucionalidad**, pág. 198.

¹⁶ Marín Pageo, Encarnación. **La cuestión de inconstitucionalidad en el proceso civil**. Pág. 259.

Para Saavedra Gallo, el instituto tiende a garantizar la primacía de la Constitución, depurando el ordenamiento jurídico a través de la eliminación de leyes o normas asimiladas no concordes con las previsiones constitucionales, línea dentro de la que nombra a reputados autores de España: Rubio Llorente y Aragón Reyes, Garrido Falla, García de Enterría, Almagro Nosete, González Pérez, Arosamena Sierra, y agrega que en el mismo sentido lo ha hecho el Tribunal Constitucional al mantener en una de sus resoluciones que “La cuestión de inconstitucional es, como el recurso del mismo nombre, un instrumento destinado primordialmente a asegurar que la actuación del legislador se mantenga dentro de los límites establecidos por la Constitución, mediante la declaración de nulidad de las normas legales que violen esos límites. El objetivo común, la preservación de la constitucionalidad de las leyes, puede ser perseguido a través de estas dos vías procesales (se refiere a la directa e indirecta) que presentan peculiaridades específicas, pero cuya identidad teleológica no puede ser ignorada”.

Marín Pageo, examinando su fin mediato, sostiene que “El objeto de la cuestión prejudicial consiste en la realización de un juicio de contraste entre dos normas: la ordinaria -que iba a recibir aplicación en el proceso del que trae causa- y la constitucional. En esta ocasión, el quehacer típico de la función jurisdiccional, consiste en la subsunción de unos hechos bajo una norma jurídica -a fin de obtener su calificación jurídica- se transforma. En la operación de subsunción que se realiza en el juicio constitucional, la premisa menor es también una norma jurídica. El juicio de contraste habría de realizarse entre dos normas, la ordinaria

y la constitucional, a fin de ver si la primera respeta el contenido de la segunda.”¹⁷

Se agrega a las anteriores, la conclusión de otro importante autor, López Ulloa, para quien “Una vez elevado el auto de planteamiento, el Tribunal Constitucional ha de ceñirse a enjuiciar la conformidad o disconformidad del precepto legal con la Constitución, haciendo abstracción de sus condiciones concretas de aplicación, de la interpretación sostenidas por las partes e, incluso, de la propuesta en el razonamiento que sirve de base a la cuestión planteada, que es presupuesto, pero no objeto de la Constitucionalidad Indirecta. El objeto de la misma ha de ser [normas con rango de ley], esto es, un producto normativo del legislador y no normas de creación judicial producto de operaciones hermenéuticas. Las interpretaciones que tales preceptos hayan podido recibir en el proceso a quo no pertenecer al objeto de la constitucional Indirecta, por lo que el Tribunal Constitucional podrá corregirlas cuando sea preciso.”¹⁸

Adviértase que la cuestión de inconstitucionalidad indirecta planteada al Tribunal Constitucional por el juez contiene la interpretación de éste de la ley cuya constitucionalidad ha puesto en duda, que puede ser distinta de la que las partes puedan expresar al tribunal; éste, a su vez, hace el examen siempre que la puesta en duda sea norma con rango de ley -no admite que lo sea de reglamento- y se limita a hacer su examen abstracto frente a la Constitución,

¹⁷ **Ibid.** Pág. 260.

¹⁸ López Ulloa, Juan Manuel. **La cuestión de inconstitucionalidad en el derecho español.** Pág. 200.

haciendo caso omiso de la manera -en su caso- de su aplicación al caso concreto.

Las citas anteriores, resultan apropiadas en nuestro ordenamiento jurídico, teniendo presente, por supuesto, peculiaridades ubicadas en lo siguiente:

- a. Aunque los autores españoles se pronuncian en general porque las partes en un proceso sean las que puedan proponer la inconstitucionalidad de leyes en casos concretos, lo que aún no ha sido alcanzado, nuestra Constitución lo autoriza precisamente a las partes.
- b. En nuestro medio, promovido adecuadamente el planteamiento al juez o tribunal que conoce de la litis, éste inicia por la vía prevista su conocimiento, que corre paralelo al principal, al cual no puede poner fin hasta en tanto la inconstitucionalidad no sea resuelta y quede firme. Para ello, tramitada en cuerda separada debe dictar auto emitiendo su parecer; de no ser impugnado, al quedar firme su pronunciamiento puede continuar el proceso principal para dictar su fallo; si es apelado, deja en suspenso el proceso del que está conociendo y lo eleva, con la cuerda, a la Corte de Constitucionalidad. La sentencia que ésta dicte en la cuerda será el criterio prevaleciente.

Conforme las expresiones de los autores citados, la doctrina europea se ha interesado por afirmar o despejar la idea acerca de que en la inconstitucionalidad indirecta se está ante un supuesto de prejudicialidad, tema que se resume para no evitar su omisión.

Partiendo de la doctrina italiana que, según Saavedra Gallo, haya su mejor desarrollo en Cappelletti, el planteamiento de la inconstitucionalidad indirecta constituye un proceso autónomo por su objetivo, que se vincula al proceso principal por su elemento subjetivo, dado que solamente están legitimados para iniciarlo los sujetos en aquel proceso, en el cual resulta aplicable una norma legal de constitucionalidad dudosa, cuyo conocimiento adquiere plena autonomía en relación con el principal.

En la doctrina alemana ve un enfoque distinto, dado que la configura como un medio limitador de las facultades judiciales en materia de fiscalización de la regularidad constitucional de las leyes, que responde a una tendencia del derecho procesal alemán moderno, encaminada a recortar la competencia prejudicial de los órganos jurisdiccionales.

Moviéndose entre ambas corrientes y asegurando que el instituto estudiado tiene un carácter híbrido en el derecho español, concluye en que "...estamos ante un proceso dirigido a la elaboración de un dictamen vinculante emitido por el Tribunal Constitucional sobre una consulta interpretativa a través de la cual se ejercita tuitivamente el derecho de las partes en el proceso "a quo" a que se les aplique una norma legal constitucionalmente correcta."¹⁹

Acerca de atribuir la naturaleza de dictamen y/o consulta resulta interesante abrir un paréntesis para traer a colación el criterio que traslada el profesor argentino Ekmekdjian (Argentina sigue los lineamientos de control constitucional de los

¹⁹ **Ibid.** Pág. 268.

Estados Unidos de América) recordando que: “A partir de 1986 nuestra Corte Suprema de Justicia comenzó a abrir su concepción del proceso judicial, bien que en forma demasiado limitada. La apertura no se hizo incorporando la acción declarativa de inconstitucionalidad mediante la acción de amparo, sino por medio de la acción de certeza...”, la que más adelante perfila así: “La declaración de certeza, en tanto no tenga carácter simplemente consultivo, no importa una indagación meramente especulativa y responda a un caso que busque precaver los efectos de un acto en ciernes al que se le atribuye ilegitimidad y lesión al régimen constitucional federal, constituya causa en los términos de la ley fundamental.”²⁰

Para Marín Pageo el carácter aludido es obvio, pues, “...cuando el órgano judicial aplica la norma cuya presunta inconstitucionalidad se ha suscitado en el proceso a quo, ello lleva implícito la ausencia de dudas sobre su constitucionalidad, y en consecuencia, su calificación de constitucional con efecto Inter. Partes, el problema, sin embargo, se produce, porque esta concepción de cuestión prejudicial implica su aptitud para ser objeto de un juicio autónomo. En caso contrario, no se comprende cómo podría producir efectos de cosa juzgada, de no ser prejudicial.”²¹

Interesante resulta trasladar la idea de López Ulloa resumida en lo siguiente: “Como sabemos, *praejudicium* significa juicio previo a otro principal, y en este sentido el Diccionario de la Real Academia de Lengua señala que el adjetivo prejudicial ha de emplearse cuando se quiera significar que aquello que queremos calificar requiere o pide decisión anterior y previa a la sentencia de lo principal.

²⁰ Ekmekdjian, Miguel Ángel. **Tratado de derecho constitucional**. Pág. 159.

²¹ Marín Pageo, Encarnación. **La cuestión de inconstitucionalidad en el proceso civil**. Pág. 259.

²¹ **Ibid.** Pág. 223.

Sin embargo, se trata éste de un concepto muy amplio que la doctrina se ha ocupado de delimitar distinguiendo dos tipos o clases de prejudicialidades que se diferencian por la autonomía o no de la cuestión incidental con respecto al objeto principal. Así, por una parte, podríamos distinguir una prejudicialidad en sentido lógico, que vendría a coincidir con la que acabamos de definir con la ayuda del Diccionario y, por otro lado, una *prejudicialidad en sentido técnico o jurídico*, que a diferencia de la anterior requiere que la cuestión a juzgar (la prejudicial) goce de autonomía con respecto a la cuestión principal. Ambas tienen en común que condicionan el éxito del juicio sobre una demanda, pero mientras las primeras constituyen un aspecto intrínseco y no autónomo al objeto del juicio -sin que puedan formar parte del objeto de una demanda proponible en la vía principal- las segundas tienen por objeto un derecho o efecto jurídico susceptible de constituirse en objeto de un juicio autónomo, esto es, con sus propias partes, *petitium, causa petendi*, juez competente, etcétera. Así las cosas, que la constitucionalidad indirecta es una cuestión prejudicial en sentido lógico nadie lo niega, lo que se debe averiguar es si también lo es en sentido técnico, pues todas las cuestiones prejudiciales en sentido técnico o jurídico lo son en sentido lógico o racional, pero no al revés.” Después de elaborar ese argumento, con examen de las posiciones italiana, alemana y española, agrega: “En consecuencia, si antes hemos señalado que la diferencia entre una prejudicialidad lógica y una prejudicialidad jurídica, radica en la autonomía o no del proceso incidental respecto del proceso principal, llegamos a la conclusión de que, al menor en nuestro ordenamiento, la inconstitucionalidad indirecta pertenece a la primera de estas categorías. Ante el Tribunal Constitucional no se desarrolla un proceso autónomo respecto del que tiene lugar ante el órgano judicial

promoverte. En realidad, la inconstitucionalidad indirecta constituye más bien un proceso que tiene dos fases, una ante el órgano judicial y otra ante el Tribunal Constitucional, que es donde la cuestión se resuelve”, y concluye en que “Más bien es producto de una decisión política que en el momento constituyente se tomó a favor de uno de los modelos conocidos de justicia constitucional. La obsesión por evitar que la función jurisdiccional pudiera politizarse y la firme determinación por garantizar el principio de seguridad jurídica, confiando el juicio último sobre la validez de las leyes a un solo órgano, explican la opción por este modelo de control judicial.”²²

En atención a las doctrinas citadas en los párrafos precedentes, se concluye que la inconstitucionalidad de leyes en casos concretos (indirecta) tiene naturaleza de consulta requerida mediante una forma procesal propia, desde luego que no constituye parte del conflicto que el juez deba resolver, que opera como cuestión previa dado que, si no hay pronunciamiento firme acerca de si la ley cuestionada puede o no aplicarse para resolver el fondo del caso concreto o el asunto procesal o incidental de que se conozca, la sentencia no puede dictarse.

4.3. Planteamiento de la inconstitucionalidad frente al cierre temporal.

El Artículo 268 de la Constitución Política de la República, creó la Corte de Constitucionalidad con carácter de tribunal permanente de jurisdicción privativa, de tipo colegiado, independiente de los demás organismo del Estado, para la función

²² López Ulloa, Juan Manuel. **La cuestión de inconstitucionalidad en el derecho español**. Pág. 254.

esencial de defender el orden constitucional, asumiendo competencias específicas, tal como lo regula el Artículo 272 de la misma Carta Magna. Implica lo anterior la existencia de una jurisdicción separada de la que es propia del poder judicial, justificada por la materia que le está atribuida, a fin de hacer efectivas las garantías y defensas de orden constitucional y los derechos inherentes a las personas. Se trata, por tanto, de una jurisdicción establecida para entender y decidir en conflictos que tengan esa relevancia, a cuyo efecto se la ha dotado, también por disposición constitucional (Artículo 276), de una ley propia -Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad- con la normativa procedimental que permite el desenvolvimiento del proceso constitucional en cada una de las funciones que tiene asignadas. Las literales “a) y d)” de esa norma contienen cada una, la individualización de dos de esas funciones: la del conocimiento de impugnaciones generales contra leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general <inconstitucionalidad directa>, y la de conocer, en apelación, de impugnación de leyes objetadas de inconstitucionalidad en casos concretos <inconstitucionalidad indirecta>.

La Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, en los Artículos 114, 115, 116 y 126, regula: que los tribunales de justicia, observarán siempre el principio de que la Constitución prevalece sobre cualquier ley y tratado internacional, se refiere a los tribunales del orden común y la prevalencia de ese criterio, se refiere no solo a la ley ordinaria, sino además, a los tratados internacionales, haciendo la salvedad, sobre materia de derechos humanos.

Serán nulas de pleno derecho las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que regulen el ejercicio de los derechos que la Constitución garantiza, si los violan, disminuyen, restringen o tergiversan. La Constitución, considerada como aquel conjunto de derechos, garantías, deberes y obligaciones, generales y abstractos se desarrollan, mediante leyes ordinarias, gubernativas, reglamentarias o de cualquier otro orden, por tanto, cuando en el tratamiento de diversos aspectos, esas leyes, sean violatorias, limitativas o restrictivas de esos derechos constitucionales, devienen nulas de pleno derecho.

En casos concretos, en todo proceso de cualquier competencia o jurisdicción, en cualquier instancia y en casación, hasta antes de dictarse sentencia, las partes podrán plantear como acción, excepción o incidente, la inconstitucionalidad total o parcial de una ley a efecto de que se declare su inaplicabilidad, teniendo obligación el tribunal de pronunciarse al respecto. La amplitud de la ley, es tal que incluye todos los procesos de cualquier competencia o jurisdicción, en cualquier momento de su trámite y aún como motivo del recurso de casación, con la clara salvedad que debe plantearse antes de que se dicte sentencia. Tal derecho subjetivo, se confiere única y exclusivamente a las “partes” legalmente constituidas en el proceso de que se trate, sus formas pueden ser como acción, excepción o incidente. Siendo preciso recordar en este momento, los siguientes conceptos:

a) Acción, es en sentido técnico procesal, una facultad o poder de promover la protección jurisdiccional sobre un derecho subjetivo, es el derecho de instar o provocar la actividad jurisdiccional del Estado, a efecto de que el juzgador se pronuncie sobre un determinado asunto.

- b) Excepción, título o motivo que, como medio de defensa, contradicción o repulsa, alega el demandado para excluir, dilatar o enervar la acción o la demanda del actor.
- c) Incidente, en general lo casual, lo imprevisto o fortuito. El concepto peculiar jurídico corresponde al derecho procesal, donde constituye la cuestión distinta del principal asunto, del juicio, relacionada directamente con él, que se ventila y decide por separado, a veces sin suspender el curso de aquél y otras, suspendiéndolo.

Por último, respecto de la norma objeto de análisis, se advierte que el tribunal, de manera taxativa y expresa de la ley, tiene la obligación de pronunciarse sobre la inconstitucionalidad planteada.

El último Artículo citado, refiere que el proceso se suspenderá desde el momento en que el tribunal de primera instancia dicte el auto que resuelva lo relativo a la inconstitucionalidad, hasta que el mismo cause ejecutoria. Pudiendo el tribunal seguir conociendo de manera exclusiva de lo relativo a los incidentes que se tramitan en pieza separada formada antes de admitirse la apelación, de todo lo relativo a bienes embargados y del desistimiento del recurso de apelación, en este caso la norma, se refiere al tribunal de apelación que es la Corte de Constitucionalidad; sin embargo, también deviene aplicable al trámite de la inconstitucionalidad en el tribunal de primer grado.

El Artículo 123 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, estipula que las partes podrán plantear, la inconstitucionalidad de una ley que

hubiere sido citada como apoyo de derecho en la demanda o que de cualquier otro modo resulte del trámite de un juicio. En el caso objeto de investigación, la Superintendencia de Administración Tributaria, al solicitar a cualquier órgano jurisdiccional, la aplicación de la sanción de cierre temporal de un establecimiento, negocio o comercio, cita como fundamento de derecho, en su respectivo memorial introductorio, los Artículos: 85 primer párrafo numeral segundo y 86 párrafos primero y sexto del Código de Tributario, refiriéndose al caso específico que el contribuyente infractor no haya entregado factura al momento de la entrega del objeto de la venta y conforme los razonamientos contenidos en el capítulo anterior, se advierte que estas normas ordinarias, contradicen los derechos constitucionales de propiedad privada y libertad de comercio, siendo conveniente y oportuno, que el contribuyente promueva la acción de inconstitucionalidad de esas normas, para que sean declaradas inaplicables, tal como afirma la licenciada Gladys Monterroso, lo ha declarado en tres oportunidades la Honorable Corte de Constitucionalidad.

Desarrollando el tema en forma precisa, se postulan las siguientes consideraciones, relativas a la tramitación de dicha acción, de manera hipotética sobre un caso, en el cual la Superintendencia de Administración Tributaria, haya solicitado la aplicación de sanción de cierre temporal.

a. Objeto de su aplicación:

Estando precisado constitucionalmente que los tribunales quedan sujetos, en los procesos sometidos a su conocimiento, a cumplir la Constitución y las leyes a las que ella da sustento, puede ocurrir que las partes o cualquiera de ellas estimen que

los Artículos 85 primer párrafo numeral segundo y 86 párrafos primero y sexto del Código de Tributario, que el juzgador deberá aplicar para dar solución al caso o al asunto procesal o incidental, devendría inconstitucional en su concreta situación. Esa eventualidad le abre el camino para plantear la inconstitucionalidad de ley en caso concreto, a fin de obtener un pronunciamiento previo sobre ese particular. Porque se trata de elucidar la legitimidad constitucional no genérica de la ley, sino la probabilidad de que o sea, de aplicarse para decidir el fondo de la cuestión debatida, el planteamiento queda sujeto a satisfacer requisitos propios, a efecto de que ese pronunciamiento particular, de naturaleza preventiva, se produzca.

A fin de ilustrar esta temática con pronunciamientos de la Corte de Constitucionalidad, se hace referencia a los pertinentes criterios sostenidos en sus fallos, que se transcriben a continuación de manera conducente:

“Dentro del Título Cuarto de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad se autoriza la promoción de inconstitucionalidad de ley en casos concretos, siempre que se haya citado como apoyo de derecho en la demanda, en la contestación o que, de cualquier otro modo resulte del trámite del juicio; su finalidad es la de inaplicarla, si la tesis es acogida. Tal posibilidad se explica por el deber que tienen los jueces de dictar sus fallos de conformidad con las leyes aplicables a cada caso concreto, pero, en primer lugar, de atender lo dispuesto en la norma constitucional. De manera que la acción que autoriza el Artículo 116 de la Ley de la materia requiere: a) que la ley que se impugne, total o parcialmente, sea aplicable al caso que el tribunal debe decidir; b) que el fallo a dictarse dependa de la validez o falta de validez de la ley o norma cuya cuestionada; c) el razonamiento

suficiente de la relación entre la ley o norma atacada y el eventual fallo que evidencie que su aplicación puede transgredir la disposición constitucional que el interesado señale, debiendo ser, por ello, inaplicable.”²³

b. Competencia de los órganos jurisdiccionales:

El citado Decreto numero 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, atribuye la competencia para conocer de la inconstitucionalidad en casos concretos a los tribunales de orden común “...que corresponda según la materia”, asumiendo en tales eventos “carácter de tribunal constitucional”, exceptuando a los juzgados menores que, por carecer de esa potestad, deben inhibirse inmediatamente de conocer cuando un asunto tal les sea planteado directamente, y enviar los autos al superior jerárquico para que tome su conocimiento. Ello indica que, para conocer de esa clase de inconstitucionalidad la competencia está atribuida a los Jueces de Primera Instancia Penal, Narcoactividad y Delitos Contra el Ambiente, por ser los superiores de los juzgados de paz penal, ante quienes se solicitan las medidas de cierre temporal. Aquí resulta patente la recepción del sistema de control difuso, desde luego que la facultad para conocer se extiende a tales tribunales, aunque entendiendo el carácter y materia exclusivamente constitucional, abriéndose paso así el fenómeno de adquirir, en esos casos, la condición de tribunales constitucionales de primer grado y, en dicha función, quedar sometidos jerárquicamente a la Corte de Constitucionalidad, bajo cuya ley y procedimiento habrán de tramitarse y decidirse, siendo sus pronunciamientos susceptibles de

²³ Corte de Constitucionalidad. **Gaceta Jurisprudencial**. Pág. 25.

apelación que, de interponer, pasa a conocimiento de la Corte, como lo prevé el Artículo 127 de su ley, revirtiendo el asunto al control concentrados.

c. Legitimación activa:

El Artículo 29 constitucional garantiza a toda personal el libre acceso a los tribunales para ejercer sus acciones y hacer valer sus derechos de conformidad con la ley. Tal enunciación se refiere a la legitimación o facultad para poner en movimiento o para intervenir en la actividad jurisdiccional a fin de poder actuar frente a ella, bien instando y haciendo valer derechos, o en actitud defensiva para idéntico propósito, mediante la denominada legitimación procesal. Es ésta una de las condiciones indispensables para que pueda iniciarse un proceso, o sea, un desarrollo ordenado para conocer, por una sucesión de actos o procedimientos, de pretensión que se ejercite ante el órgano jurisdiccional competente, que es lo que constituye, en términos de la doctrina dominante, una relación jurídica.

El profesor Coutere, expresa: “El proceso es la relación jurídica, se dice, en cuanto varios sujetos investidos de poderes determinados por la ley, actúan en vista de la obtención de un fin. Los sujetos son el actor y el demandado, sus poderes son las facultades que la ley les confiere para la realización del proceso; su esfera de actuación es la jurisdicción; el fin es la solución del conflicto de intereses.”²⁴

En el supuesto de estudio, es aquellos sujetos definidos como las “partes”, actuando dentro del proceso, en el cual la Superintendencia de Administración Tributaria ha solicitado la aplicación de la sanción de cierre; por deducción lógica, es el

²⁴ Coutere, Eduardo. **Fundamentos del derecho procesal civil**. Pág. 124

contribuyente, posible infractor, a quien la ley de la corte inviste de poder para plantear la denuncia de inconstitucionalidad de las leyes, en tanto que mantenga su condición de sujeto pasivo dentro de la contienda.

d. Presupuestos procesales:

Planteada y respondida una pretensión ante la jurisdicción ordinaria (lo que ocurre generalmente) o producido un debate frente a la administración, la sentencia en aquella o la resolución en el último debe apoyarse en ley o disposiciones de ella que decidan sobre el fondo. Es en el curso o trámite del asunto que puede plantearse previamente la inconstitucionalidad indirecta, cuestionándose que esa probable aplicación resulta afectada de ilegitimidad constitucional en el caso que espera solución.

La ley de la materia permite plantear la inconstitucionalidad de leyes en casos concretos acudiendo bien a la acción, a la excepción o al incidente, significando tres modos de instarla, empero, en cualquiera de tales eventos debe ponerse atención a los siguiente requisitos:

➤ Caso concreto previo:

Para promover la inconstitucionalidad en casos concretos, es necesario de manera general, que esté en trámite un proceso que tienda a resolver un conflicto de intereses o un asunto procesal o incidental, lo que está indicando que la inconstitucionalidad indirecta tiene como presupuesto la existencia de un litigio a decidirse por un órgano de la jurisdicción ordinaria. Al advertirse, que es

posible instarla mediante acción y entendida esta como el poder jurídico de promover el conocimiento de una pretensión acudiendo ante los órganos jurisdiccionales, da lugar a preguntarse la manera de ejercitarla, desde luego que sólo admitido por los tribunales el ejercicio de ese derecho y llevado adelante el procedimiento con la intervención de quien ha de actuar como contraparte, puede hablarse de la concreción de un proceso constitucional destinado a resolver, no el caso concreto en el que plantea la inconstitucionalidad indirecta, sino únicamente el examen de la constitucionalidad en el que habrá de confrontarse la ley, o disposición legal atacada con la norma o normas constitucionales que la parte interesada señale.

➤ Oportunidad:

La norma antes citada, señala también que la inconstitucionalidad puede ser planteada siempre que se promueva “hasta antes de dictarse sentencia”. Ello es así por regla general, desde luego que debiendo ponerse fin a la contienda mediante el fallo que ha de dictar el tribunal de conocimiento, lo que se persigue es que en la decisión no se aplique la norma o normas cuya constitucionalidad se haya puesto en duda.

Bajo ese entendido ha de advertirse que un planteamiento tal ha de proponerse antes que el tribunal que conozca en lo que sea la primera instancia dicte la sentencia que ponga fin al litigio; podrá instarse de nuevo en la segunda, también antes que pronuncie su fallo; y de acuerdo a casación, la oportunidad será igualmente antes de que se produzca la sentencia que resuelva el recurso.

Ahora bien, tratándose de impugnar leyes o reglamentos por la vía de la acción que autoriza la ley de la materia, debe tenerse presente que la oportunidad de su planteamiento ha de hacerse dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que causó estado la resolución administrativa.

En cuanto a las disposiciones procesales debe anotarse que, como ya fueron aplicadas por el juez o tribunal en resolución de fondo, esta habrá de recurrirse y la oportunidad para plantear la inconstitucionalidad será ante el ad quem, una vez que haya admitido el trámite de la impugnación.

- Cita individualizada de las leyes o disposiciones legales cuestionadas:

Entendida la ley en su sentido de precepto que manda o prohíbe, dictada por el órgano legislador o por quien tiene esa facultad autorizada por la Constitución, habremos de notar que es a esa clase a la que se refiere el Artículo 116 de la ley de la materia, que se extiende a reglamentos cuando la materia en la que se discuta la inconstitucionalidad sea de orden administrativo.

Se infiere así que la inconstitucionalidad indirecta puede plantearse cuestionando la ilegitimidad constitucional de leyes o disposiciones de leyes sustantivas, reglamentarias y adjetivas o procesales, vigentes. Pero en cualquiera de los casos debe citarse e individualizarse las disposiciones de ley o reglamento, si así fuere, que a juicio del interponente, no deban ser aplicadas en el proceso de que se trate, o la procesal ya aplicada, por estimar que en su particular situación resultaría inconstitucional que el tribunal se apoye en ellas al resolver el fondo del litigio, en aquellos supuestos, o se vea precisado a dictar nueva resolución

que no podrá estar sustentada, en la declarada eventualmente inaplicable. En el caso de los cierres temporales las citas legales, individualizadas, serían los Artículos 85 primer párrafo numeral segundo y 86 párrafos primero y sexto del Código de Tributario.

Que se trate de ley con cuya aplicación pueda resolverse el caso es de singular importancia, desde luego que no se trata de que se haya autorizado un modo de entorpecer la marcha del proceso. Ese propósito aparece expuesto en un fallo del Tribunal Constitucional español, asentando: “la extraordinaria trascendencia de las cuestiones de inconstitucionalidad como principal mecanismo de conexión entre la jurisdicción ordinaria y la constitucional obliga a extremar las garantías destinadas a impedir que esa vía procesal resulte desvirtuada por un uso no acomodado a su naturaleza, como sería, por ejemplo, el de utilizarla para obtener pronunciamientos innecesarios e indiferentes para la decisión del proceso en el que la cuestión se suscita.”

Por otra parte es necesario, claro está, que el examen de inconstitucionalidad se proponga respecto de disposiciones de leyes vigentes, esto es, de preceptos que los tribunales puedan aplicar para resolver el caso. Esta es la posición general de la doctrina, como lo muestra García de Enterría, quien al examinar este aspecto, señala: “No se trata pues, de un problema formal o de derogación, sino de validez de fondo; y, sobre todo, la cuestión ha de referirse a la ley aplicable al caso, lo que presupone, precisamente, su vigencia y excluye la posibilidad de aplicar esta mecánica respecto de las normas derogadas ya de manera formal.

El problema de la derogación debe, ser resuelto de una manera previa por el juez ordinario.”²⁵

➤ Cita puntual de las normas constitucionales referentes:

De la misma manera que resulta indispensable que la parte que acuda al planteamiento de inconstitucionalidad en caso concreto individualice la ley o disposiciones de ella cuya aplicación estima inconstitucional, es esencial que igualmente haga cita de la disposición o disposiciones constitucionales que, en su particular situación, aprecie que resulten infringidas, porque el tribunal habrá de contrastar en abstracto los preceptos legales atacados con los constitucionales orientado por la tesis que proponga la parte interesada en la inaplicación pretendida.

El mismo autor antes citado, señala: “Parece innecesario explicar el mecanismo del recurso indirecto o cuestión de inconstitucionalidad. Aquí el problema de constitucionalidad de una ley surge como cuestión incidental previa a la aplicación de dicha ley para la resolución de un proceso de cualquier contenido abierto ante cualquier Tribunal. En el momento en que el problema se plantea ante el Tribunal Constitucional, por remisión del Tribunal a quo, la verificación de la constitucionalidad no es muy distinta de la que se opera en la técnica del recurso directo o control abstracto de normas. Pero aquí estamos ya ante un control concreto de normas, quiere decirse producido en el seno de un litigio o proceso real y verdadero, de modo que aunque el conocimiento y decisión de

²⁵ García de Enterría, Eduardo. **La constitución como norma y el tribunal constitucional**. Pág. 456.

este proceso no se remita al Tribunal Constitucional en el juicio de constitucionalidad que a éste corresponde, pesará, inevitablemente, la dialéctica del caso concreto, que entra ya dentro del característico cuadro mental de la justicia.²⁶

Desde luego, no debe pasar por alto que lo indispensable es que se haga cita individualizada de la ley o disposición legal cuya constitucionalidad se ponga en duda, habida cuenta que puede ser la que el tribunal del caso concreto en la jurisdicción ordinaria pueda aplicar para resolver el fondo, empero, el contraste de ella frente a la norma constitucional deviene abstracto, porque no es el tribunal constitucional el que deba fallar sobre el fondo del litigio.

➤ Razonamiento necesario:

La solución de casos concretos es atribución propia y exclusiva de los tribunales de la jurisdicción ordinaria, de manera que a ellos corresponde el pronunciamiento que ponga fin a las disputas, fundado en el contenido de la ley material que aplique en cada caso. Naturalmente que esto importa que el juzgador se ha percatado previamente de la legitimidad constitucional de la ley a aplicar.

Ocurre, sin embargo, que en la demanda o acto procesal similar que tenga por objeto abrir un proceso se cite, como apoyo fundamental de la pretensión, una ley o partes de la misma que sean pertinentes al caso; lo mismo sucede cuando comparece al juicio el señalado como la parte contraria, ejercitando su defensa, e

²⁶ **Ibid.** Pág. 458.

igualmente al concurrir terceros, bien apoyando a una u otra o deduciendo en el planteamiento un derecho propio frente a los contendientes. Ante esas posibilidades puede suceder que cada parte haga cita de disposiciones legales distintas como las aplicables para resolver el fondo del caso concreto.

Como el tribunal habrá de decir el caso con la aplicación de la ley que estime aplicable, operación que reserva hasta el momento de resolver, cualquiera de las partes pueda dudar de la legitimidad constitucional de la ley que presume se aplicará al fallar, estando autorizado en tal caso para plantear, al tribunal que esté conociendo, la inconstitucionalidad de la ley citada por otra de las partes en ese caso concreto. Ello requiere que el tribunal se aboque a este tema particular antes de decidir la contienda. A este propósito ha de expresarle la duda y señalar puntualmente tanto la ley o partes de la misma que ataque y la correspondiente norma de la Constitución, para que pueda producirse su contraste. Pero, además, también debe dar la argumentación pertinente sobre su posible aplicación y efecto legítimo que pueda resultar, conforme a la Constitución, para que el juzgador pueda acogerla y declarar su no aplicabilidad en la solución de fondo del caso concreto.

Debe advertirse entonces que ese razonamiento opera como condición sine qua non, porque si se omite el tribunal carece de facultad para suplirlo. Ese razonamiento debe mostrar, por una parte, que el cuestionamiento tiene interrelación con la pretensión; esto es, con el objeto del proceso y con el fallo que sobre el fondo se espera; por otra, evidenciar que como la norma

cuestionada puede depender la validez de la decisión, se infringiría la Constitución al aplicarla a la particular situación de su proponente.

Este es el requisito que ofrece la mayor dificultad a quien acude a plantear la inconstitucionalidad indirecta, especialmente porque no se puede esperar de su eventual declaración positiva la solución del fondo del caso, ni tampoco que opera como instrumento reparador de supuestas resoluciones ilegales, pues, aunque dentro de los límites y alcances propios del proceso en el que se deduce la operación de contraste entre disposiciones legales y constitucionales, que sigue las líneas de la inconstitucionalidad directa, como queda ya referido, la tesis debe satisfacer ese doble objetivo, o sea, argumentar que la atacada puede, por un lado, recibir aplicación para resolver el fondo que ponga fin a la disputa y, por otro, que esa aplicación pueda resultar ilegítima constitucionalmente, por el particular efecto violatorio que produciría a quien ha planteado la inconstitucionalidad.

La Corte de Constitucionalidad también muestra congruencia con el marco doctrinal a este respecto, exigiendo de los interponentes de inconstitucionalidad en casos concretos el análisis jurídico confrontativo necesario con el que se advierte, en primer lugar, que el órgano judicial pueda aplicar determinada norma para resolver el litigio; y, segundo, que de hacerlo en la situación particular del proponente resultaría inconstitucional.

4.4. Efectos en la omisión de formalidades del planteamiento.

La ley de la materia se expresa en términos positivos en cuanto a la promoción de la inconstitucionalidad indirecta, esto es, presumiendo que el planteamiento satisface las condiciones y requisitos obligados para el inicio de este tipo de proceso constitucional. Empero, de producirse omisión los tribunales pueden negar su trámite in limine litis, desde luego que, por un lado, para la viabilidad del proceso aludido es preciso que estén dados los presupuestos procesales del caso, de manera que el planteamiento no se constituya en simple medio de retardar la solución del caso y, por otra, que su rechazo no inhabilita su replanteamiento en términos que permitan su tramitación, en tanto haya discusión instancial.

La posibilidad de inadmisión deriva entonces de la insatisfacción de los presupuestos indispensables que pueden ubicarse en: a) Existencia de un proceso jurisdiccional pendiente de solución; b) Planteamiento por sujeto que tenga reconocida la condición de parte en el litigio; c) Cita puntual de la norma de ley vigente, sobre la que se exprese duda de legitimidad constitucional de aplicarse a la solución del caso concreto; d) Que el órgano judicial o constitucional, advierta que el litigio puede ser razonablemente resuelto con apoyo en la disposición de ley cuya inaplicación se persigue; e) Cita de la norma constitucional que resultaría infringida de ser aplicada la que se cuestione; f) El razonamiento o análisis jurídico que pueda llevar al tribunal a apreciar que, confrontada la disposición legal atacada con la constitucional citada, aquella deba ser excluida para resolver el fondo del caso.

Se trata pues, de procurar que pueda llevarse adelante un debate constitucional adecuada a su finalidad, que es, de ser el caso, impedir que el tribunal que debe resolver el fondo del litigio se aboque a la solución del conflicto aplicando disposiciones legales que resulten afectadas de ilegitimidad constitucional, de ser aplicadas al caso concreto, labor de criba que podría resultar ociosa y perjudicial en la solución más pronta de cada caso, si la inadmisión por falta u omisión de requisitos para el examen de la inconstitucionalidad se reserva hasta la conclusión de un trámite que viene a resultar carente de objeto.

Enquadramiento de los supuestos jurídicos antes indicados al caso hipotético, pueden concretarse en la forma siguiente:

- a) Finalidad; inaplicación de los Artículos 85 primer párrafo numeral segundo y 86 párrafos primero y sexto del Código de Tributario.
- b) Competencia para conocer en primer grado, el Juzgado de Primera Instancia Penal, Narcoactividad y Delitos Contra el Ambiente, jurisdiccional del Juzgado menor, ante quien se presentó la solicitud de sanción del cierre temporal. Para conocer de las apelaciones, en segundo grado, exclusivamente la Corte de Constitucionalidad.
- c) Legitimado para promover, el contribuyente, que supuestamente ha cometido la infracción tributaria.

Condiciones que deben concurrir para su planteamiento y requisitos que debe contener el memorial de interposición:

- a) Existencia de un proceso previo, en el cual se haya solicitado la aplicación del cierre temporal de empresas, negocios o establecimientos comerciales.
- b) Que no se haya dictado sentencia.
- c) Cita pormenorizada de las leyes o disposiciones legales cuestionadas, en este caso, los Artículos 85 primer párrafo numeral segundo y 86 párrafos primero y sexto del Código de Tributario.
- d) Indicación precisa de las normas constitucionales referentes: Artículos 39 y 43 de la Constitución Política de la República.
- e) Razonamiento, confrontación entre las normas ordinarias y constitucionales, para probar que aquellas violan, disminuyen, restringen o tergiversan garantías constitucionales.

CONCLUSIONES

1. El cierre temporal de empresas, negocios o establecimientos comerciales, disminuye y restringe los derechos constitucionales de propiedad privada y libertad de comercio.
2. Frente a una infracción tributaria, por el supuesto de no haber extendido factura al momento de la venta, procede la imposición de una sanción pecuniaria, para no violentar principios constitucionales del derecho tributario.
3. Al momento de iniciarse el procedimiento, para la aplicación de una sanción del cierre temporal de empresas, negocios o establecimientos comerciales, el infractor contribuyente, tiene el derecho a plantear inconstitucionalidad en caso concreto.

RECOMENDACIONES

1. Que la infracción tributaria, cometida por los contribuyentes, por el hecho de no extender factura, sea sancionada por la Superintendencia de Administración Tributaria, con pena pecuniaria, sustituyendo la sanción de cierre temporal de empresas, negocios o establecimientos comerciales, para garantizar la libre disposición de su patrimonio.
2. Que los tribunales jurisdiccionales, antes de emitir la sentencia correspondiente, recurran en consulta ante la Corte de Constitucional, para establecer si es procedente, declarar la inaplicación de la sanción de cierre temporal de empresas, negocios o establecimientos comerciales, cuando existe una omisión formal a los deberes tributarios, como el caso de no extender factura.
3. Divulgar a las organizaciones de comerciantes y empresarios, a través de sus asesores y consultores, que promuevan acciones legales, tendientes a plantear la inconstitucionalidad en caso concreto, en aquellos casos que se solicite la sanción de cierre temporal de empresas, negocios o establecimientos comerciales.

4. Que el Organismo Legislativo, proceda a la reforma del Artículo 86 del Código Tributario, para que las multas impuestas, por infracciones tributarias, puedan cobrarse por la vía económica coactiva, a petición de la administración tributaria, ante los órganos jurisdiccionales, sustituyéndose de esta manera la aplicación del cierre temporal de empresas, negocios o establecimientos comerciales, por ser violatorio, a los derechos de propiedad privada y libertad de comercio.

BIBLIOGRAFÍA

- ALMAGRO NOSSETTE, José. **Justicia constitucional** (comentarios a la ley orgánica del tribunal constitucional), Madrid, España: Ed. Sociedad Anónima, 1980.
- CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho administrativo I**. 6ª. ed.; Guatemala, Guatemala: Ed. Estudiantil FENIX, 2003.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Principios constitucionales aplicados a la tributación, comentarios, explicaciones, interpretación jurídica, documentos de apoyo opiniones y sentencias de la Corte de Constitucionalidad**. 5ª. ed.; actualizada; Guatemala, Guatemala: (s.e.) 2003.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo, teoría general**. 2t.; 14ª. ed.; Guatemala, Guatemala: (s.e.) 2003.
- EKMEKDJIAN, Miguel Ángel. **Tratado de derecho constitucional**. 3t.; Buenos Aires, Argentina: Ed. Desalma, 1995.
- FLORES GÓMEZ, Fernando y Gustavo Carvajal Moreno. **Manual de derecho constitucional**. México: Ed. Porrúa, Sociedad Anónima, 1976.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. **La constitución como norma y el tribunal constitucional**. Madrid, España: Ed. Civitas, Sociedad Anónima, 1994.
- GARCÍA MAYNEZ, Eduardo. **Introducción al estudio del derecho**. 52ª. ed.; Distrito Federal, México: Ed. Penagos S. A. de C. V., 2001.
- GIULLIANNI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. 2ª. ed.; Buenos Aires, Argentina: Ed. Desalma, 1970.
- LÓPEZ GUERRA, Luis. **Introducción al derecho constitucional**. Valencia, España: Ed. Tirant Lo Blanch, 1994.
- LÓPEZ ULLOA, Juan Manuel. **La cuestión de inconstitucionalidad en el derecho español**. Madrid, España: Ed. Ediciones Jurídicas y Sociales, Sociedad Anónima, 2000.
- MARÍN PAGEO, Encarnación. **La cuestión de inconstitucionalidad en el proceso civil**. Madrid, España: Ed. Civitas, Sociedad Anónima, 1990.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**. Distrito Federal, México: Ed. Harla, 1986.

RECASENS SICHES, Luis. **Introducción al estudio del derecho**. Distrito Federal, México: Ed. Porrúa, 2000.

SAAVEDRA GALLO, Pablo. **La duda de inconstitucionalidad**. Córdoba, España: Ed. El Almendro, 1985.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero I**. facultad de derecho de la universidad complutense; 2 vol.; Madrid, España: (s.e.), 1985.

TARELLO, Giovanni. **Cultura jurídica y política del derecho**. Distrito Federal, México: Ed. Fondo de Cultura Económica, 1995.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 6ª. Ed.; Buenos Aires, Argentina: Ed. Desalma, 1997.

Legislación:

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

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

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

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala. 1992.

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Decreto Número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala. 1992.

Ley del Organismo Judicial. Decreto Número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala. 1989.

Código Procesal Penal. Decreto Número 51-92 del Congreso de la República de Guatemala. 1992.

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