

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



**INCONSTITUCIONALIDAD
DEL ARTÍCULO 86 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO
DECRETO 6-91 DEL CONGRESO
DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**

LUIS FELIPE LEIVA ALVA

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2008

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

**INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 86 DEL CÓDIGO
TRIBUTARIO DECRETO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE
GUATEMALA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por

LUIS FELIPE LEIVA ALVA

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, noviembre 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. Marco Vinicio Villatoro López
VOCAL V: Br. Gabriela María Santizo Mazariegos
SECRETARIO Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidenta: Licda. Laura Consuelo Montes Méndez.
Vocal: Licda. Berta Aracely Ortiz Robles.
Secretaria: Licda. Floridalma Carrillo Cabrera.

Segunda Fase:

Presidenta: Licda. Crista Ruiz de Juárez.
Vocal: Licda. Ángela Aida Solares Fernández.
Secretaria: Licda. María Lesbia Leal Chávez

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

DEL ESCRITORIO DE

LUIS DE JESÚS HERNÁNDEZ TORRES

Abogado Y Notario

Guatemala, 10 junio 2,008

**Licenciado
Marco Tulio Castillo Lutin
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su despacho.**



Licenciado Castillo Lutin:

De manera respetuosa le saludo, en anuencia a providencia de esa Unidad que me designa Asesor de Tesis del Bachiller Luis Felipe Leiva Alva, tengo el agrado de dirigirme a usted con el objeto de rendir dictamen en relación al trabajo final titulado "Inconstitucionalidad del Artículo 86 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala"

De la lectura del trabajo, se aprecia que el sustentante parte del estudio de aspectos básicos, tales como la composición del Estado, y así analiza posteriormente las vicisitudes que surgen de la aplicación del Artículo 86 del Código Tributario; mediante el examen pormenorizado que fundamenta su argumentación en cuanto a la inconstitucionalidad del artículo indicado que el estudiante propugna, sustentando su punto de vista en silogismos lógicos y, haciendo un análisis exhaustivo del derecho comparado que consolida el estudio.

No cabe duda alguna que este trabajo de tesis constituye un aporte valioso para quienes incursionan en el manejo de las garantías constitucionales, siendo el presente una valiosa herramienta de consulta sobre la temática del derecho de defensa y el principio jurídico del debido proceso, corolarios del Estado de Derecho.

De la revisión practicada, se establece que el trabajo de tesis relacionado contiene una contribución técnica y científica a estudios del Derecho Tributario y Derecho Constitucional, además la técnica utilizada en la misma fue de carácter documental-bibliográfico, así como consultas de Derecho comparado.



La presente tesis, cumple con todos los requisitos exigidos por la reglamentación universitaria vigente, en esencial lo regulado en el artículo 32 del Normativo para la elaboración de Tesis de Graduación para optar al título de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, quien ha manejado la metodología pertinente, así como la redacción que ha sido clara y práctica para la fácil comprensión del lector.

En tal virtud, habiendo sido satisfechas las exigencias del suscrito revisor, emito dictamen favorable para que el presente trabajo de tesis del bachiller Luis Felipe Leiva Alva, continúe su trámite.

Me suscribo respetuosamente

A large, stylized handwritten signature in black ink, which appears to be "Luis de Jesús Hernández Torres".

LUIS DE JESUS HERNANDEZ TORRES
colegiado 3067

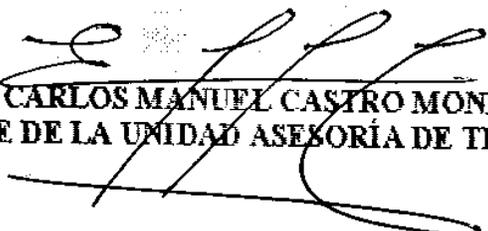
LUIS DE JESUS HERNANDEZ TORRES
ABOGADO Y NOTARIO



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

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) MARIO ISIDORO SARCEÑO JIMÉNEZ, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante LUIS FELIPE LEIVA ALVA, Intitulado: "INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 86 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO DECRETO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA".

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 fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".


LIC. CARLOS MANUEL CASTRO MONROY
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS

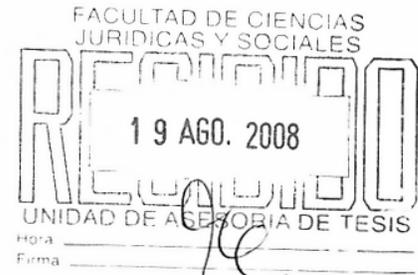
cc.Unidad de Tesis
CMCM/slh





Guatemala, 19 de agosto de 2008

Licenciado
Carlos Manuel Castro Monroy
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su despacho.



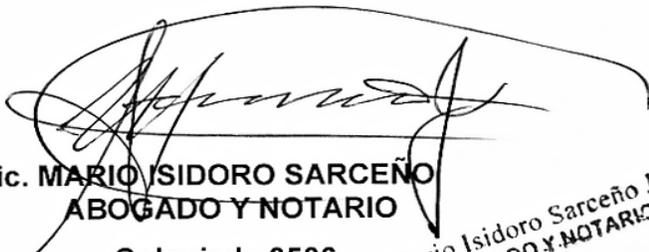
Licenciado Castillo Lutin:

De acuerdo con el nombramiento emitido por esa jefatura, el 07/08/2008, en el que se me nombró como revisor del trabajo de tesis intitulado "Inconstitucionalidad del Artículo 86 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala", del Bachiller **LUIS FELIPE LEIVA ALVA**, procedo a rendir el siguiente dictamen.

De la revisión practicada, se establece que el trabajo de tesis relacionado contiene una contribución técnica y científica a estudios del Derecho Tributario y Derecho Constitucional, además la técnica utilizada en la misma fue de carácter documental-bibliográfico, así como consultas de Derecho comparado.

La presente tesis, cumple con todos los requisitos exigidos por la reglamentación universitaria vigente, en esencial lo regulado en el artículo 32 del Normativo para la elaboración de Tesis de Graduación para optar al título de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, quien ha manejado la metodología pertinente, así como la redacción que ha sido clara y práctica para la fácil comprensión del lector.

En tal virtud, habiendo sido satisfechas las exigencias del suscrito revisor, emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que el presente trabajo de tesis del bachiller **LUIS FELIPE LEIVA ALVA**, continúe su trámite, y para el efecto se ordene la orden de impresión del mismo y se señale día y hora para su discusión en el correspondiente examen público.


Lic. MARIO ISIDORO SARCEÑO
ABOGADO Y NOTARIO
Colegiado 3506
Lic. Mario Isidoro Sarceño Jiménez
ABOGADO Y NOTARIO

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, veinticinco de septiembre del año dos mil ocho.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante LUIS FELIPE LEIVA ALVA, Titulado INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 86 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO DECRETO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de Tesis.

CMCM/sllh

eff

[Handwritten signature]



[Handwritten signature]





ACTO QUE DEDICO

A DIOS: Centro de sabiduría y esperanza, a quien agradezco su infinito amor, su protección y por las bendiciones que derrama sobre mí y mi familia.

A MI MADRE: Floridalma Alva Meza, que con su esfuerzo y trabajo me ha dado la oportunidad de ser profesional, gracias por su amor y apoyo, por ser un ejemplo de vida.

A MI PADRE: Edgar Mauricio García, por su ejemplo de honestidad, probidad y rectitud en el desempeño profesional del derecho.

A MI HIJA: Ana Valeria Leiva Fuentes, mi fuente de inspiración e ilusión para continuar en la carrera de la vida.

A MIS HERMANOS: Por las palabras de aliento y apoyo.

**A MIS AMIGOS Y
COMPAÑEROS
DE TRABAJO**

En especial al Licenciado Luis de Jesús Hernández Torres, Por acompañarme en el transcurso de la última etapa universitaria, por el soporte académico y por compartir sus conocimientos académicos sin egoísmo y creer en mi capacidad estudiantil.

A: Licenciado y Jurista Juan Francisco Flores Juárez, por sus invaluable enseñanzas y por ser un ejemplo de lealtad, probidad y rectitud en el ejercicio profesional.

A la Universidad de San Carlos de Guatemala y, en especial, a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por haberme formado como profesional.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. El Estado.....	1
1.1 Administración pública.....	1
1.1.1. Definición.....	2
1.1.2. Elementos.....	2
1.2 Procedimiento administrativo.....	4
1.2.1. Definición	5
1.2.2. Esquema del proceso administrativo.....	5
1.3 Recursos administrativos.....	8

CAPÍTULO II

1. Órgano recaudador de recursos del Estado.....	13
2. Superintendencia de administración tributaria.....	13
2.1 Órgano administrativo... ..	14
2.1.1. Definición.....	14
2.2 Principios básicos de la superintendencia de administración tributaria	15
2.3 Objeto de la superintendencia de administración tributaria	16
2.4 Funciones de la superintendencia de administración tributaria	16



Pág:

2.5 Organización de la superintendencia de administración tributaria	17
2.6 Tributos.....	20
2.6.1. Definición.....	20
2.6.2. Clases de tributo.....	21
2.7 Obligación tributaria.....	23
2.7.1. Sujeto activo y pasivo de la relación tributaria.....	23
2.8 Hecho generador.....	24
2.9 Infracción tributaria.....	25
2.10 Sanción.....	26
2.11 Procedimiento sancionador tributario.....	26
2.12 Juzgados de paz.....	29

CAPÍTULO III

1. Historia del derecho constitucional.....	35
1.1 Derecho procesal constitucional.....	35
1.2 Sistemas de control de constitucionalidad.....	37
1.3 Definición de tribunal constitucional.....	38
1.4 Sistema difuso o americano.....	39
1.5 Sistema concentrado o europeo.....	41
1.6 Sistema mixto.....	42
1.7 Competencia del tribunal constitucional.....	43
1.8 Competencia en cuanto a la inconstitucionalidad de normas.....	45



CAPÍTULO IV

Pág.

1. Control jurisdiccional en el sistema jurídico guatemalteco.....	51
1.1. Antecedente histórico.....	51
1.2. Naturaleza jurídica.....	52
2. Trámite de la inconstitucionalidad de ley en caso concreto.....	53
3. Control directo de constitucionalidad de las leyes.....	58
4. Trámite de la acción de inconstitucionalidad abstracta.....	63
5. Impugnación de la acción de inconstitucionalidad.....	68

CAPÍTULO V

1. Incorporación de los principios del proceso penal, al procedimiento administrativo-sancionador, contenido en el artículo 86 del Código Tributario...	69
1.1. Principios penales que deben incorporarse al procedimiento sancionador.....	71
1.2. Trámite del proceso administrativo sancionador.....	72
2. Derecho comparado.....	83
3. Posible solución.....	90
CONCLUSIONES.....	95
RECOMENDACIONES.....	97
ANEXOS.....	99
BIBLIOGRAFÍA.....	105



INTRODUCCIÓN

La necesidad de un control Constitucional eficaz se ha convertido en un imperativo legal de todo estado de derecho, tal necesidad ha sido resuelta con la creación de un Tribunal Constitucional independiente; en nuestro caso la Corte de Constitucionalidad, la que debe responder exclusivamente a garantizar la supremacía de la Constitución Política de la República de Guatemala, dictando sentencias que velen exclusiva, oportuna y eficazmente por el imperio de la Supremacía Constitucional, el control constitucional tiene por objeto asegurar la eficacia de las normas constitucionales en especial los derechos y garantías a favor de las personas, las que deben ser aplicadas plenamente ante cualquier juez, tribunal o autoridad pública, carecen de valor todas aquellas normas de menor jerarquía que se opongan a preceptos constitucionales, dentro del ordenamiento jurídico de Guatemala se encuentra la existencia de un Control de Constitucionalidad de las leyes, el cual tiene por objeto controlar los posibles excesos del poder del Estado.

El Artículo 86 del Código Tributario describe un procedimiento para establecer si es procedente o no la sanción de cierre de establecimiento comercial, el cual lo que pretende únicamente es que el órgano encargado de la recolección de recursos para que el Estado realice su función (Superintendencia de Administración Tributaria SAT) sugiera al juez de paz competente decretar la sanción mencionada, lo cual posibilita que exista en el procedimiento una violación al derecho de defensa y al principio jurídico del debido proceso contenidos en el Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

La inconstitucionalidad puede promoverse de dos formas en sentido general y en caso concreto, teniendo efectos distintos ya que la primera de ellas busca la expulsión de una norma del ordenamiento jurídico o sea pierde su vigencia y la segunda de ellas pretende que en el caso en concreto no se aplique tal norma, no perdiendo su vigencia. Pretendiendo entonces que al ser declarada con lugar la acción constitucional y quede



fuera del ordenamiento jurídico, el Congreso de la República de Guatemala modifique el procedimiento contenido en la norma señalada de ser violatoria de derechos fundamentales.

Debiendo entender que el debido proceso es notificación, juicio justo, publicidad, oralidad, igualdad de las partes, el derecho a la doble instancia, el derecho de acceso a la justicia, el derecho de formular alegatos, el derecho de presentar medios de prueba, el derecho a una sentencia fundada en derecho, el derecho a recurrir el fallo, el derecho a juez natural, el derecho al tribunal competente, independiente e imparcial, si se cumple con ello, se llenan los requisitos que posibiliten señalar que se cumple con las garantías constitucionales, porque de no ser así, se evidenciará una violación a la norma suprema.

Los motivos antes expuestos permiten que por medio del presente estudio el cual contiene una realización técnica y científica de estudios del derecho tributario y derecho constitucional, además la técnica utilizada en la misma es de carácter documental-bibliográfico, así como consultas de derecho comparado, que permiten determinar que la norma señalada resulta inconstitucional por vulnerar preceptos constitucionales, por tal razón la deficiencia que ostenta el proceso contenido en el Artículo 86 del Código Tributario, en cuanto no garantiza al administrado todos los mecanismos necesarios para que procure su defensa ante la acusación de una posible infracción tributaria, motivo por el cual dicha norma debe ser expulsada del ordenamiento jurídico o en su caso ser modificada por el órgano legislativo para que dicho procedimiento incorpore los principios que informan el derecho procesal penal y ampliar el plazo de la audiencia conferida para recibir las pruebas que sean necesarias, con la finalidad de respetar el citado derecho de defensa.

CAPÍTULO I

1. El Estado

Puede ser definido como una sociedad humana establecida en el territorio que le corresponde, estructurado y regido por un poder jurídico, el cual es creado, definido y sancionado por un poder soberano con la finalidad de obtener el bien público. Encontrándose compuesto por una pluralidad de órganos, siendo éstos a través de los cuales se manifiesta la voluntad del Estado.

1.1. Administración pública

En forma general la administración puede definirse como, la forma de lograr que se hagan las cosas mediante otras personas o el proceso de prever, organizar, dirigir y controlar las acciones necesarias para lograr los objetivos, mediante la actividad humana y el uso de recursos.

Es importante conocer la etimología de administración, para entender el objeto de la misma;

Prefijo.....**ad** = hacia

Verbo.....**ministro-as**

Sustantivo.....**ministratio**

Minister = Servir, ejecutar, administrar, acto de servir.

Arte de administrar.

1.1.1. Definición

Es el conjunto de órganos administrativos que desarrollan una actividad para el

logro de un fin (bienestar general), a través de los servicios públicos (que es el medio del que dispone la administración pública para lograr el bienestar general), regulada en su estructura y funcionamiento, normalmente por el derecho administrativo

El objeto de entender cuál es la función de la administración pública es determinar desde qué punto se encuentra ligado o cuál es la finalidad que tiene el proceso, por el cual la Superintendencia de Administración Tributaria verifica el cumplimiento de las obligaciones tributarias; por lo que al ser dicha institución parte de la administración pública, es necesario entender cómo se encuentra conformada ésta.

1.1.2. Elementos de la administración pública

De la definición de administración pública se pueden mencionar algunos de los elementos que la conforman:

i. Órganos administrativos

Los que pertenecen a la administración pública y que constituyen el medio o el conducto por el que se manifiesta la personalidad del Estado. De los cuales podemos poner como ejemplo al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS), los Ministerios del Estado y la Contraloría General de Cuentas, entre otros.

En el caso que nos ocupa, el órgano administrativo es la Superintendencia de Administración Tributaria quien es la que tiene a su cargo la fase de averiguación o de comprobación de la infracción tributaria según las facultades que le son atribuidas por el Artículo 86 del Código Tributario, cuando exista infracción a lo establecido en el Artículo 85 del mismo cuerpo normativo.

ii. La actividad que la administración realiza

Es la prestación de servicios públicos para satisfacer las necesidades

primordiales de la comunidad, a través de los órganos de la administración pública.

Para una mejor comprensión de la actividad que realiza el órgano administrativo es fundamental comprender lo que es un servicio público entendiéndose como “el instrumento, vehículo o medio de que dispone la administración para el logro de su propósito, que es el bien público”¹.

Del anterior razonamiento, al aplicarlo al caso que nos ocupa, resulta importante determinar que la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, es uno de los órganos administrativos que conforman la estructura de la administración pública de un Estado, institución que tiene una función significativa o primordial para la realización de los servicios que el Estado presta, ya que necesita un caudal de recursos con el cual puedan los órganos relacionados funcionar.

iii. La finalidad que pretende el Estado

La Constitución Política de la República de Guatemala, consagra como finalidad primordial del Estado para con sus habitantes **el bien común** y en su Artículo 1º establece: “El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común”.

La Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- es la institución recaudadora de los tributos. Tal función posibilita al Estado obtener por medio de la misma, la mayor parte de los recursos que permiten la realización de los fines del Estado. Los recursos obtenidos se generan por la contribución que hacen los administrados, de esa forma en el momento en el que existe un incumplimiento por parte del contribuyente, empresa, establecimiento o negocio, es cuando pone en marcha el mecanismo señalado en **el Artículo 86 del Código Tributario**, puesto que se ha realizado la conducta contenida en **el Artículo 85 del mismo cuerpo legal**, el

¹ Calderón Hugo, **Derecho administrativo**, página 91.

cual contiene las infracciones específicas en las que puede recaer un contribuyente; en ese orden la institución analizada inicia de oficio una comprobación de la infracción por medio del procedimiento contenido en el Artículo 86 citado.

iv. El medio para realizar los propósitos

El medio del cual dispone la administración pública es el servicio público que fue definido con anterioridad.

Los elementos que conforman la administración pública son expuestos de forma breve, pues no se pretende distraer del objeto principal, que es el origen de la administración pública y en especial, el de la institución tributaria, como ente recaudador. Siendo que en el caso de análisis el procedimiento que regula el Artículo 86 del Código Tributario es el mecanismo que utiliza dicha institución para sancionar el incumplimiento de una obligación por parte de los comerciantes; este procedimiento lo tiene a su cargo y es dicha institución quien realiza la verificación o comprobación del incumplimiento a través del personal de la misma; tales funciones de revisión le son encomendadas según lo regulado en la norma citada. De ahí se aprecia la importancia de conocer cuál es la forma de los procesos que la administración pública tiene en cada uno de sus órganos administrativos.

1.2. Procedimiento administrativo

Los asuntos relacionados a la administración pública son tramitados por medio de un procedimiento genérico, el cual no es más que una fase sucesiva de pasos que tienen como objeto resolver una petición realizada por los administrados o población, misma que tiene que resolverse y notificarse por la autoridad administrativa dentro del plazo que para el efecto establece la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 28. Este procedimiento tiene como objeto garantizar que las

decisiones que serán tomadas o acordadas por la administración no serán arbitrarias, permitiendo además que el administrado conozca de las etapas y pueda de esa manera ejercer su derecho de defensa.

1.2.1. Definición

En cuanto a la definición del procedimiento administrativo², Wikipedia enciclopedia libre expone que:

“Es el cauce formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin. El procedimiento tiene por finalidad esencial la emisión de un acto administrativo.”

1.2.2. Esquema del procedimiento administrativo

El procedimiento administrativo, como lo indica la definición del mismo, es un conjunto de etapas concatenadas, siendo la primera de ellas:

a. Solicitud

La primera etapa se encuentra relacionada al ejercicio de los derechos de acción y de petición consagrados en la Carta Magna en los Artículos 5 y 28, solicitud que debe llenar los requisitos que deben estar publicados en la institución en la que debe realizarse la misma. Lo anterior se encuentra regulado por la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto 119-96 del Congreso de la República.

Además es de importancia mencionar que el Artículo 28 citado en su segundo párrafo, establece un plazo para conocer y resolver dicha solicitud al establecer que “...En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las

² Wikipedia enciclopedia libre, <http://www.wikipedia.org/>. (15-04-2008).

resoluciones no podrá exceder de treinta días...”

b. Admisión a trámite

Etapa en la cual el órgano administrativo verifica que el solicitante cumplió con los requisitos que se exigen y además indicará cuáles serán las diligencias a seguir.

En el caso de que la solicitud no sea admitida para su trámite sin formar Artículo, es posible activar la jurisdicción constitucional por medio del amparo, teniendo como objeto que se proteja el derecho de petición consagrado en la Carta Magna y a través de la acción constitucional obligar a conocer y resolver el petitorio realizado. Lo anterior se encuentra regulado por el Artículo 10 inciso f) de la Ley de Amparo Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

c. Diligencias a realizar

En esta etapa se realizan todas las diligencias indicadas en la etapa de admisión a trámite de la solicitud realizada. Diligencias que dependerán del órgano a quien se dirige el petitorio.

d. Estado de resolver

Es aquella situación en la que se encuentra un expediente al haberse realizado la última diligencia que se indicó en la admisión a trámite; para algunos es en esta etapa en la que inicia a computarse el plazo de treinta días que establece el Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

En este punto pueden darse dos posibilidades:

e. Resolución administrativa

Es aquel acto administrativo por el cual el órgano administrativo falla o decide la petición puesta a su conocimiento, después de haber agotado las etapas de las que se

encuentra conformado, la resolución puede ser en sentido positivo o negativo en cuanto a la pretensión del administrado.

Dicho acto administrativo puede ser susceptible de someterse a un control directo de los actos realizados por la administración pública, como lo son los recursos administrativos de revocatoria y reposición, los cuales proceden según la autoridad que haya emitido el fallo.

f. Silencio administrativo

Este acto puede tener una naturaleza sustantiva y una adjetiva, la primera de las mencionadas acontece en el procedimiento administrativo y la segunda ocurre cuando se tramitan los recursos administrativos y únicamente se encuentra pendiente la resolución administrativa.

Por otra parte, el silencio administrativo tiene como característica que puede tener un efecto negativo o positivo; siendo el efecto negativo el que se entiende por denegado lo solicitado y el efecto positivo como el otorgamiento del petitorio realizado. En ambos casos la ley debe establecer claramente cuál es el efecto que tienen y en caso de no estar especificado se entiende de efecto negativo; teniendo como objeto los efectos del silencio administrativo, que el administrado no tenga que esperar el tiempo que el órgano administrativo decida para resolverle la solicitud, pudiendo escoger de esta forma tres posibilidades:

- A.** Esperar indefinidamente hasta que el órgano administrativo emita el acto Administrativo.
- B.** El silencio administrativo con efecto positivo, sólo si la ley que regula el acto solicitado por el administrado indica tal efecto. En nuestra legislación algunos ejemplos de éste tipo de efecto los encontramos regulados en:

- a) Ley de Parcelamientos Urbanos, Decreto 1427 del Congreso de la República de Guatemala.
- b) Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.
- c) Ley de Contrataciones del Estado, Decreto 57-92 del Congreso de la República de Guatemala.
- d) Promover acción constitucional de amparo (Artículos 10 inciso f) y 49 inciso b) de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad) con el objeto que la autoridad administrativa resuelva el petitorio en un plazo prudencial, cesando de esa cuenta la demora y emitiendo la resolución que en derecho corresponde. Lo anterior según lo regula la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad en sus Artículos 10 inciso f) y 49 inciso b).

1.3. Recursos administrativos

En la administración pública existen varias formas de control de la misma, dentro de los cuales se encuentra el control directo, que es aquél que ejercen los particulares sobre los actos de la administración pública a través de los recursos administrativos. Para determinar cuáles son los mismos se exponen tres reglas:

Regla número 1 (Ámbito general de los recursos administrativos)

En el Artículo 17 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, se regula lo relativo al ámbito general para la ampliación de los recursos **de revocatoria y de reposición**, los cuales se encuentran regulados en los Artículos 7 y 9 respectivamente.

Indicando que los mismos son aplicables cuando la resolución o acto administrativo

es emitido por órganos de la administración pública centralizada, desconcentrada o autónoma.

Regla número 2 (Excepciones a la aplicación general de los recursos administrativos)

Existen casos en los cuales no es posible aplicar los recursos administrativos regulados por la Ley de lo Contencioso Administrativo, tal extremo es señalado por el Artículo 17 Bis, el cual establece:

“...Se exceptúa en materia laboral y en materia tributaria la aplicación de los procedimientos regulados en la presente ley...”

Del texto extraído de la norma citada se establece, que no es aplicable el procedimiento de los recursos de revocatoria y reposición contenidos en dicha ley en los casos de ámbito laboral y tributario, sin embargo, de la lectura del Artículo 17 del mismo cuerpo legal se establece que existe una tercera excepción para la aplicación de los recursos mencionados, toda vez que el Artículo citado establece:

“...Se exceptúan aquellos casos en que la impugnación de una resolución deba conocerla un Tribunal de Trabajo y Previsión Social...”

De las anteriores exposiciones, podemos concluir que existen tres excepciones a la aplicación de los recursos administrativos contenidos dentro de la Ley de lo Contencioso Administrativo, siendo las materias:

A. Laboral (Código de Trabajo, Artículo 275 “...las resoluciones que el Ministerio de Trabajo y Previsión Social o sus dependencias dicten sólo pueden ser impugnadas a través de los siguientes recursos: a) Recurso de revocatoria... y b) Recurso de reposición...”)

B. Tributaria (Código Tributario, Artículo 154 “...Revocatoria. Las resoluciones de la Administración Tributaria pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados o a instancia de parte...” y artículo 158 .- Recurso de Reposición. Contra las resoluciones originarias del ministerio de Finanzas Públicas, puede interponerse recurso de reposición, el que se tramitará dentro de los plazos y en la forma establecida para el recurso de revocatoria, en lo que fuera aplicable...”)

C. Cuando el control judicial (recursos administrativos) debe realizarse en los Tribunales de Trabajo y Previsión Social.

En cuanto a la última de las excepciones mencionadas resulta necesario indicar que dentro de la misma existen tres ámbitos de aplicación siendo los siguientes:

a. Ley de Servicio Civil (Despido de trabajadores del Estado, Artículo 80. apelación, Ley de Servicio Civil)

b. Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, artículo 52.- “...Los reclamos que formulen los patronos o los afiliados con motivo de la aplicación de esta ley o de sus reglamentos, deben ser tramitados y resueltos por la Gerencia dentro del plazo más breve posible. Contra lo que ésta decida procede recurso de apelación ante la Junta Directiva...”)

c. Ley de Clases Pasivas (Ley de Clases Pasivas, artículo 44, recurso de reposición)

Regla número 3 (casos por interpretación)

Dentro de la presente regla podemos encontrar varios cuerpos normativos que

forman parte del ordenamiento jurídico y a los que no le son aplicables los recursos administrativos contemplados en la Ley de lo Contencioso Administrativo, para lo cual se mencionan algunos:

- Ley Orgánica de la Universidad de San Carlos de Guatemala

El ámbito de aplicación de las normas se encuentra ligado al tiempo en el que son emitidas, la materia que regulan y la forma de ser promulgadas por el Órgano Legislativo, en el último de los casos mencionados, dicho órgano, para aprobar una ley debe contar con el voto favorable de la mayoría de diputados más uno (mayoría simple) o en otros casos como en las entidades autónomas es necesario que sean aprobadas con las dos terceras partes de los diputados que conforman el Congreso de la República (mayoría calificada), en el caso de la Universidad de San Carlos de Guatemala (Reglamento de Apelaciones, Artículo 1 recurso de apelación), por ser una institución autónoma, la misma se rige por sus propias leyes y reglamentos, además la Ley Orgánica de la Universidad de San Carlos de Guatemala, es aprobada con la mayoría calificada del total de los integrantes del Congreso de la República de Guatemala, por los extremos mencionados no son aplicables los recursos administrativos regulados por la Ley de lo Contencioso Administrativo.

- Ley de Bancos y Grupos Financieros

En el presente caso, al igual que el cuerpo normativo antes citado, no es procedente aplicar los recursos administrativos de revocatoria y reposición, dado que la Ley de Bancos y Grupos Financieros (Artículo 104, recurso de apelación) es una normativa posterior, siendo la ley especial a regular tal ámbito la Ley de lo Contencioso Administrativo.

1.3.1. Secuencia de los recursos administrativos

Ambos medios de control de la administración pública, utilizan el mismo

procedimiento el cual se esquematiza a continuación:

Interposición (Artículo 7 de la Ley de lo Contencioso Administrativo), a los 5 días de notificada la resolución.

Elevación de actuaciones (Artículo 8 de la Ley de lo Contencioso Administrativo), la autoridad que dictó la resolución elevará en el plazo de 5 días al órgano superior.

Audiencias

personas con interés, órgano que dictó la resolución impugnada y la Procuraduría General de la Nación, gozan del plazo de 5 días.

Diligencias para mejor resolver, la autoridad que conozca el caso tiene la facultad para traer a la vista los elementos que le ayuden a emitir un mejor fallo, lo cual puede hacer en el plazo de diez días de conformidad con lo regulado por el Artículo 14 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

Resolución, el órgano que conoce dictará la resolución final en el plazo de 15 días de conformidad con lo establecido en el artículo 15 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

Silencio administrativo, concurre tal circunstancia cuando transcurre el plazo de 30 días después de que el expediente se encuentra en estado de resolver según lo señalado por el artículo 16 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

CAPÍTULO II

1. Órgano recaudador de recursos del Estado

El Estado como administrador de los recursos de sus ciudadanos, necesita de instituciones que garanticen la obtención de estos con el fin de cumplir con el objeto que le ha sido encomendado por la Constitución Política de la República, ello no implica bajo ningún punto de vista que su actuación no se enmarque dentro de los parámetros, que dicha norma suprema le señala.

La Constitución, establece las garantías de los derechos de los habitantes de esta república, creando a la vez, los mecanismos para su efectivo cumplimiento. La Corte de Constitucionalidad como tribunal supremo de la defensa del orden constitucional, es el encargado de velar porque efectivamente se cumpla con el mantenimiento de dichas garantías.

El presente trabajo tiene como objetivo determinar si dentro de los mecanismos que establece el Código Tributario, permite el derecho de defensa y consecuentemente el debido proceso, en lo relativo a la imposición como sanción el cierre de establecimientos comerciales, cuando se determina una posible infracción al cumplimiento de lo regulado en el Artículo 85 del Código citado.

2. Superintendencia de Administración Tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) es una entidad descentralizada, creada en 1998 para recaudar y administrar los tributos en Guatemala. Es un órgano que forma parte de la administración pública de un Estado y las funciones, atribuciones, así como responsabilidades le son otorgadas por medio del Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, el cual contiene la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, cuerpo legal que reformó

la estructura de la Administración Tributaria, para recaudar con efectividad los ingresos que el Estado necesita para cumplir con las obligaciones que constitucionalmente tiene asignadas y el instrumento mediante el cual hace la recolección de tributos.

2.1. Órgano administrativo

Con el objeto de poder realizar una mejor explicación de dicho órgano es necesario verificar cuál es su naturaleza jurídica, siendo esta de Derecho Público, debido a que es el Estado quien compensa el encargado de administrar los recursos que se obtienen para brindar un servicio público que auxilie a la población, como lo establece el artículo 15 del Código Civil.

2.1.1. Definición de órgano administrativo

En cuanto al órgano administrativo, podemos mencionar que es una entidad mediante la cual el Estado manifiesta su personalidad a través los actos administrativos, mismos que pasan a ser parte de su voluntad potestativa como ente soberano.

De conformidad con la definición anterior podemos mencionar, que el órgano administrativo se encuentra conformado por otros subórganos internos, formando un conjunto que constituyen la organización administrativa pública en la cual todos pertenecen al ente denominado Estado. Para que cada institución o entidad administrativa pueda desarrollar su función se hace indispensable contar con una organización, la cual a su vez está conformada por varios elementos para su funcionamiento. Entre estos últimos podemos mencionar:

Administradores o funcionarios públicos

Son las personas físicas que por un ciclo en la vida jurídica del Estado, ostentan

la facultad de decisión de los órganos administrativos, mismos que pueden llegar a realizar dicha función por haber sido electos de forma popular o en su defecto haber sido nombrados, dependiendo del tipo de órgano de que se trate.

Competencia

Son las facultades, funciones o atribuciones con las que cada órgano administrativo cuenta, que son otorgadas por medio de la ley. En el caso de la Superintendencia de Administración Tributaria, es el Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Actividad material

Es el conjunto de actos que realiza el órgano administrativo, con base a los planes, proyectos, programas, decisiones, resoluciones o hechos administrativos, que posibilitan el bienestar general o el bien común, como función primordial del Estado.

Se entiende de esa forma que la institución tributaria es un órgano que forma parte del Estado, teniendo gran importancia su funcionamiento por el papel que juega dentro del contexto de la recaudación; es por ello que se le otorgan todas las facilidades, con el objeto de constituirse en un ente recaudador de forma rápida y efectiva por excelencia.

2.2. Principios básicos de la superintendencia de administración tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio de la República, goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, además ostenta su propia personalidad jurídica, patrimonio y recursos.

En tal sentido, la institución tributaria es una entidad que como parte del Estado tiene un funcionamiento trascendental para recaudar recursos. Siendo el objeto principal de la institución tributaria la recaudación rápida de los recursos necesarios para el funcionamiento del el Estado.

2.3. Objeto de la superintendencia de administración tributaria

La motivación del Estado al crear dicha institución, fue la recaudación tributaria, por ello es de gran importancia verificar el considerando primero de Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, el cual establece:

“...Que es necesario reformar estructuralmente la Administración Tributaria, para que se recauden con efectividad los ingresos que el Estado requiere para cumplir con sus obligaciones constitucionales, en particular las que tienen relación con el gasto social en salud, educación, seguridad civil, vivienda e infraestructura; así como para la modernización del Estado... “

De lo expuesto se puede resumir que el Estado crea dicha institución con el objeto de recolectar ingresos, para contar con los recursos necesarios que le permitan cumplir con las necesidades que deben ser prestadas por los órganos administrativos.

2.4 Funciones de la superintendencia de administración tributaria

Las funciones que la facultan son las que regula el Artículo 3 de la Ley Orgánica de dicha institución, siendo las más relevantes para el caso de estudio las contenidas en los incisos siguientes:

“...a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior...”

“...b) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo...”

“...c) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas...”

“...d) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras...”

Las funciones que anteceden son las que resultan de gran importancia para determinar la participación de la Superintendencia de Administración Tributaria dentro del procedimiento establecido en el Código Tributario.

2.5. Organización de la superintendencia de administración tributaria

Se ha determinado que la institución tributaria como órgano administrativo goza de autonomía funcional, razón por la cual ella misma es quien desarrolla su estructura interna encontrándose como autoridades superiores:

- a) El directorio (Artículos 7, 8 y 16 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria)
- b) El superintendente (Artículos 22, 23, 24 y 25 Ley Orgánica de la

Superintendencia de Administración Tributaria)

- c) Los intendentes (Artículo 31 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria)

El directorio

Es el órgano de dirección superior, le corresponde dirigir la política y velar por el buen funcionamiento de la institución; se encuentra integrado por seis directores:

- a) El Ministro de Finanzas Públicas, quien la preside.
- b) El Superintendente de Administración Tributaria (con voz, pero sin voto).
- c) Cuatro titulares y suplentes nombrados por el Presidente de la República (de una lista de doce, propuesta por la comisión de postulación. Artículo 9 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria)

- Para poder ser parte de la lista de directores se deben tener las siguientes calidades:

- a) Ser guatemalteco.
- b) Ser mayor de treinta años de edad.
- c) Ser de reconocida honorabilidad y capacidad profesional.
- d) Encontrarse en el goce de sus derechos civiles.
- e) Ser profesional acreditado con grado académico en el área económica financiera o jurídica a nivel de licenciatura o post grado.
- f) Haber ejercido la profesión por lo menos durante cinco años.

Unidad de asesoría técnica del directorio

El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, como autoridad superior, al tenor del Artículo 14 del Reglamento Interno de la SAT, contenido en el

Acuerdo del Directorio número 2-98, cuenta con una unidad específica denominada unidad de asesoría técnica del directorio, la cual fue creada el 15 de julio de 1999. Su función principal consiste en preparar las opiniones, dictámenes, propuestas y proyectos de acuerdos y resoluciones, que le sean encargados, tanto por el Directorio como por cualquiera de sus miembros, así como asistirlo en los requerimientos concretos que se le formulen.

Corresponde también a esta unidad, el estudio y preparación de los dictámenes técnicos y proyectos de resoluciones que resuelvan los recursos de revocatoria y reposición, analizando el origen de los ajustes, la base jurídica, los argumentos y pruebas presentadas por parte del contribuyente, así como, verificar que sean aplicados los principios de legalidad y juridicidad, que respalden dichos argumentos, presentando el proyecto de resolución al Directorio, que resuelve en definitiva, agotándose con ello la fase administrativa.

El superintendente

Es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la Superintendencia de Administración Tributaria, encontrándose reguladas en el Artículo 23 de la Ley Orgánica las atribuciones que le corresponden. Dicho funcionario es nombrado por el Presidente de la República quien lo seleccionará de una terna propuesta por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), nombramiento que se realizará por tiempo indefinido, siempre y cuando se cumplan con las calidades siguientes:

- a) Ser guatemalteco
- b) Ser mayor de treinta años de edad
- c) Ser de reconocida honorabilidad y capacidad profesional
- d) Encontrarse en el goce de sus derechos civiles
- e) Ser profesional acreditado con grado académico en el área económica financiera

o jurídica a nivel de licenciatura o post grado.

f) Haber ejercido la profesión por lo menos durante cinco años.

Los intendentes

Son los funcionarios del mayor nivel jerárquico de las Intendencias, creadas con competencias, funciones y atribuciones asignadas por el reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria. Los intendentes serán nombrados y removidos por el Superintendente y son los responsables del cumplimiento de las funciones asignadas por la intendencia. Para poder ser intendente se necesitan las mismas calidades que para ser superintendente.

2.6. Tributos

El Estado para poder obtener los recursos necesarios que posibiliten la prestación de servicios con el objeto de transmitir a sus habitantes el bien común, impone cargas para los administrados, los cuales se conocen como tributos.

2.6.1. Definición

Según lo regulado por el Artículo 9 del Código Tributario, tributo se entiende por:

“...las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines...”

Wikipedia enciclopedia libre define los tributos como:

“...Los tributos son ingresos públicos de Derecho Público que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una Administración Pública consecuencia de la realización del hecho imponible que la Ley vincula el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios

para el sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posible vinculación a otros fines...”³

De lo anterior se puede establecer que efectivamente los tributos son medios para obtener recursos que permiten el funcionamiento del Estado, posibilitando que éste pueda realizar las funciones que tiene asignadas en la Carta Magna, teniendo como elementos esenciales que los mismos son decretados por el Estado de forma unilateral y que corresponde a los administrados o habitantes cumplir con las obligaciones impuestas, según la capacidad de cada uno. En cuanto a este último punto, la capacidad de pago, la Constitución Política de la República de Guatemala, en su Artículo 243 recoge tal institución como uno de los principios tributarios, los cuales deben respetarse al ser creados; además existen otros principios tributarios que se tienen que observar para la instauración de obligaciones tributarias como los contenidos en la norma citada en el párrafo segundo, el cual contempla los tributos confiscatorios y la doble y múltiple tributación.

2.6.2. Clases de tributos

Es necesario señalar que existen varios tipos o clases de tributos, los cuales son indicados por el Código Tributario en su artículo 10 en el cual establece:

“...Son Tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras...”

Siendo entonces a partir de tal clasificación que se estudian las clases de tributos:

a) Impuestos

Es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente, siendo entonces un

³ Wikipedia, www.wikipedia.org/wiki/Tributo. (15-04-2008).

ingreso público creado por Ley y de cumplimiento obligatorio por parte de los sujetos pasivos contemplados por la misma, siempre que surja una obligación tributaria originada por un determinado hecho imponible.

b) Arbitrio

Es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades, definición que se encuentra regulada por el Código Tributario en su Artículo 12.

c) Contribución especial

Es aquel tributo que tiene como determinante que del hecho generador se desprenden beneficios directos para el contribuyente, derivado de la realización de obras públicas o servicios estatales. Artículo 13 del Código Tributario.

Entendiéndose, que el obligado obtiene un beneficio o un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, por los cuales aporta una cantidad de dinero que se utilizará para cubrir los gastos acaecidos en la obra o el servicio.

Teniendo como ejemplo de la misma, la construcción de una carretera que pasa enfrente de la casa del contribuyente.

d) Contribución por mejoras

Es la que se establece para costear una obra pública que produce una plusvalía (Es el incremento de valor generado y obtenido que aumenta el valor de un bien o derecho) inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento del valor del inmueble

beneficiado. Como ejemplo de ésta podemos mencionar, manteniendo la idea en el ejemplo anterior, la carretera que se ha construido, pero que no pasa frente a la casa, sin embargo la cercanía de la misma le brinda plusvalía, por el beneficio que percibe el inmueble.

2.7. Obligación tributaria

La obligación tributaria es definida por el Código Tributario en su Artículo 14 estableciendo "...constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella...".

Además, podemos mencionar que la obligación tributaria se diferencia de la civil, ya que la misma es imperativa e impuesta por la potestad unilateral del Estado sin que concurren el consentimiento o voluntad de los administrados. Es importante conocer cuál es el objeto de la obligación tributaria, siendo ésta el tributo, el cual surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal, a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

2.7.1. Sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria

Sujeto activo

Podemos entender que es el que crea la obligación tributaria o sea el Estado.

Sujeto pasivo

La condición de sujeto pasivo recae en general en todas las personas naturales y

jurídicas a las cuales el derecho tributario les atribuye la calidad de sujetos y obligaciones de derechos, lo cual es regulado por el Código Tributario en su artículo 18 el cual establece:

“...es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias...”.

Obligaciones de los sujetos pasivos

La obligación tributaria es el vínculo jurídico por el cual el Estado (sujeto activo) exige a un deudor (sujeto pasivo) el cumplimiento de una prestación pecuniaria. En ese orden de ideas, el vínculo legal lo constituye el tributo y como contra prestación un derecho.

Acreeador (sujeto activo) ----- la prestación del tributo-----deudor (sujeto pasivo)

Por otra parte, la ley de la materia en su Artículo 23 regula que:

“...Los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este código o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso...”.

2.8. Hecho generador

El Código Tributario conceptualiza el hecho generador o hecho imponible, como el presupuesto establecido por la ley, para regular el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria, que es el vínculo jurídico que nace de un hecho, acto o situación contenida en la ley, la cual obliga al sujeto pasivo a pagar una prestación pecuniaria. Teniendo su base legal en la ley, la cual se establece como la

potestad soberana del Estado, quien ostenta el derecho de imposición y de coerción.

2.9. Infracción tributaria

Puede entenderse como una consecuencia de una omisión, al no cumplir con la obligación impuesta por el Estado.

Definición

La legislación guatemalteca conceptualiza las infracciones tributarias en el Artículo 69 del Código Tributario, al establecer que “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal”

Asimismo, lo anterior se complementa con el Artículo 71 del mismo cuerpo legal que establece algunas infracciones tributarias como:

- a) Pago extemporáneo de las retenciones.
- b) La mora.
- c) La omisión del pago de tributos.
- d) La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Pública.
- e) El incumplimiento de las obligaciones formales.

Infracciones específicas

Además de las infracciones mencionadas en el apartado anterior se encuentra otra sanción que se aplica a casos específicos, como las indicadas en el Artículo 85 del Código Tributario:

- 1) Realizar actividades comerciales, agropecuarias, industriales o profesionales, sin haberse registrado como contribuyente o responsable en los impuestos.
- 2) No emitir o no entregar facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos o documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas.
- 3) Emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos u otros documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias específicas, que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria.
- 4) Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas, no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas, tiquetes u otros documentos equivalentes; o utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados, en establecimientos distintos del registrado para su utilización.

2.10. Sanción

Con base en el incumplimiento a los presupuestos anteriores al incurrir en la infracción, los contribuyentes obtienen como sanción el cierre temporal del establecimiento comercial.

2.11. Procedimiento sancionador tributario

La Superintendencia de Administración Tributaria ha sido facultada con el objeto de recaudar la mayor cantidad de recursos necesarios que le permitan al Estado cumplir con sus obligaciones, en tal sentido, la ha provisto de un mecanismo que se encuentra regulado en el Código Tributario el cual le permite su actuación en relación al incumplimiento del pago de los tributos, en su Artículo 86 establece que:

“...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 que haya cometido la infracción.

SANCIÓN: EL cierre temporal se aplicará por un plazo mínimo de diez (10) días y por un máximo de veinte (20) días, continuos. La sanción se duplicará, conforme a lo dispuesto en este artículo, si el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola u oculta los dispositivos de seguridad, o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado.

Al comprobar la comisión de una de las infracciones a que se refiere el artículo 85 de este Código, la administración Tributaria lo documentará mediante acta o por conducto de su Dirección de Asuntos Jurídicos, presentará solicitud razonada ante Juez de Paz del ramo penal competente, para que imponga la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio. EL Juez, bajo pena de responsabilidad, fijará audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes a la recepción de la solicitud; en la misma audiencia deberá escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes. Al finalizar la audiencia, el Juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva, ordenando el cierre temporal conforme a este artículo, cuando proceda...”.

Como se puede observar la normativa transcrita le permite a la entidad tributaria el procedimiento para sancionar el incumplimiento de las obligaciones tributarias, esta norma será objeto de un análisis sobre el cual se sustenta esta tesis.

Inicia

Para iniciar el procedimiento con el objeto de constar si existe incumplimiento a la normativa regulada en el Artículo 86 del Código Tributario, la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio del Jefe de la Unidad de Operaciones Fiscales y Reincidencias del Departamento de Fiscalización de la Coordinadora Regional Central, en resolución nombra: **i)** auditor notificador tributario; **ii)** asistente de fiscalización y notificador tributario y **iii)** un supervisor tributario.

Los delegados de la institución tributaria se constituyen en el domicilio fiscal del contribuyente, tomando como base los elementos de fiscalización señalados en los Artículos 30 y 100 del Código Tributario, reformados por los Artículos 1 y 20 del Decreto 29-2001 del Congreso de la República de Guatemala, solicitando al contribuyente de forma específica la documentación por sus ventas o servicios prestados, constatando de esta forma si existe o no la infracción contenida en el Artículo 85 inciso 2 el cual se refiere a la no emisión y entrega de facturas, situación que se hace constar en acta.

Denuncia ante autoridad competente

Verificada y documentada la infracción del contribuyente la Administración Tributaria acude ante el juzgado de paz del ramo penal jurisdiccional presentando solicitud razonada y solicitando el cierre temporal del establecimiento comercial, según el rango establecido en el tercer párrafo del Artículo 86 del Código Tributario.

El juez relacionado tramita

i. Admite a trámite y da audiencia

Al tener por admitida la solicitud de cierre temporal del establecimiento comercial, el juez de conocimiento señala audiencia oral, la cual deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la recepción de la solicitud. Lo anterior con la

finalidad de que el juez escuche a las partes y reciba las pruebas que consideren pertinentes.

ii. Resolución

Finalizada la audiencia, el juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva ordenando el cierre o no.

Segunda instancia

Contra lo resuelto por el juez de paz del ramo penal jurisdiccional, es procedente interponer el recurso de apelación, elevándose las actuaciones para que sean conocidas por el juez de primera instancia del ramo penal jurisdiccional, quien confirma lo resuelto o en su caso revoca. En este último caso hará un razonamiento lógico-jurídico del motivo por el que se toma la decisión.

En esta fase del proceso la resolución se encuentra firme, en cuanto a la jurisdicción ordinaria.

2.12 Juzgados de paz

Se puede entender que es el que hace las veces de juez municipal o supe al juez de primera instancia.

Atribuciones del juez de paz

El Código Procesal Penal desarrolla todo lo relacionado a las competencias que le es corresponden a los jueces de paz estableciendo en el artículo 44 de dicho cuerpo normativo las siguientes atribuciones:

- a) Juzgarán las faltas (Artículo 480 del Código Penal), los delitos contra la seguridad del tránsito (Artículo 157 del Código Penal Capítulo VIII De los Delitos contra la seguridad de tránsito), y aquellos cuya pena principal sea de multa (Ejemplos, Código Penal, Artículos 156, 205, 222, 249, 269, 270, 304, 318, 426, 427, 429, 446 y 457) conforme el procedimiento específico del juicio por faltas que establece el Código Penal.

- b) Tendrán a su cargo el control jurisdiccional de la investigación efectuada por el Ministerio Público en la forma que este Código (Código Procesal Penal) establece, respecto de los delitos penados con prisión que no excedan de los cinco años, con excepción de los delitos contemplados en la Ley contra la Narcoactividad. Instruirán también, personalmente, las diligencias que específicamente les estén señaladas.

- c) Estarán encargados de la tramitación y solución del procedimiento intermedio y del abreviado. Conocerán, además, del procedimiento de liquidación de costas, en los procesos de su competencia.

- d) Conocerán a prevención en los lugares donde no hubiere Juzgado de Primera Instancia, o bien se encontrare cerrado por cuestiones de horario, o por otra causa en los casos de delitos sancionados con penas mayores de cinco años de prisión.

- e) Practicarán las diligencias urgentes y oirán a los detenidos dentro del plazo que manda la Constitución Política de la República de Guatemala, Artículo 9.

- f) También podrán autorizar, en los términos que define el Artículo 308 del Código Procesal Penal, los actos de investigación solicitados por el Ministerio Público.

- g) Autorizarán la aplicación del criterio de oportunidad en los casos que establezca la ley (Artículo 25 del Código Procesal Penal)
- h) Practicarán las diligencias para las cuales fueren comisionados por los jueces de primera instancia, siempre que éstos no tuvieren su sede en la misma circunscripción municipal.
- i) Realizarán los actos relativos a la conciliación, en los casos y forma previstos en el Código Procesal Penal y resolverán sobre las solicitudes de aprobación de los acuerdos alcanzados a través de la mediación (Artículos 25 Ter y 25 Quater, del Código Procesal Penal).
- j) Únicamente podrán resolver sobre la prisión preventiva, la libertad de los procesados, y las medidas sustitutivas, en los procesos sometidos a su competencia conforme se establece en el Código Procesal Penal.
- k) Los jueces de Paz Penal ejercerán el control jurisdiccional de los actos de investigación que realice el Ministerio Público, en los procesos sometidos a su competencia.

El Artículo 44 del Código Procesal Penal, fue reformado por el Artículo 3 del Decreto 51-2002 del Congreso de la República de Guatemala. Sin embargo, el Decreto relacionado indica que para su vigencia y aplicación es esencial que ocurran circunstancias que permitan la aplicación de las reformas contenidas en el mismo, indicando en su Artículo 19;

“...El presente Decreto entrará en vigencia seis meses después de su publicación en el diario oficial, y será aplicable únicamente a los juzgados que reúnan las siguientes condiciones:

- a) Que se cuente con juez abogado, y
- b) Que se determine, a través de dictamen emitido por la Corte Suprema de Justicia, que en dicho juzgado o tribunal existe el personal capacitado, y que el Instituto de la Defensa Pública Penal y el Ministerio Público cuenten con personal para ejercitar sus respectivas funciones. La Corte Suprema de Justicia queda obligada a acordar el establecer la competencia de los juzgados de Paz referida en el presente decreto, en forma progresiva, en los departamentos, municipios o regiones que cumplan con las condiciones contenidas en esta normativa, debiendo dictar los Acuerdos respectivos...”

De tal cuenta que para poder ser aplicadas las reformas al Código Procesal Penal y en específico al Artículo 44 que es relevante para el estudio que se realiza, pues éste regula las atribuciones de los jueces de paz, quienes tienen a su cargo el control del proceso que regula el Código Tributario en su Artículo 86. Este artículo establece que es ante dicho órgano jurisdiccional que la Administración Tributaria debe presentar la solicitud de cierre temporal de establecimiento comercial por haber incurrido en una infracción tributaria de las que se encuentran contenidas en el Artículo 85 del Código Tributario, lo que indica la necesidad de recapitular acerca de las funciones que efectivamente tiene atribuidas el juez de paz.

Por la razón anterior es necesario establecer que para poder aplicar la reforma contenida en el Decreto 51-2002 del Congreso de la República de Guatemala, se necesitan varios elementos como:

- a) El juez debe ser abogado colegiado activo, pues con anterioridad tal requisito no era necesario para poder desempeñar las funciones que le eran propias de tal judicatura.
- b) La Corte Suprema de Justicia, debe dictaminar si en los juzgados o tribunales existe personal capacitado.

- c) El Instituto de la Defensa Pública Penal y el Ministerio Público deben contar con personal para realizar sus respectivas funciones, y si hablamos de juzgados de paz se entiende entonces que en todos los municipios se debe contar con tal personal.

Facultad para conocer de una infracción tributaria

El juez de paz tiene las atribuciones otorgadas por el Código Procesal Penal, las cuales fueron señaladas en el apartado anterior, sin embargo existen otras funciones que le son otorgadas a los jueces de paz que surgen del Código Tributario de conformidad con lo que para el efecto establece el Artículo 86, norma que en el cuarto párrafo indica que:

“...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 su Dirección de Asuntos Jurídicos, presentará solicitud razonada ante el Juez de Paz del ramo penal competente, para que imponga la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio. El Juez, bajo pena de responsabilidad, fijará audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes a la recepción de la solicitud; en la misma audiencia deberá escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes. Al finalizar la audiencia, el Juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva, ordenando el cierre temporal conforme a este artículo, cuando proceda...”

El párrafo transcrito con anterioridad faculta al juez de paz jurisdiccional a conocer en materia tributaria sobre los asuntos que especialmente señala el Artículo 85 del mismo cuerpo legal, siendo entonces que los jueces de paz tienen facultades otorgadas por el Código Procesal Penal y sus reformas y por el Código Tributario.

CAPÍTULO III

1. Historia del derecho constitucional

Las garantías procesales constitucionales denominadas también derecho procesal constitucional, expresión empleada a mediados del siglo pasado por Niceto Alcalá Zamora y utilizada luego para sistematizar las instituciones y los principios jurídicos procesales relacionados con las garantías constitucionales. A pesar de no ser Kelsen un teórico del derecho procesal se le atribuye la paternidad del derecho procesal constitucional por la promoción que en 1920 hizo de la Corte Constitucional en la Constitución Austriaca.

En 1928, Kelsen publicó un ensayo donde desarrolló los principios e instituciones del derecho procesal constitucional y ubicó esta Corte Constitucional como órgano competente para conocer de las defensas de la Constitución. Fue ello lo que dio origen a la famosa polémica con Carl Smith. A Kelsen se sumaron, luego, Piero Calamandrei, Eduardo Couture y Mauro Capelleti.

En la constitución austriaca de 1920 se estableció el control concentrado de la constitución a través de un órgano especializado. El control difuso apareció posteriormente en América, en los Estados Unidos. Este control difuso establece que no sólo existe un órgano especializado para el control de la Constitución, sino que en los casos donde una disposición legislativa contradiga el Texto Fundamental cualquier juez puede ejercer el control de la constitución. Es esto precisamente lo que se denomina control difuso de la Constitución.

1.1. Derecho procesal constitucional

Actualmente no existe unanimidad sobre la aceptación del derecho procesal

constitucional como disciplina jurídica autónoma a pesar de que existen legislaciones que la desarrollan, tales como Bolivia, Chile, Colombia, Ecuador, Guatemala y Perú, donde existen tribunales constitucionales, y otros países, tales como Venezuela, Costa Rica, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Paraguay, donde hay Salas Constitucionales que se avocan al tema con competencia expresa.

El primer tribunal constitucional de Latinoamérica nació en Cuba en 1949 y tuvo su origen en la Constitución de ese país en 1940, en la cual existía una sala denominada Tribunal de Garantías Constitucionales y Sociales, posiblemente sustentado en un órgano similar que en 1931 se encontraba en la Constitución Española de la Segunda República.

La constitucionalización de las garantías procesales en Europa trajo como consecuencia que en las Leyes Supremas americanas, se incorporaran normas para limitar el poder del Estado cuando dicho poder se propusiera dejar sin efecto libertades y/o derechos ciudadanos. Es así, como aparece en América lo que han denominado óptica constitucional de las garantías procesales.

Diferencia entre derechos y garantías constitucionales

Debe entenderse los derechos constitucionales por un lado y por otro las garantías contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala. Estas últimas son medios procesales para hacer efectivos los derechos constitucionales. Por otra parte, las garantías procesales constitucionales son vinculantes y obligatorias para los ciudadanos y ciudadanas aún cuando sean o no ejercidas. En todo caso, la renuncia al ejercicio de la garantía procesal constitucional no implica la renuncia al derecho constitucional establecido.

La Constitución es una ley superior inmodificable por medios ordinarios o bien queda al nivel de las demás leyes del Congreso y como tales, puede ser alterada según

el Legislativo quiera alterarla. Si el primer extremo de la alternativa es la verdad, entonces un acto legislativo contrario a la Constitución, no es una ley; si el segundo extremo de la alternativa es el verdadero, entonces las constituciones escritas son intentos absurdos por parte del pueblo, para limitar un poder que por su propia naturaleza es ilimitable. Ciertamente, todos aquellos que han elaborado constituciones escritas las consideran como ley fundamental y suprema de la nación y, en consecuencia, la teoría de todo gobierno de esa naturaleza, tiene que ser que **una ley del Congreso que repugnara a la Constitución, debe considerarse inexistente.** Esta teoría, por su esencia misma, va implícita en una Constitución escrita y este Tribunal tiene que considerarla como uno de los principios fundamentales de nuestra sociedad. Si una ley del Legislativo, contraría a la Constitución, es nula, a pesar de dicha nulidad ¿puede obligar a los tribunales a obedecerla y a ponerla en vigor? o, en otras palabras, puede obligarse a los tribunales a cumplir con una ley inexistente.

1.2. Sistemas de control de constitucionalidad

Previo a establecer lo relacionado a los sistemas de control de constitucionalidad, es necesario indicar que el principio de supremacía constitucional, consiste en que ninguna norma que conforma el ordenamiento jurídico puede contradecir lo regulado por la constitución política de un Estado, razón por la que se interrelacionan con el control de constitucionalidad, pues es por medio de éste que se cumple con el principio de supremacía antes mencionado, siendo entonces éste el mecanismo por medio del cual las normas vulnerantes del texto supremo son expulsadas del ordenamiento jurídico, o su inaplicación a un caso concreto. Lo anterior debe realizarse a través de un procedimiento constitucional el que debe ser tramitado por un órgano constitucional. En el caso de Guatemala, es creado por la Constitución Política de la República a tenor de

lo establecido en el Artículo 268, la Corte de Constitucionalidad es un tribunal permanente de jurisdicción privativa, quien tiene como función principal la defensa del orden constitucional, siendo un órgano independiente de los demás organismos del Estado ejerciendo las funciones especialmente señaladas por la constitución y la ley de la materia.

1.3. Definición de tribunal constitucional

En virtud de lo anterior, se requiere entender que es un Tribunal Constitucional. Este es definido por Eduardo Ferrer Mac-Gregor como un órgano jurisdiccional que puede estar situado dentro o fuera de la esfera del poder judicial, cuya función consiste en la resolución de litigios o conflictos derivados de la interpretación o aplicación directa de la normativa constitucional; de la anterior definición concluimos que dicho órgano constitucional posee jurisdicción y competencia para resolver los conflictos de tal materia.

Una vez determinado lo referente al principio de supremacía constitucional y haber hecho referencia de los tribunales constitucionales, resulta oportuno señalar cuáles son los sistemas de control constitucional, ya que es mediante éstos como se determina la forma en que el ordenamiento jurídico de un Estado administra la justicia constitucional. Existe una disyuntiva en la que por una parte está un **Control Político**, que es un mecanismo que se concreta antes de la promulgación de la ley -por esa razón, se le atribuyen efectos preventivos- correspondiéndole tal función a órganos políticos como el Congreso, el Consejo Constitucional o el Presidente. Este tipo de control se encuentra regulado en la legislación constitucional guatemalteca conforme lo dispuesto en el Artículo 183 inciso h) el cual regula "...Ejercer el derecho de veto con respecto a las leyes emitidas por el Congreso, salvo los casos en que sea necesaria la sanción del Ejecutivo de conformidad con la Constitución..."; en el derecho de veto que tiene el Presidente de la República, puede señalarse la inconstitucionalidad de una norma.

Por otra parte, el **Control Jurisdiccional surge** en el siglo XIX cuando un juez de los Estados Unidos de América, siendo Presidente de la Suprema Corte, dictó sentencia en el caso célebre Marbury vrs Madison, en la que pone de manifiesto la supremacía constitucional y se expone que las leyes ordinarias no pueden contravenir los principios de la ley superior, determinando que es obligación del juez inaplicar normas que considera inconstitucionales. Este antecedente posibilitó el surgimiento de uno de los tres sistemas de control de constitucionalidad; el sistema difuso descentralizado o incidental. En tal sentido, es necesario examinar que la doctrina de derecho procesal constitucional señala la existencia de tres sistemas de control constitucional siendo estos:

- a. Sistema difuso o americano.
- b. Sistema concentrado o europeo.
- c. Sistema Mixto.

1.4. Sistema difuso o americano

El sistema difuso también es conocido como desconcentrado o incidental, a partir de la sentencia emitida por el Juez John Marshall que desarrolló con amplitud la doctrina del control de constitucionalidad, la que fue sistematizada en cinco tesis, elaboradas por John Marshall:

- a. La Constitución es una ley superior.
- b. Un acto legislativo contrario a la Constitución no es ley.
- c. Es siempre deber judicial decidir entre leyes en conflicto.
- d. Si la Constitución está en conflicto con un acto legislativo, el juez debe rehusar aplicar éste último.
- e. Si así no se hiciera, se habría destruido el fundamento de todas las Constituciones escritas.

La pregunta que podría hacerse un analista es ¿Por qué decide Marshall que una ley inconstitucional debe ser simplemente inaplicada y no opta por decretar su expulsión del ordenamiento jurídico, de forma que nunca más pueda ser aplicada? La diferencia entre una y otra opción no es menor. La elección que tomó Marshall ha marcado por décadas no solamente al modelo americano de control de la constitucionalidad de las leyes, sino también a los desarrollos constitucionales de otros países, México entre ellos. Lo que queda claro a partir de los postulados de la sentencia es que cualquier juez que se enfrente a una norma anticonstitucional debe inaplicarla, estableciéndose de esta manera el control difuso de la constitucionalidad. Para Marshall la facultad de los jueces para determinar cuál es el derecho aplicable –facultad que corresponde a la verdadera esencia del deber judicial - incluía la verificación de la constitucionalidad de las leyes. Como se sabe, el modelo europeo de control de la constitucionalidad se caracteriza precisamente por lo contrario, ya que bajo su esquema se ejerce el control concentrado, que corre a cargo no de cada juez o tribunal, sino solamente de un tribunal especializado que se suele llamar tribunal constitucional y que normalmente está ubicado fuera de la estructura del poder judicial ordinario

De lo anterior se desprende que el sistema de administrar justicia constitucional corresponde a todos los órganos jurisdiccionales sin distinción alguna, encontrándose facultados para realizar una labor de interpretación y aplicación directa del texto constitucional y, por la pluralidad de órganos para conocer, es que se le conoce con el nombre de difuso, siendo que, de resultar procedente el planteamiento, se da la desaplicación de aquel precepto que se considera contradice la Constitución únicamente en cuanto al caso en particular.

Este sistema posee las siguientes características que le son propias:

- a) La declaratoria de inconstitucionalidad es aplicable únicamente a quienes figuran como parte en un proceso (inter partes).
- b) La norma señalada de inconstitucional no pierde su vigencia en el ordenamiento jurídico, sino que es excluida como posible para aplicar a un

caso específico.

El sistema difuso, es acogido por el ordenamiento jurídico guatemalteco (Artículo 116 al 132 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad) teniendo fundamento legal en la Constitución Política de la República de Guatemala, según lo dispuesto por el Artículo 272 inciso a), de tal cuenta que a pesar de existir en el ordenamiento jurídico guatemalteco, no es este sistema el que se aplica formalmente. En este sistema la jurisdicción ordinaria y la jurisdicción constitucional es ejercida por los tribunales que constituyen el órgano judicial.

1.5. Sistema concentrado directo o europeo

Es el modelo opuesto al sistema difuso de control jurisdiccional de constitucionalidad, teniendo su pilar en el Tribuna ad hoc denominado Corte o Tribunal Constitucional que es un órgano especializado quien resuelve con absoluta exclusividad los conflictos suscitados en materia constitucional, su denominación fue propuesta por Hans Kelsen, en sus inicios fue adoptado por el sistema constitucional austriaco en año 1920, quien fue juez de la Suprema Corte Constitucional Austriaca.

El sistema concentrado tiene como características propias del mismo:

- a) Si la decisión es la de declarar la inexecutable de la norma impugnada, ésta será expulsada del ordenamiento jurídico, quedando así sin vigencia.
- b) Teniendo como efectos de la procedencia de la inconstitucionalidad los erga omnes, es decir, vinculantes tanto para los gobernantes como para los gobernados.
- c) Otro efecto de la consecuencia de la declaratoria de inconstitucionalidad es el ex nunc, el cual se produce al momento de la declaración hacia el futuro.

Podría entenderse que es este sistema el que adopta el sistema jurídico, sin

embargo, el mismo no es aplicado con pureza puesto que también es aplicable el sistema difuso, según lo determinado por la Constitución Política de la República de Guatemala en sus Artículos 266 y 272 inciso d).

Por otra parte, Carl Schmitt publicó en 1931 la obra *La defensa de la Constitución. Estudio de las diversas especies y posibilidades de salvaguardia de la Constitución*, en la que consideró que la tarea de defender la constitución corresponde al poder ejecutivo y ratificaba su opinión a los tribunales concentrados pues opina que son entes politizados.

1.6. Sistema mixto

Este sistema es un conjunto de características de los dos sistemas anteriores, asumiendo una posición ecléctica. Por tal motivo la mayoría de tratadistas no consideran que sea un sistema propiamente dicho, debido a que se conforma de las características de los sistemas mencionados sin poseer autonomía y originalidad.

Se entiende que el sistema es mixto debido a que dentro del mismo interactúan órganos que forman parte del organismo judicial y también del tribunal autónomo en materia constitucional, quienes tienen atribuciones y facultades propias asignadas por la Constitución Política de la República de Guatemala, quienes según lo dispuesto en la misma pueden ejercer en forma simultánea a la jurisdicción constitucional. De esa cuenta se establece que es este sistema el que es adoptado por el sistema jurídico guatemalteco, de conformidad con lo que para el efecto preceptúan los Artículos 266, 267, 268 y 272 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

“Artículo 266.- Inconstitucionalidad de las leyes en casos concretos. 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”.

“Artículo 267.- Inconstitucionalidad de leyes de carácter general. Las acciones en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad, se planteará directamente ante el Tribunal o Corte de Constitucionalidad”.

“Artículo 268.- Función esencial de la Corte de Constitucionalidad. La Corte de Constitucionalidad es un tribunal permanente de jurisdicción privativa, cuya función esencial es la defensa del orden constitucional; actúa como tribunal colegiado con independencia de los demás organismos del Estado y ejerce funciones específicas que le asigna la Constitución y la ley de la materia”.

1.7. Competencia del tribunal constitucional

Para hacer una referencia de la competencia del tribunal constitucional es necesario analizar que es un tribunal constitucional.

Tribunal constitucional

Para entender que es un tribunal constitucional es oportuno traer a colación lo expuesto por Colombo Campbell quien manifiesta que “un tribunal constitucional es el órgano al que la constitución y sus leyes complementarias otorgan jurisdicción y competencia para resolver los conflictos constitucionales”⁴.

Siendo entonces fundamental la existencia del tribunal constitucional, el que debe ser autónomo e independiente de los poderes de los cuales se conforma el Estado. Asimismo, en el decurso de la historia se puede observar que tanto en los países europeos como en los que conforman el nuevo continente se ha adoptado a la creación del órgano constitucional. En cuanto a tal extremo el profesor Juan Francisco

⁴ Colombo Campbell, **Funciones del derecho constitucional en iberoamérica**, pág. 59.

Flores Juárez, en su texto Constitución y justicia constitucional / apuntamientos realiza una meticulosa investigación en cuanto a la creación de los tribunales constitucionales⁵, indicando que el primero de los mismos tiene su origen en Checoslovaquia y en Austria, por el año 1920. Más tarde surgen, el Tribunal de Garantías Constitucionales en España en el año 1931, posteriormente el Tribunal Constitucional italiano en 1948, el alemán (1949), el turco (1961) y el yugoeslavo (1963). En 1959 el Tribunal Constitucional francés, el portugués (1976), el griego (1975) y en Europa del Este, el de Polonia (1985), el de Hungría (1989) y en 1991 los de Checoslovaquia, Rumania y Bulgaria. La jurisdicción constitucional se extendió a Latinoamérica iniciando en Perú (1979), Chile (1980), El Salvador (1982), Guatemala (1985), Costa Rica (1992), Bolivia (1994), Nicaragua (1995), México mediante las reformas constitucionales de 1994, 1995 y 1999 estableció la Corte Suprema de Justicia como Tribunal Constitucional y en Honduras fue creado en el 2001.

Se observa que tanto en Europa como en Latinoamérica la jurisdicción constitucional fue surgiendo con gran relevancia, en el caso de Guatemala el tribunal constitucional es creado mediante la Constitución Política de la República de Guatemala de 1985, siendo desarrolladas sus funciones y competencia en los Artículos 268 y 272, que también son desarrolladas en los Artículos 163, 164 y 165 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, cuerpo normativo que ostenta la calidad de ser una norma de rango constitucional por haber sido creada por la Asamblea Nacional Constituyente.

Corte de Constitucionalidad

Es un tribunal permanente de jurisdicción privativa, cuya función esencial es la defensa del orden constitucional; actúa como tribunal colegiado con independencia de los organismos del Estado y ejerce funciones específicas que le asignan la Constitución y la ley de la materia.

⁵ Flores Juárez, Juan Francisco, “**Constitución y justicia constitucional / Apuntamientos**, pág. 91.

Características:

- a) Independencia funcional: por encontrarse separado de los partidos políticos y de los organismos de Estado (Artículo 167 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad)
- b) Independencia económica: por poseer un porcentaje propio de los ingresos que percibe el Organismo Judicial, el cual no será menos del 5 % del mínimo del 2% de dicho organismo.
- c) Inmunidad de sus magistrados: los magistrados integrantes del tribunal no pueden ser perseguidos por las opiniones que expresen en el ejercicio de sus funciones.
- d) Inamovilidad de sus Magistrados: son inamovibles y no pueden ser suspendidos en sus funciones, salvo las formas y causas que señala la Ley de la materia.
- e) Integración de la Corte: esta integrada por cinco Magistrados Titulares y cinco Magistrados Suplentes, siendo electos un magistrado titular y un suplente por: i) la Corte Suprema de Justicia; ii) el pleno del Congreso de la República; iii) el Presidente de la República en Consejo de Ministros; iv) el Consejo Superior Universitario y v) la Asamblea General del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala.

1.8. Competencia del tribunal constitucional en cuanto a la inconstitucionalidad de normas

La competencia de un tribunal constitucional se encuentra delimitada por la Constitución Política de la República de Guatemala y desarrollada por una norma específica como ya se mencionó en el apartado anterior, siendo necesario indicar que en cuanto a la competencia de dicho órgano constitucional se encuentran las siguientes características:

- a) La competencia es otorgada por la propia Constitución.

- b) La competencia se encuentra delimitada a los asuntos que señala la constitución.
- c) La competencia es improrrogable e indelegable.
- d) La competencia atiende a un principio de especialidad. (Artículo 268 de la Constitución Política de la República de Guatemala).
- e) La competencia se rige por la hermenéutica de la constitución.

Con relación a la competencia funcional del órgano constitucional en cuanto al control de constitucionalidad de disposiciones normativas puede ejercerse de las siguientes formas:

Control preventivo

También es conocido como control a priori, tiene su origen en Francia y se ejercita cuando la normativa sometida al examen de constitucionalidad no se encuentra vigente, siendo que se plantea la acción cuando la misma se encuentra en el decurso del proceso de emisión hasta antes de su sanción y publicación, teniendo como finalidad esencial la de prevenir futuras inconstitucionalidades (Artículo 163 incisos e) y f) de la Constitución Política de la Republica de Guatemala y Artículo 164 incisos a) y b) de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad).

En cuanto a este control preventivo, Humberto Nogueira Alcalá manifiesta que "es un sistema a través del cual, el Tribunal o Corte de Constitucionalidad concreta la revisión del contenido de un proyecto de precepto legal o de reforma constitucional, como de un tratado, para determinar su conformidad con los valores, principios y reglas establecidas por la Constitución antes de integrarse al ordenamiento jurídico"

En tal sentido, se infiere que las resoluciones que se emiten dentro del control preventivo son decisiones jurisdiccionales, pues las mismas son emitidas por un órgano compuesto por juristas quienes resuelven de acuerdo a parámetros técnico-jurídicos,

teniendo efectos vinculantes.

Control reparador

Es el control de constitucionalidad de normas que gozan de vigencia en el ordenamiento jurídico, es también conocido como control a posteriori. En este tipo de control el órgano constitucional se encuentra facultado para realizar el examen de constitucionalidad de la norma señalada de antagonizar preceptos constitucionales y, en caso de ser declarada con lugar la acción, se tiene un efecto ex nunc (Artículos 140 y 141 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad), el cual consiste en que el tribunal constitucional expulsa o elimina del ordenamiento jurídico la norma con efecto retroactivo, con el objeto de que prevalezca la normativa suprema.

Directa

Su ascendencia es austriaca, inspirada por Hans Kelsen incorporado a las Constituciones de Austria y Checoslovaquia en 1920 y aceptado posteriormente por el ordenamiento de Europa Continental. Consiste en un tribunal constitucional con facultad privativa para resolver la adecuación de las leyes a la Constitución, con el objeto de declarar su nulidad en caso de antagonizar la ley suprema.

Es aquella competencia que se ejerce en el conocimiento y decisión de acciones de inconstitucionalidad de leyes, reglamentos y disposiciones de carácter general, misma que se encuentra regulada en los Artículos 133, 140 y 141 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Se entiende que éste tipo de competencia es directa en atención al efecto de la declaración de inconstitucionalidad (efecto erga omnes) que es un efecto que va dirigido a todas las personas.

En el sistema jurídico guatemalteco este tipo de acción es planteada

directamente ante el órgano de constitucionalidad, que es la Corte de Constitucionalidad, quien admite el trámite, conoce y resuelve en única instancia.

Indirecta

Es la competencia que se ejerce para el conocimiento y decisiones de acciones de inconstitucionalidad de leyes en caso concreto regulada por el Artículo 116 que regula "...Inconstitucionalidad de las leyes en caso concreto. En casos concretos, en todo proceso de cualquier competencia o jurisdicción, en cualquier instancia y en casación, hasta antes de dictarse sentencia, las partes podrán plantear como acción, excepción o incidente, la inconstitucionalidad total o parcial de una ley a efecto de que se declare su inaplicabilidad. El tribunal deberá pronunciarse al respecto." Y en ese sentido el artículo 118 del mismo cuerpo legal establece "...Cuando en casos concretos se aplicaren leyes o reglamentos inconstitucionales en actuaciones administrativas, que por su naturaleza tuvieren validez aparente y no fueren motivo de amparo, el afectado se limitará a señalarlo durante el proceso administrativo correspondiente. – En estos casos, la inconstitucionalidad deberá plantearse en lo contencioso administrativo dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que causó estado la resolución y se tramitará conforme al procedimiento de inconstitucionalidad de una ley en caso concreto. – Sin embargo, también podrá plantearse la inconstitucionalidad en el recurso de casación, en la forma que establece el artículo anterior, si no hubiere sido planteada en lo contencioso-administrativo.", teniendo como efecto la pretensión, la inaplicación de la norma señalada de ser vulnerante de derechos constitucionales, con lo cual no implica la pérdida de la vigencia de la misma.

En nuestro ordenamiento jurídico el conocimiento y resolución de este tipo de planteamientos es básicamente bi-instancial, conociendo en primera instancia los tribunales de la jurisdicción ordinaria y en segunda instancia la Corte de Constitucionalidad. (Artículos 267, 268 y 272 de la Constitución Política de la República de Guatemala).

Este tipo de competencia tiene como antecedente histórico al juez inglés Edward Coke quien desarrolló y postuló un criterio de defensa para la superioridad de la Common Law (sistema jurídico derivado del sistema aplicado en la Inglaterra medieval y que es utilizado en gran parte de los territorios que tienen influencia británica. Se caracteriza por basarse en la jurisprudencia más que en las leyes), sobre los actos del Rey y del Parlamento, afirmando que el legislador puede completarla pero no violarla, indicando que el Rey no debe asumir funciones judiciales pues de hacerlo se excedía en las atribuciones, ya que invadía una función propia de un juez, haciendo necesario que tal acto fuera sometido a control o sea que se juzgara y se declarara nulo.

La doctrina italiana y posteriormente la española señalan que la naturaleza jurídica de la inconstitucionalidad de ley en caso concreto es la prejudicialidad, siendo que ésta debe ser resuelta antes que se decida una causa o sea que debe resolverse primero que el proceso principal el cual queda suspendido según el Artículo 126 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad la ley de la materia.

CAPÍTULO IV

1. Control jurisdiccional en el sistema jurídico guatemalteco

Es un sistema de conocimiento en relación a la competencia de los tribunales de forma mixta, dado que el conocimiento de los asuntos en cuanto a la inconstitucionalidad de las normas es conocida en primera instancia por los tribunales de la jurisdicción ordinaria y posteriormente en segunda instancia por la Corte de Constitucionalidad en el caso de Guatemala; quien confirma, modifica o revoca la resolución conocida en grado, teniendo como efecto en la procedencia del planteamiento la inaplicación de la norma impugnada a un caso específico, dicha institución constitucional se encuentra regulada en el Artículo 266 de la Carta Magna, desarrollada además por una ley de rango constitucional que es la Ley de Amparo, Exhibición Personal y Constitucionalidad.

En el capítulo anterior se analizó lo relacionado a los controles que operan en el ordenamiento jurídico guatemalteco en relación a la inconstitucionalidad y cuál es la forma en que operan, de tal cuenta que encontramos la competencia de un control jurisdiccional y un control directo de la constitucionalidad de las leyes. Siendo primordial conocer los medios de control de constitucionalidad de las leyes, pues lo que pretende el **control jurisdiccional** es la inaplicación de una norma a un caso concreto y en el **control directo de las normas** es la expulsión de la misma del ordenamiento jurídico. En ese orden de ideas siendo el objetivo del presente estudio señalar que el Artículo 86 del Código Tributario contiene deficiencias que lo revisten de rasgos de inconstitucionalidad, para lo cual es necesario analizar ambos controles pues la inconstitucionalidad de dicha norma puede ser promovida por ambas vías.

1.1. Antecedentes históricos del control de constitucionalidad

Tiene sus inicios históricos al remontarse al año 1610, cuando el Juez inglés

Edward Coke desarrolló y postuló un criterio de defensa para la superioridad de la common law sobre los actos del Rey y del parlamento, señalando que el legislador puede complementarla pero nunca violarla. El citado juez indicaba que el Rey no tenía que asumir funciones judiciales pues las mismas rebasan sus facultades, ya que con tal proceder se invaden las funciones propias de los jueces. Es así como se advirtió que un acto del parlamento contrario al derecho común hacía necesario que se le sometiera a control, es decir, que se le juzgue y se declare nulo.

El criterio surgido del anterior antecedente prevaleció hasta 1688, pero la resolución de ese año, que se tradujo en la supremacía parlamentaria la hizo inaplicable.

Por otra parte, en Estados Unidos de América, el criterio fue inclinándose hacia la revisión judicial, resultando la supremacía del parlamento inaceptable, reconociendo los colonos la supremacía de la ley y luego de la constitución, por otra parte existe un antecedente trascendental en el decurso del Derecho Constitucional y es la famosa sentencia del Juez Marshall, quien proclamó la supremacía constitucional, surgiendo de esa cuenta el primer control judicial de constitucionalidad. Con tal fallo nació el judicial review punto de partida de los sistemas difuso del control de constitucionalidad, conocido en la legislación guatemalteca como inconstitucionalidad de ley en caso concreto.

1.2. Naturaleza jurídica

La doctrina italiana y posteriormente la española sostienen que la naturaleza jurídica de la inconstitucionalidad de ley en caso concreto es la prejudicialidad; entendiendo que la cuestión sobre la duda de la constitucionalidad de la norma impugnada debe ser resuelta antes que la causa y esa misma duda se transforma, por imperativo de la ley en una causa en sí misma. Por tal razón, es necesario que el proceso principal quede suspendido en tanto no se resuelva dicha duda.

Se difiere de lo expuesto con anterioridad que la prejudicialidad, tiene su origen al existir un proceso en la vía judicial o administrativa y dentro del mismo es promovida una inconstitucionalidad de ley en caso concreto, acción reservada a la jurisdicción constitucional, razón por la que se entiende que “es una cuestión prejudicial, ya que debe ser resuelto el petitorio en la vía constitucional, previo a continuar el proceso tramitado en la vía ordinaria”.⁶

La prejudicialidad señalada se encuentra regulada en la normativa específica de la Inconstitucionalidad de ley en caso concreto, el Artículo 126 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, que determina la suspensión del proceso principal dentro del cual surgió la inconstitucionalidad de ley en caso concreto hasta que el tribunal de conocimiento dicte auto resolviendo la misma.

2. Trámite de la inconstitucionalidad de ley en caso concreto

Es importante resaltar que esta acción constitucional puede ser promovida en todo proceso de cualquier competencia o jurisdicción, en cualquier instancia y en casación antes que se dicte la sentencia, lo cual se encuentra establecido en el Artículo 266 de la Constitución Política de la República de Guatemala y en el Artículo 116 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

Características

1. Procede el planteamiento en todo proceso, en cualquiera de sus dos instancias e inclusive en casación, antes de dictada la sentencia.
2. Existen tres modalidades de promoción, pudiendo ser como:
 - a) acción

⁶ Pérez Puerto, Gloria Leticia. **La defensa de la constitución a través del planteamiento de inconstitucionalidad**, Pág. 64.

- b) Excepción
 - c) Incidente
3. Procede únicamente en casos concretos, contra la totalidad o parte de una ley.
 4. Se persigue como efecto fundamental que se declare la inaplicabilidad en el caso concreto.
 5. El planteamiento no puede ser rechazado in limine (ver sentencia de la Corte de Constitucionalidad de trece de noviembre de mil novecientos noventa y seis, dictada dentro del expediente 39-86).

Presentación

La inconstitucionalidad de ley en caso concreto, como se indicó con anterioridad puede ser promovida de tres formas, como acción, excepción o incidente, las dos primeras son conocidas como vía directa, que consiste en un proceso en el que no se requiere la existencia de un proceso anterior, tramitado en la jurisdicción ordinaria y la última forma de promoverse, conocida como vía indirecta o incidental hace necesario que exista un proceso tramitado en la jurisdicción ordinaria.

Aspectos importantes para el planteamiento

- a) Únicamente las partes en el proceso subyacente pueden promover la acción constitucional.
- b) Lo resuelto en el proceso de inconstitucionalidad de ley en caso concreto, sólo afecta a las partes que participan en el proceso subyacente.
- c) El proceso constitucional, es conocido por el tribunal que tramita el proceso principal, quien se constituye en carácter de tribunal constitucional.
- d) Para que sea procedente la inconstitucionalidad de ley en caso concreto, la norma de la que existe duda de su constitucionalidad, debe ser invocada en la

demanda o en la contestación con el propósito que se aplique a la resolución del caso.

- e) El planteamiento de inconstitucionalidad de ley en caso concreto debe contener un apartado por artículo que considera el postulante antagonista preceptos constitucionales, pues el postulante debe hacer notar que la ley ordinaria contraría o tergiversa el contenido de artículos constitucionales, por ser una cuestión fáctica que le compete al accionante y no al tribunal constitucional. Tal deficiencia en el planteamiento hace improcedente el mismo.

Puede ser planteada en dos vías:

- a. Vía Judicial  como excepción.
 o como incidente

- b. Vía Administrativa  como acción

Trámite de la inconstitucionalidad de ley en caso concreto

Es un trámite que se caracteriza por la celeridad, conociendo en primera instancia el tribunal de la jurisdicción ordinaria competente, en carácter de Tribunal Constitucional y en segunda instancia conoce la Corte de Constitucionalidad.

Al ser planteada la inconstitucionalidad de ley en caso concreto, se otorga audiencia por el plazo de nueve días a los sujetos procesales que intervienen en el proceso subyacente y al Ministerio Público, la misma podrá ser de forma pública a solicitud de parte, de conformidad con lo establecido en el Artículo 23 del Acuerdo 4-89 de la Corte de Constitucionalidad. Vencida la misma, el tribunal en el plazo de tres días resuelve lo procedente en cuanto a la inaplicación o no de la norma impugnada.

Lo resuelto puede ser objeto de apelación, recurso que debe presentarse dentro del tercero día de notificada la resolución, conociendo en alzada la Corte de Constitucionalidad, quien al conocer otorga a las partes procesales y al Ministerio Público vista por un término que no exceda de nueve días, misma que puede ser pública si lo solicitare alguna de las partes, debiendo dictarse sentencia dentro de los seis días siguiente de la vista, según lo regulado por el Artículo 130 del la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

Trámite de la inconstitucionalidad de ley en caso concreto como excepción o incidente

No existe un momento procesal específico para la promoción, ya que puede plantarse en cualquier estado del proceso, resolviendo el mismo en cuerda separada, dándole audiencia a las partes del proceso subyacente y al Ministerio Público, por un plazo que no exceda de nueve días. Haya sido evacuada o no, se resuelve la inconstitucionalidad de ley en caso concreto dentro de los tres días siguientes, mediante auto.

Es importante mencionar que puede hacer valer como excepción propia del proceso que se trate de conformidad con la ley de la materia, siendo que si se planteara la excepción de incompetencia o compromiso, éstas deberán ser resueltas antes que la inconstitucionalidad.

La forma de promoción incidental es la más utilizada, tramitándose en cuerda separada, promovida la misma, se da audiencia a los sujetos procesales y al Ministerio Público por un plazo que no exceda de nueve días, evacuada o no se resuelve dentro del tercero día.

Trámite de la inconstitucionalidad en caso concreto en lo administrativo, como acción

Es posible la promoción de esta acción constitucional, en actuaciones administrativas en las que se apliquen leyes o reglamentos que se consideran inconstitucionales, pudiendo el afectado hacer tal señalamiento durante el proceso administrativo de que se trate, debiendo plantearse la misma dentro de los treinta días siguientes de haber causado estado la resolución. Además de no ser posible promoverse en lo administrativo debe ser presentada en el proceso contencioso administrativo, tal circunstancia concurre cuando la resolución final del trámite que se trate causa estado.

El trámite de la misma a partir de esta fase procesal, es el mismo contemplado para las anteriores formas de promoción.

Trámite de la inconstitucionalidad en caso concreto en lo laboral

La Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad en el Artículo 119, permite el planteamiento de la inconstitucionalidad de ley en caso concreto en los procesos laborales, previendo la posibilidad de promoverse en un conflicto colectivo de trabajo, ya sea económico o económico–social.

Puede surgir dubitación, en cuanto a la posibilidad o no de plantear un incidente o excepción de inconstitucionalidad de ley en caso concreto en un conflicto de trabajo, dado que el Artículo 383 del Código de Trabajo prohíbe la promoción de excepciones o incidentes, razón por la cual es necesario indicar lo siguiente en cuanto dicho extremo:

- a) No debe realizarse un examen del incidente o excepción de inconstitucionalidad de ley en caso concreto bajo la rigidez del proceso civil;

- b) Los tribunales de la jurisdicción ordinaria tienen la obligación de observar el principio de supremacía de la Constitución sobre cualquier ley o tratado, como lo establece de forma puntual la Carta Magna en el Artículo 204.

3. Control directo de constitucionalidad de las leyes

La inconstitucionalidad de leyes, reglamentos y disposiciones de carácter general, fue instituida por la Constitución vigente en el Artículo 267, siendo el máximo intérprete de los preceptos constitucionales la Corte de Constitucionalidad quien emite un fallo en cuanto a la inconstitucionalidad parcial o totalidad de una ley, reglamentos o disposiciones de carácter general.

Inconstitucionalidad como acción

La acción procesal constitucional puede definirse, como el derecho de impulsar a los tribunales competentes para que se inicie un proceso destinado a conocer y decidir conflictos de normas inferiores frente a normas constitucionales.

“la acción de inconstitucionalidad es un derecho constitucional fundamental que legitima a cualquier ciudadano para demandar ante la Corte de Constitucionalidad, actos con fuerza de ley, con el objeto de que éstos se declaren inconstitucionales, a fin de restablecer la supremacía constitucional”.⁷

Resulta necesario hacer una separación de conformidad con la doctrina procesal moderna para determinar la inexistencia de sinonimia entre los términos acción y pretensión, ya que el primero es un derecho que permite el acceso a la tutela judicial y el segundo sería el contenido de la acción que en el presente caso nos ocupa (inconstitucionalidad de la normativa impugnada). De lo anterior se establece que la

⁷ Rey Cantor, Ernesto, **Acción popular de inconstitucionalidad**, págs. 117 y 118.

pretensión de inconstitucionalidad en el ordenamiento jurídico guatemalteco, es una pretensión constitutiva, ya que se persigue la expulsión de una norma, operando a partir del momento de emitirse la sentencia de inconstitucionalidad.

A continuación se mencionan algunos aspectos importantes a tomar en cuenta respecto de la acción procesal de inconstitucionalidad abstracta dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco:

- i) Es un planteamiento que el accionante puede desistir de él en cualquier fase procesal.
- ii) No existe plazo para plantearse, sólo que la norma que se impugna se encuentre vigente.
- iii) No es necesario acreditar el interés legítimo para promoverla, salvo el Procurador de los Derechos Humanos.

Inconstitucionalidad de leyes

Es necesario señalar que dentro de la jurisdicción constitucional guatemalteca una disposición normativa puede ser impugnada por vía de inconstitucionalidad abstracta, siempre que ésta ostente el carácter de aplicación general. Lo anterior debido a la clasificación normativa que se divide en:

- **Normas autoaplicativas**

Son normas que regulan situaciones específicas y personas determinadas, mismas que pueden ser objeto de amparo, de conformidad con lo señalado en el Artículo 10 inciso b) de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

- **Normas heteroaplicativas**

Son aquellas normas que contienen regulaciones dirigidas a un número

indeterminado de personas, las cuales pueden ser impugnadas por vía de la inconstitucionalidad abstracta, dado que ellas por su sola vigencia no podrían afectar de manera directa derechos fundamentales.

Es necesario hacer una referencia a la palabra leyes, por su importancia en la promoción de una acción de inconstitucionalidad; para lo cual debemos entender que son aquellas disposiciones emanadas por el órgano especializado para el efecto, en el caso de Guatemala, es el Congreso de la República, quien la emite después de agotado el proceso legislativo establecido constitucionalmente en los Artículos 174 al 181. Dichas normas emanadas del órgano legislativo regulan conductas de los gobernantes y gobernados. No siendo parte de esta clasificación las disposiciones emanadas de pactos colectivos de condiciones de trabajo, así como las normativas estatutarias de personas jurídicas, pues resulta obvio que estas normas no son de aplicación general.

Inconstitucionalidad de reglamentos

La Constitución Política de la República de Guatemala, en su Artículo 183 inciso d) posibilita la impugnación por medio de la acción de inconstitucionalidad abstracta de disposiciones reglamentarias emitidas por el Organismo Ejecutivo, que desarrollan leyes emanadas por el Congreso de la República, las cuales se ven limitadas a no tergiversar o alterar el espíritu de la norma que desarrolla.

También podemos hacer uso de este tipo de acción en contra de aquellos reglamentos a los que la doctrina denomina *praeter legem* (aquellos que no desarrollan o ejecutan una ley, toda vez que su existencia no depende de la existencia previa de la misma), siendo en este apartado donde se encuentran contenidas las disposiciones reglamentarias emitidas por instituciones autónomas del Estado, en tanto ostente de la aplicación general que se indicó como requisito esencial, para la procedencia de la acción de inconstitucionalidad abstracta.

Disposiciones de carácter general

Se entiende por disposición de carácter general, aquella que establece un comportamiento jurídico de obligación general, el cual va dirigido a un indeterminado número de personas, siendo parte del ordenamiento jurídico al ostentar la característica de generalidad (erga omnes).

Encontramos una gran variedad de este tipo de disposiciones en la legislación guatemalteca y como se ha mencionado, para poder ser impugnadas mediante la inconstitucionalidad abstracta, deben ser de cumplimiento obligatorio y general conteniendo en la ley algún tipo de sanción por la inobservancia de este tipo de disposición.

Vicio de la norma

Se ha mencionado que es posible el planteamiento de inconstitucionalidad abstracta contra leyes, reglamentos y disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad, la forma como acontece tal vicio puede ser:

- a) Por motivo de fondo.
- b) Por motivo de forma.
- c) Vicio total o parcial de leyes, reglamentos y disposiciones de carácter general.

- Vicio por motivo de fondo o de forma

Por motivo de fondo

Este tipo de motivo es el más utilizado para realizar el planteamiento de inconstitucionalidad abstracta, el cual se concreta cuando la normativa impugnada es transgresora substancialmente del contenido de una norma constitucional, siendo

establecida la vulneración constitucional por medio de una elemental parificación entre la norma inferior y la superior, de tal cuenta que la primera restringe o tergiversa lo regulado por la Constitución Política de la República de Guatemala.

Por motivo de forma

También se le denomina vicio formal o vicio en el procedimiento, este motivo se da cuando el órgano emisor de la normativa impugnada no ha agotado parcial o totalmente el procedimiento establecido en la Constitución Política de la República, el cual puede ser aplicable a leyes y reglamentos siempre que reúnan la característica de generalidad.

Siendo entonces que lo que genera el vicio es la inobservancia de todas o algunas de las reglas establecidas en las normas constitucionales para la creación de una ley, por lo que si no se concretan las fases procedimentales de la creación, la misma puede ser objeto de inconstitucionalidad abstracta con el objeto de que se expulse del ordenamiento jurídico debido a la infracción en el proceso de su creación.

-Vicio total o parcial

Es necesario que el planteamiento introductorio de la acción de inconstitucionalidad abstracta contenga una indicación clara y precisa que permita al tribunal constitucional conocer el vicio que se deduce o que señala contiene la norma impugnada, para lo cual es necesario indicar:

- a) la parte del Artículo ya sea una palabra, un párrafo o lo que se impugne de la disposición normativa.
- b) Si son varios los Artículos de una misma normativa o de una normativa distinta, se debe indicar de la misma forma expuesta en la literal anterior.

- c) Si es la totalidad de un cuerpo normativo o bien de una disposición de carácter general.

Lo anterior tiene como objeto facilitar al tribunal de conocimiento conocer en cuanto a la acción promovida, si es en forma total o parcial la impugnación en contra de una norma, reglamento o disposición de carácter general.

4. Trámite de la acción de inconstitucionalidad abstracta

Competencia para conocer

La Corte de Constitucionalidad (Artículo 272 de la Constitución Política de la República de Guatemala y Artículo 163 inciso a) de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad), como ya se indicó, es un tribunal de jurisdicción privativa el que conoce en única instancia los asuntos relativos a los conflictos que puedan existir entre las normas del ordenamiento jurídico con preceptos constitucionales ya sea que se denuncie una violación parcial o total.

Escrito

La denuncia de inconstitucionalidad de una norma, reglamento o disposición de carácter general debe ser presentada por escrito, teniendo como requisitos básicos los exigidos por toda primera solicitud los cuales se encuentran señalados en el Artículo 61 del Código Procesal Civil y Mercantil. Además debe cumplir con los requisitos señalados en la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad en su Artículo 135 y del Acuerdo 4-89 de la Corte de Constitucionalidad en sus Artículos 28 y 29, siendo este último uno de los requisitos más importantes para realizar el estudio de la inconstitucionalidad dado que se indica que se debe incluir un capítulo subdividido en apartados, en el que, en forma separada, razonada y clara, se expresen los motivos

jurídicos que dan sustento a cada una de las impugnaciones.

Otros requisitos necesarios para la presentación de la acción de inconstitucionalidad:

- i) Adjuntar doce copias del memorial de interposición (Artículo 28 del Acuerdo 4-89 de la Corte de Constitucionalidad).
- ii) Comparecer con el patrocinio de tres abogados, colegiados activos (Artículo 134 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad).
- iii) Las representaciones que se ejerzan deben acreditarse con una fotocopia del documento que corresponda, simple o legalizada.

El incumplimiento de los anteriores requisitos no genera que el planteamiento no sea admitido para su trámite (rechazo liminar), la Corte de Constitucionalidad ordenará al accionante (es el sujeto legitimado por la ley para promover la acción de inconstitucionalidad, también se le conoce como el postulante) que subsane las deficiencias que se señalan para lo cual se le otorga el plazo de tres días (Artículo 136 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad). El incumplimiento del señalamiento anterior, tiene como consecuencia que el tribunal no pueda realizar el análisis debido a la omisión de los motivos jurídicos que sustentan la impugnación, en virtud, que es el accionante el obligado a realizar el señalamiento jurídico del motivo por el cual señala de inconstitucional la norma impugnada, por tal razón de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del Artículo 30 del Acuerdo 4-89 de la Corte de Constitucionalidad, se suspende el trámite y se ordena el archivo del expediente formado por inconstitucionalidad.

Suspensión provisional de la ley, reglamento o disposición de carácter general

Admitido para su trámite el planteamiento de inconstitucionalidad, la Corte de

Constitucionalidad, de oficio dentro de los ocho días siguientes, se pronunciará sobre la suspensión provisional, de resultar evidente la violación constitucional y susceptible de causar gravámenes irreparables; la suspensión tendrá efectos generales y se publicará en el diario oficial al día siguiente de haberse decretado.

Audiencia

Una vez decretada o no la suspensión provisional de la ley, reglamento o disposición, la Corte de Constitucionalidad dará audiencia por quince días al Ministerio Público y a cualesquiera otras entidades que considere pertinentes, de conformidad con lo que para el efecto regula el Artículo 139 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

El objetivo de la presente audiencia es posibilitar que el tribunal constitucional obtenga argumentaciones diversas acerca del asunto bajo análisis.

Es en esta fase procedimental donde aparece la institución Amigos de la Corte o Amicus Curiae, que consiste en que el Tribunal Constitucional puede admitir sujeciones o criterios orientados por parte de personas versadas en la materia, aportando conocimientos especializados. De esta institución existen dos posiciones contrapuestas: la primera que señala que esta institución carece de fundamento legal en Guatemala, y la segunda que indica que es acertado el uso de dicha institución a tenor de lo dispuesto por el Artículo 143 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad el cual indica, que "...la inconstitucionalidad en cualquier caso, será resuelta como punto de derecho. No obstante, para su relación se podrá invocar y consultar antecedentes, dictámenes, opiniones, elementos doctrinarios y jurisprudencia...".

Vista

Transcurrida la audiencia por quince días, hayan evacuado o no la misma, la Corte de Constitucionalidad de oficio señalará día y hora para la vista dentro de un plazo de veinte días, la que podrá ser de forma pública o privada.

En caso de que se haya solicitado que la misma fuera de forma pública y no comparezca el accionante y sus abogados, ésta será suspendida y el Presidente del tribunal puede disponer que la vista se realice en forma privada.

Sentencia

Las formalidades para redactar la sentencia se encuentran indicadas en el Artículo 31 del Acuerdo 4-89 de la Corte de Constitucionalidad, misma norma que contiene los requisitos para emitir la sentencia de inconstitucionalidad. Es importante indicar que las alegaciones del accionante pueden o no ser consideradas por el Tribunal ya que éste tiene amplia posibilidad para investigar, interpretar o integrar el Derecho.

Por otra parte, la Corte de Constitucionalidad puede resolver más de lo que le fue solicitado por el accionante, lo cual ha sido considerado válido de conformidad con lo que establece el Artículo 143 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

El tribunal constitucional deberá pronunciarse dentro de los veinte días siguientes de transcurrida la vista, debiendo coincidir con el plazo máximo de dos meses para dictar la sentencia desde la fecha en que se haya interpuesto la inconstitucionalidad y se haya agotado el trámite de la misma.

Efectos de la sentencia declarada con lugar

Los efectos de la sentencia declaratoria de inconstitucionalidad, tienen como consecuencia los previstos en el Artículo 140 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, el cual establece que cuando se declare la inconstitucionalidad de una ley, reglamento o disposición de carácter general, ésta quedará sin vigencia, y en el caso que se trate de una inconstitucionalidad parcial, perderá vigencia la parte que se declare inconstitucional; en ambos casos dejarán de surtir efectos jurídicos al día siguiente al de la publicación del fallo en el Diario Oficial.

Efectos de la sentencia declarada sin lugar

En el caso de que la inconstitucionalidad abstracta sea declarada improcedente se dan los siguientes efectos:

- i) Inexistencia de cosa juzgada: Dentro de la materia constitucional en nuestro ordenamiento jurídico, no existe disposición alguna que prohíba el replanteamiento de la cuestión, obviamente con nuevos argumentos.
- ii) Condena en costas al postulante: ésta se hará al pretensor de inconstitucionalidad abstracta, cuando sea declarada sin lugar (Artículo 148 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad), exceptuándose los casos en que sea presentada por el Presidente de la Junta Directiva del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, el Fiscal General de la República y el Procurador de los Derechos Humanos de conformidad con lo que señala el Artículo 134 incisos a), b) y c) de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

Sin embargo, tal condena no puede ser impuesta, dado que no existe dentro del proceso la intervención de partes, pues no se da una contienda entre particulares a

quienes afecte el planteamiento injustificado, de esa cuenta no existe sujeto procesal legitimado para el cobro de las costas judiciales.

- iii) Imposición de multa a los abogados auxiliares: cuando se declara la improcedencia de la inconstitucionalidad, se sanciona a los profesionales del derecho, por la responsabilidad que tienen en cuanto a la juridicidad del planteamiento, imponiéndosele una multa de cien a mil quetzales; de conformidad con lo establecido en el artículo 144 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

5. Impugnación de la decisión de inconstitucionalidad

En la jurisdicción constitucional guatemalteca las decisiones no son objeto de medios de impugnación, pero sí son procedentes los correctivos de aclaración y ampliación, de conformidad con lo establecido por el Artículo 147 e la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, de esa cuenta en el primero de los casos el correctivo procederá cuando los conceptos de un auto o una sentencia son oscuros, ambiguos o contradictorios y en el segundo de los casos, será procedente cuando se omitiere resolver algunos de los puntos sobre los que versó el planteamiento de inconstitucionalidad.

Publicidad del fallo

En cuanto a la publicidad del fallo, es importante resaltar que existe el caso en el que debe hacerse la publicación del fallo cuando la inconstitucionalidad abstracta ha sido desestimada y es cuando el tribunal constitucional, al conocer sobre la procedencia o no de la suspensión provisional, decretó la suspensión de la ley, reglamento o disposición y en el examen de fondo que se realiza en sentencia el planteamiento es declarado sin lugar, siendo entonces que por razones de certeza jurídica la normativa recobra su vigencia a partir de la publicación de la sentencia en el Diario Oficial.

CAPÍTULO V

1. Incorporación de los principios del proceso penal, al procedimiento administrativo-sancionador, contenido en el Artículo 86 del Código Tributario

Se entiende que el procedimiento contenido en el artículo 86 del Código Tributario, pertenece al derecho sancionatorio o punitivo tributario, el cual es simplemente una parte del derecho tributario.

En cuanto a tal extremo, es prioritario resaltar que el derecho tributario es un todo orgánico con aspectos diversos, pero interconectados y no separados, estimando que las infracciones y sanciones pertenecen a una misma categoría jurídica (derecho tributario). En consecuencia, todo lo relativo a las infracciones y sanciones deriva del propio poder tributario estatal.

Como consecuencia de esta teoría, el tratadista argentino Carlos Giuliani Fonrouge sostiene que no obstante el carácter punitivo de las sanciones fiscales y su vinculación con los principios generales del derecho penal, su singularidad no permite aplicarle estos principios, salvo cuando la ley tributaria remita expresamente a sus normas.

Una posición jurídica sostiene que la infracción tributaria no se diferencia del delito penal común, por lo que existe identidad sustancial entre ambos. Por otra parte, existe otra posición que sostiene que la infracción tributaria se distingue del delito penal común, y que tal diferencia se debe a que la infracción tributaria es contravencional y no delictual; entendiéndose por la primera de las mencionadas la falta de colaboración, una omisión de ayuda, en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediata. El objeto que se protege no está representado por los individuos ni por sus derechos naturales o sociales en sí, sino por la acción estatal en todo el campo de la administración pública.

Existe una discusión en la doctrina sobre la autonomía del derecho sancionador frente a las otras ramas del Derecho, o su ubicación dentro de las mismas, siendo uno de los asuntos en los que ha habido menor consenso; encontrando uno de los pocos lugares comunes, en la idea de que el derecho penal y el derecho administrativo o tributario sancionador forman parte del *ius puniendi* del Estado. De esa cuenta existen dos corrientes que desarrollan el tema:

- i) La que se pronuncia a favor de la autonomía del derecho sancionador administrativo o tributario, siendo que esta corriente sostiene que es una parte especial del derecho penal, ambas ramas constituyen una forma de manifestación del poder superior del Estado de castigar conductas antijurídicas.
- ii) Por otra parte se encuentra la corriente que considera que entre las ramas de derecho penal y derecho sancionador administrativo tributario no existen diferencias materiales, sino que las mismas derivan exclusivamente de la política legislativa que el poder estatal asuma en un momento dado, clasificando la potestad como penal o administrativa, dependiendo de la rama horizontal del poder que esté llamada a ejercer el aludido *ius puniendi*; en consecuencia, si la conducta antijurídica debe ser castigada por el poder judicial, se estará en presencia de una potestad de derecho penal, mientras que el derecho administrativo o tributario sancionador, es aplicado por los órganos del poder ejecutivo.

Es importante suponer que, en el caso de existir consenso en cuanto al origen de la potestad sancionadora la que ostenta el Estado (*ius puniendi*) -ya sea penal o administrativa-, existe una gran dificultad para delimitar sistemáticamente las diferencias argumentadas por un gran sector de la doctrina, entre el derecho penal y el derecho administrativo sancionador. Una de las razones que imposibilitan esa definitiva delimitación, se debe a carencias técnicas en las manifestaciones normativas del

Estado, que tratan indistintamente los conceptos de delitos, faltas e infracciones por una parte, y de penas y sanciones, por la otra.

En ese sentido se colige que el procedimiento contemplado en el Artículo 86 del Código Tributario, el cual despliega la forma de verificación de una infracción tributaria, al ser comprobada en la vía administrativa por medio de la administración tributaria, la misma se remite a los jueces de paz para que se emita la sanción de cierre temporal de conformidad con los rangos que dicho Artículo en su tercer párrafo establece, lo cual permite entender en cuanto a la facultad que tiene el Estado de sancionar, siendo que no existe una diferencia marcada entre la rama de derecho penal y administrativa en cuanto al ius puniendi, los principios que informan el derecho penal y por consiguiente el derecho adjetivo penal deben acoplarse al procedimiento administrativo sancionador (siendo éste un procedimiento mixto), contemplando la norma señalada una trasgresión a la normativa constitucional, Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, dado que impide al contribuyente tener una efectiva defensa en cuanto a la acusación que se le imputa, en relación a la infracción tributaria que el mismo regula como es el cierre temporal de establecimiento comercial.

1.1. Principios penales que deben incorporarse al procedimiento contenido en la norma impugnada de ser inconstitucional

En consecuencia de lo argumentado, todo sistema administrativo sancionador debe contener como mínimo las garantías constitucionales y penales como los son:

- a) Principio de legalidad: el cual comporta la exigencia de una ley habilitante para el establecimiento de infracciones y sanciones en esa materia;
- b) Principio de irretroactividad: el cual sólo permitirá la aplicación de las disposiciones sancionadoras en vigor en el momento de producirse los hechos que constituyan la infracción administrativa;

- c) Principio de tipicidad: la norma creadora de la infracción y de la sanción debe describir en forma precisa la o las conductas concretas que pueden llegar a ser sancionadas y el carácter de la sanción que pueda recaer;
- d) Principio de culpabilidad o responsabilidad: el cual establece que únicamente deben ser sancionadas las personas que resulten ser causantes de la acción o la omisión que suponga la conducta ilícita, siempre que no se den las circunstancias que alteren su capacidad de obrar y siempre que hayan tenido conciencia de los hechos a título intencional o culposo;
- e) Principio de proporcionalidad de la sanción: el cual busca una adecuación entre la gravedad y repercusión de los hechos ilícitos y la sanción que se establezca limitando la discrecionalidad administrativa en ese campo, para lo cual deben tomarse en cuenta criterios reiterados doctrinariamente, entre los que se encuentran, la existencia de intencionalidad o reiteración, la gravedad y trascendencia de los perjuicios causados, reincidencia por comisión en un plazo establecido de más de una infracción de la misma naturaleza; esfuerzos realizados por el infractor para eliminar o atenuar las consecuencias de la infracción, y
- f) non bis in ídem: que prevé la imposibilidad de imponer por el o los mismos hechos dos o más sanciones administrativas.

1.2. Trámite contenido en el Artículo 86 del Código Tributario o Proceso administrativo-sancionador (mixto)

El Artículo 86 del Código Tributario, norma que se señala de ser inconstitucional, contiene el procedimiento por el cual la administración tributaria realiza mediante una

comprobación administrativa una posible infracción a las normas tributarias que determina el Artículo 85 del mismo cuerpo legal, como son:

1. Realizar actividades comerciales, agropecuarias, industriales o profesionales, sin haberse registrado como contribuyente o responsable en los impuestos a que esté afecto, conforme a la legislación específica de cada impuesto.
2. No emitir o no entregar facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos o documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas.
3. Emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos u otros documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias específicas, que no estén previamente autorizados por la administración tributaria.
4. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas, no autorizados por la administración tributaria, para emitir facturas, tiquetes u otros documentos equivalentes; o utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados, en establecimientos distintos del registrado para su utilización.

Estas causales inician o activan el procedimiento regulado por la norma citada, siendo necesario señalar que el proceso se encuentra formado por dos etapas, una administrativa o comprobadora y otra judicial o sancionadora, resultando particular la formación del procedimiento debido a su composición en cuanto a las vías de conocimiento tanto administrativa como judicial. En tal sentido es necesario analizar la etapa administrativa que conforma este procedimiento.

- Fase administrativa o comprobadora

Como se señaló con anterioridad el procedimiento mixto en su fase administrativa inicia con la supuesta comisión de una de las infracciones tributarias

contenidas en el Artículo 85 del Código Tributario, circunstancia que debe ser comprobada por la Superintendencia de Administración Tributaria, nombrando para el efecto auditores tributarios quienes documentan la infracción en acta.

Posteriormente, con la documentación relacionada, la Administración Tributaria por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) presenta solicitud razonada ante el Juez de Paz Penal competente para que imponga la sanción de cierre temporal del establecimiento comercial, la que consiste según el tercer párrafo del Artículo 86 del Código Tributario en el cierre temporal de diez días mínimo y veinte días como máximo.

En el procedimiento comprobador-sancionador (mixto) que describe el Artículo 86 del Código Tributario, la fase administrativa en la que se establece la infracción, se realiza por auditores de la administración tributaria, siendo ellos quienes documentan la infracción, motivo por el que esta fase de investigación en el procedimiento administrativo es señalada de ser violatoria al debido proceso, por los siguientes motivos:

- a) El administrado, dueño del establecimiento comercial se encuentra imposibilitado para rebatir de forma administrativa el hallazgo (infracción tributaria), lo cual hace que el contribuyente esté frente a un estado de indefensión dado que no puede rebatir lo argumentado por la institución tributaria por medio de los auditores tributarios, siendo que es el momento oportuno para rebatir dichos argumentos, y es hasta que el juez de paz fije la audiencia en la que podrá hacer valer su supuesto derecho de defensa; sin embargo, el administrado ya se encuentra frente a la facultad del Estado en cuanto a la coercitividad que ostenta el órgano jurisdiccional de someterlo a proceso en el cual de no ser demostrada su inocencia se le sanciona con el cierre temporal del establecimiento comercial.
- b) Al solicitar la administración tributaria el cierre temporal del establecimiento comercial considera que la sanción a su juicio es justa, es una forma de imponer

una sanción de forma directa, pues se está aplicando el castigo, lo que conlleva a creer que se está ejecutando en la vía judicial una orden administrativa, siendo violatorio de la Constitución Política de la República de Guatemala. El Artículo 141 de la Carta Magna regula la separación de los tres organismos que conforman el Estado que prescribe “La soberanía radica en el pueblo quien la delega, para su ejercicio, en los Organismos Legislativo, Ejecutivo y Judicial. La subordinación entre los mismos, es prohibida”. El Artículo 203 del mismo Texto Supremo señala La justicia se imparte de conformidad con la Constitución y las leyes de la República. Corresponde a los tribunales de justicia la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado. Los otros organismos del Estado deberán prestar a los tribunales el auxilio que requieran para el cumplimiento de sus resoluciones.- Los Magistrados y jueces son independientes en el ejercicio de sus funciones y únicamente están sujetos a la Constitución Política de la República y a las leyes, por lo que los tribunales de la jurisdicción ordinaria gozan de independencia en la administración de justicia, realizando tal función con exclusividad.

- c) Es importante establecer que toda pretensión debe sustentarse en pruebas que demuestren los hechos que se pretenden examinar; es aquí donde surge la relevancia de las pruebas aportadas al proceso mixto (comprobador-sancionador) contenido en el Artículo 86 del Código Tributario, el que determina la comprobación del ilícito tributario y, en consecuencia, la imposición de sanción de cierre temporal del establecimiento comercial, que regula el Artículo 85 del mismo cuerpo legal, por tal razón es necesario verificar si las pruebas que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) acompaña en la solicitud que hace al Juez de Paz al pedir la sanción de cierre temporal de establecimiento comercial.

Se hace imprescindible recordar la necesidad de incorporar los principios del proceso penal al procedimiento comprobador – sancionador, contenido en el Artículo 86 de la legislación tributaria, de tal vínculo se obtiene la certeza jurídica que las pruebas

aportadas al mismo reúnen las condiciones de legalidad; es en el procedimiento actual que las pruebas aportadas por la administración tributaria, que recolecta por medio de sus auditores, quienes las documentan en acta; lo anterior genera inseguridad para el acusado de haber cometido una infracción tributaria, pues no puede impugnar por la vía administrativa dicha prueba, que al ser analizada por el juez de paz competente este se ve influenciado por la única prueba aportada al proceso por la Superintendencia de Administración Tributaria, esa sola inducción determina que la inseguridad en el procedimiento contenido en la norma impugnada, se preste a que los comerciantes se vean amenazados, dada la falta de seguridad jurídica en cuanto a la aportación de los medios probatorios que refuerzan el señalamiento de la infracción comprobada por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Las razones expuestas con anterioridad permiten advertir que faltan mecanismos que permitan que el procedimiento en la fase administrativa tenga más garantías para el administrado, garantías que debe tener todo proceso; siendo aquí donde surge la inconstitucionalidad de la norma, Artículo 86 del Código Tributario. En cuanto a la fase administrativa que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), se encuentra enfocado a impedir los mecanismos que posibiliten al administrado la defensa de sus derechos y por consiguiente el debido proceso, entendiéndose como tal el conjunto de etapas que permitan ser garantista de preceptos constitucionales con el objeto de que pueda ejercer una buena defensa de su derecho. Siendo por ello violatorio del Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual contempla que en todo proceso debe prevalecer el principio jurídico del debido proceso.

- Fase judicial o sancionadora

Presentación de la Solicitud

Esta etapa inicia cuando la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) presenta la solicitud de cierre temporal ante el Juez de Paz competente, acompañando

a tal petitorio el acta mencionada en la fase administrativa que es elaborada por los auditores tributarios, misma que sirve de prueba dentro de la presente fase.

Audiencia

El juez de paz de conocimiento al haberse percatado la solicitud que cumple con todos los requisitos de todo primer escrito, la admite para su trámite y en el mismo acto fija audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la recepción de la solicitud.

Resulta fundamental saber qué se entiende por audiencia, pudiendo definirse desde un punto general como un medio del cual dispone el juez para recolectar información que posibilite la toma de decisiones justas. Asimismo, es el mecanismo del que disponen las partes para hacer valer sus pretensiones y ejercer sus derechos, la que es de forma oral, siendo por ello importante que la audiencia se acople en cuanto al plazo según la importancia de las pretensiones tanto del actor como del denunciado o infractor y del tipo de proceso del que se trate.

La Corte de Constitucionalidad en cuanto al derecho de la debida audiencia en los procesos ha considerado que:

“...Los derechos de audiencia y al debido proceso reconocidos en el Artículo 12 de la ley fundamental, al provenir de una norma general prevista en la parte dogmática, deben tener plena observancia en todo procedimiento en que se sancione, condene o afecten derechos de una persona. Tienen mayor relevancia y características en los procesos judiciales es cierto, pero su aplicación es imperativa en todo tipo de procedimientos, aún ante la administración pública y Organismo Legislativo y cualquier otra esfera de actuación, media vez, por actos de poder público, se afecten derechos de una persona.

Tales derechos abarcan la potestad de ser oído, de ofrecer y producir medios de prueba y de rebatir las argumentaciones deducidas, y el pronunciamiento definitivo de conformidad con la ley. Su observancia es vital por cuanto determina protección de los derechos de la persona y fortalece la seguridad jurídica...”.

La doctrina legal expresada con anterioridad por la Corte de Constitucionalidad en cuanto a la garantía constitucional del derecho de audiencia fue expuesta en sentencias de veintiocho de marzo de mil novecientos noventa y seis, uno de abril de mil novecientos noventa y siete y diecisiete de noviembre de mil novecientos noventa y ocho, que la condena o privación de derechos de una persona puede ser legítima sólo si se ha tenido como antecedente la citación previa al interesado con la oportunidad de una adecuada defensa. (Expediente 780-95, Gaceta 39, página 663; Expediente 894-96, Gaceta 44, página 133 y Expediente 327-98, Gaceta 332, página 50).

Violación al derecho de audiencia

La violación al derecho de audiencia también se manifiesta en esta fase procesal por lo reducido del plazo que se fija para la misma, pues por lo célérico del procedimiento como ha sido diseñado se advierte que las cuarenta y ocho horas otorgadas a la parte (infractor) para la exposición de argumentos y presentación de medios probatorios, es insuficiente, ya que resulta difícil recopilar las pruebas necesarias que desvirtúen la pretensión del ente tributario, de esa forma se limita el derecho de defensa del administrado, haciendo que el procedimiento regulado en el Artículo 86 del Código Tributario, sea violatorio e inconstitucional al contradecir el Artículo 12 del Texto Supremo. Aquí se denota la vulneración al derecho de audiencia consecuentemente al de defensa y por consiguiente al debido proceso, pues a pesar de existir en el procedimiento un plazo para la misma, no se cumple con la finalidad de la audiencia, como lo hemos señalado anteriormente, en cuanto a no permitir el tiempo suficiente para realizar la defensa y consecuentemente la aceptación de medios de prueba, lo cual constituye el satisfacer la exigencia de oír adecuadamente a quien la

denuncia afecte, por tal razonamiento y al no cumplir el procedimiento incorporado en el Artículo 86 del Código Tributario el mismo resulta inconstitucional.

Retomando el extremo en cuanto a la incorporación de los principios que informan el proceso penal, es necesario e importante incorporar en esta fase el principio de inocencia del acusado el que no necesita declaración, sin embargo, estamos frente a un procedimiento que resulta ser inquisitivo, por cuanto que el acusado ya es culpable desde el momento en que la administración tributaria le hace el señalamiento de infracción tributaria. siendo necesario fortalecer el proceso contenido en el Artículo 86 del Código Tributario para que tutele los derechos del supuesto infractor.

Violación al principio jurídico del debido proceso

Continuando con la argumentación de la inconstitucionalidad del Artículo 86 del Código Tributario, y con base en los razonamientos anteriores se tiene por establecido que no se cumple con el principio jurídico del debido proceso, puesto que a pesar de existir un procedimiento, el mismo no permite que exista, ya que requiere que para tal efecto cada una de las etapas del procedimiento respete el derecho de defensa y de audiencia a las partes.

La Corte de Constitucionalidad en cuanto al principio jurídico del debido proceso ha considerado:

“...Sin embargo, cabe hacer énfasis en el hecho de que dicho principio no se agota con el sólo cumplimiento de las fases que conforman los procesos – cualquiera que sea su índole-, pues es necesario que en cada una de ellas se respeten los derechos que la ley confiere a las partes de acuerdo al derecho que ejercitan. De ahí que en la sustanciación de un proceso bien podrían consumarse todas las etapas necesarias para su tramitación pero, si en una o varias de ellas se impide o veda a las partes el uso de un derecho, ello se traduce en violación del derecho al debido proceso...”. Criterio

expuesto por la Corte de Constitucionalidad, dentro del expediente número 551-01, en sentencia de diecinueve de septiembre de dos mil uno.

Pruebas

El día de la audiencia el juez debe escuchar a las partes y recibir las pruebas. En cuanto a estas últimas debido a lo ágil del procedimiento contenido en el Artículo señalado de inconstitucional, la única prueba que el juez podrá tener a la vista será el acta redactada por los auditores tributarios, lo que hace que el administrado se encuentre ante un estado de indefensión, no porque no pueda aportar las mismas sino porque el tiempo que es muy corto para que las pueda reunir, que como se mencionó con anterioridad vulnera el derecho de defensa, toda vez que dicha prueba no puede ser atacada por ninguna vía. Por ello es necesario un plazo más razonable para poder recopilar las pruebas que permitan desvanecer la acusación del ente administrativo.

- Cómo se determina la imposición del cierre de establecimiento comercial

Resolución final

Finalizada la audiencia, el juez de forma inmediata dicta la resolución respectiva, indicando en ella la sanción contenida en el tercer párrafo del Artículo 86 del Código Tributario, el cual establece "...SANCIÓN: El cierre temporal se aplicará por un plazo mínimo de diez (10) días y por un máximo de veinte (20) días, continuos...".

En cuanto al plazo del cierre temporal, parece ser que el límite mínimo y máximo de cierre producen en el contribuyente un menoscabo considerable en su patrimonio, puesto que las ganancias que deja de percibir en ese plazo rebasan por mucho el monto de la infracción por la que se le acusó y se le condenó. Hecho que genera que la sanción, sea confiscatoria y desproporcional a la infracción causada y por ende dañina al Estado, puesto que es este último quien deja de percibir los impuestos que se

pudieron generar al no cerrar el establecimiento, al que se le puede imponer una sanción económica que le permita continuar trabajando.

Recursos

Contra la resolución final, en Guatemala se acepta el recurso de apelación, con fundamento en el Artículo 491 del Código Procesal Penal, el cual establece:

“Contra las sentencias dictadas en esta clase de juicios procederá el recurso de apelación, del que conocerá el juzgado de primera instancia competente que resolverá dentro del plazo de tres días y con certificación de lo resuelto devolverá las actuaciones inmediatamente. La apelación se interpondrá verbalmente o por escrito con expresión de agravios dentro del término de dos días de notificada la sentencia”

La aceptación del trámite del recurso resulta fuera de toda lógica, puesto que éste es el medio de defensa en los juicios de faltas, donde no se sitúa el caso que nos ocupa. Motivo por el cual es importante establecer cuál es el fundamento que actualmente se utiliza para plantear el recurso de apelación; en tal virtud de lo anterior se consultó el expediente 80-2007 del Juzgado de Paz de Río Hondo, departamento de Zacapa, en el cual se presentó dicho recurso con base en el citado Artículo, el que forma parte del Título V del Código Procesal Penal y que regula lo relativo al juicio de faltas.

De lo expuesto anteriormente, resulta evidente la improcedencia del recurso de apelación dentro del procedimiento establecido en el Artículo 86 del Código Tributario, pues dicho cuerpo normativo en cuanto a la decisión de cierre temporal de establecimiento comercial tomada por el juez de paz, no regula dicho medio de impugnación. De ahí que al aceptar para su trámite el mismo, no constituya la defensa idónea, pues son procedimientos distintos, encontrándose imposibilitado el juez de paz para aceptar el trámite de forma supletoria, por la falta de regulación de dicho medio de impugnación dentro del procedimiento de cierre temporal de establecimiento comercial,

pues en el presente caso no se tramita el proceso contemplado en el Título V del Código Procesal Penal.

Para el efecto se establece que el Artículo 488 del Código Procesal Penal establece que "...Para juzgar las faltas, los delitos contra la seguridad del tránsito y todos aquellos cuya sanción sea de multa...", de lo anterior que se deduce que en ninguno de los casos, el citado Artículo contempla el cierre temporal de establecimiento comercial, por lo que no existe fundamento alguno para que el juez conozca en base al juicio de faltas, el cierre temporal de establecimiento comercial, en el que tampoco se establece lo relativo al recurso de apelación.

La falta de regulación, consecuentemente, hace imposible la revisión de lo resuelto por un tribunal superior (recurso de apelación) en el procedimiento comprobador-sancionador contenido en el Artículo 86 del Código Tributario, del cierre temporal de establecimiento comercial, lo cual vulnera el principio constitucional contenido en el Artículo 211 de la Carta Magna, el cual establece que "...En ningún proceso habrá más de dos instancias...".

Pues se entiende que en todo proceso deben existir únicamente dos instancias, en las que se conozca el asunto, en ese orden de ideas, se que el Artículo 86 del Código Tributario, no es respetuoso de tal beneficio procedimental, pues la segunda instancia permite la reestudio del caso por una autoridad superior, quien determina si es acertado o no el fallo emitido en primer grado.

- Conclusión sobre el planteamiento de inconstitucionalidad

En cuanto al planteamiento de inconstitucionalidad, se puede establecer que efectivamente cualquiera de las dos formas de control de constitucionalidad pueden ser utilizados para inaplicar la norma o en su caso expulsarla del ordenamiento jurídico; sin embargo, al ser establecida su inaplicabilidad al caso concreto, es factible pretender la

expulsión de la misma del marco jurídico por medio de la inconstitucionalidad directa, con la finalidad de que dicha norma impugnada pierda su vigencia.

2. Derecho Comparado

En cuanto a otras legislaciones, es menester verificar cómo se encuentra regulado el incumplimiento por parte de los comerciantes en la entrega de facturas, situación que genera una sanción por tal infracción.

Costa Rica

Al hacer una revisión al ordenamiento jurídico costarricense en materia tributaria, se analizó la cual se analiza la Ley No. 4755 de 29 de abril de 1971, que contiene el Código de Normas y Procedimientos Tributarios de dicho país.

El Artículo 86 de la Ley No. 4755 de 29 de abril de 1971, regula dicho procedimiento estableciendo "...La Administración Tributaria queda facultada para ordenar el cierre, por un plazo de cinco días naturales, del establecimiento de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerzan la actividad o el oficio, en el cual se cometió la infracción, para los sujetos pasivos o declarantes que reincidan en no emitir facturas ni comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o en no entregárselos al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio.

Se considerará que se configura la reincidencia cuando se incurra, por segunda vez, en una de las causales indicadas en el párrafo anterior, dentro del plazo de prescripción. Podrá aplicarse la sanción de cierre una vez que exista resolución firme de la Administración Tributaria o resolución del Tribunal Fiscal Administrativo que impone la sanción prevista en el artículo 85 de este Código a la primera infracción y, una vez que tal resolución firme exista respecto de la segunda infracción, pero sí podrán

iniciarse los procedimientos por la segunda infracción, aun cuando no haya concluido el de la primera. Aplicado el cierre por reincidencia, el hecho anterior no será idóneo para configurar un nuevo supuesto de reincidencia.

También se aplicará la sanción de cierre por cinco días naturales de todos los establecimientos de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad o el oficio, de los sujetos pasivos que, previamente requeridos por la Administración Tributaria para que presenten las declaraciones que hayan omitido, o ingresen las sumas que hayan retenido, percibido o cobrado; en este último caso, cuando se trate de los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas y del impuesto selectivo de consumo, que no lo hagan dentro del plazo concedido al efecto.

La imposición de la sanción de cierre de negocio no impedirá aplicar las sanciones penales.

La sanción de cierre de un establecimiento se hará constar por medio de sellos oficiales colocados en puertas, ventanas u otros lugares del negocio.

En todos los casos de cierre, el sujeto pasivo deberá asumir siempre la totalidad de las obligaciones laborales con sus empleados, así como los demás beneficios sociales a cargo del patrono.

La sanción de cierre de negocio se aplicará según el procedimiento ordenado en el Artículo 150 de este Código.

La Administración, a la hora de aplicar el cierre, desconocerá cualquier traspaso, por cualquier título, del negocio o del establecimiento que se perfeccione luego de iniciado el procedimiento de cierre del negocio, por lo que el local podrá ser cerrado si llega a ordenarse la sanción, con independencia del traspaso.

Quien adquiera un negocio o establecimiento podrá solicitar a la Administración Tributaria una certificación sobre la existencia de un procedimiento abierto de cierre de negocios, el cual deberá extenderse en un plazo de quince días. Transcurrido tal plazo sin haberse emitido la certificación, se entenderá que no existe ningún procedimiento de

cierre incoado salvo que el negocio sea calificado de simulado en aplicación del Artículo 8 de este Código...”

De lo establecido en la norma transcrita se puede advertir que la administración tributaria queda facultada para ordenar el cierre por un plazo de cinco días, del establecimiento de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad o el oficio, en el cual se cometió la infracción, para iniciar tal procedimiento debe establecerse cuándo se da el incumplimiento o infracción a la ley tributaria; lo cual está establecido en el Reglamento para el Cierre de Negocios, Decreto No 28926-H del Presidente de la República de Costa Rica y el Ministro de Hacienda, que regula en su Artículo 4º “...Emisión y entrega de facturas: Para efecto de lo establecido en el párrafo primero del artículo 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, se tendrá por acaecido el incumplimiento cuando:

- a. En la compraventa de mercancías o en la prestación de servicios, no se emita o no se entregue la factura o el comprobante debidamente autorizado por la Administración Tributaria, en el momento que se realicen.
- b. En el caso de las ventas realizadas bajo el sistema de apartado, no se emita la factura o comprobante en el momento que se hace el apartado, o no se entreguen al cliente cuando se cancele la mercadería.
- c. En las ventas por consignación, no se emita o no se dé la factura o el comprobante, en el momento de la entrega de la mercadería al consignatario.
- d. En el arrendamiento de mercadería con opción de compra, la factura o comprobante, no se emita en la fecha y condiciones establecidas al efecto, en el contrato respectivo...”

Después de acaecida la infracción tributaria se hace constar la misma en una acta, la cual debe llenar los requisitos establecidos en el Artículo 6º del reglamento citado y entregarse al contribuyente o en su caso al representante, administrador o gerente a falta de estos a cualquier empleado mayor de quince años; en este mismo Artículo se establece quien emite la resolución en cuanto a la sanción de cierre de negocio estableciendo lo siguiente “Artículo 6º...No obstante, la sanción de cierre de negocio

sólo se podrá aplicar una vez que exista resolución firme de la Administración Tributaria o resolución del Tribunal Fiscal Administrativo”

En el procedimiento que regula la norma tributaria costarricense se puede apreciar que la administración tributaria es quien conoce en **primera instancia**, por medio del Subgerente o Coordinador del Área de Recaudación y Atención al Contribuyente, quien pone en conocimiento los cargos que se le imputan al infractor y le concede plazo de diez días hábiles para que presente sus alegatos y aporte las pruebas que considere pertinentes. Teniendo la administración tributaria quince días como plazo máximo para emitir el fallo correspondiente. Por otra parte el Tribunal Fiscal Administrativo es la autoridad que conoce en **segunda instancia** en el procedimiento de sanción de cierre temporal de establecimiento comercial, por medio de los recursos de revocatoria y apelación que deberán ser planteados dentro de los tres días contados a partir de la última notificación, de conformidad con lo señalado por el Artículo 14 del reglamento relacionado.

Diferencias entre las legislaciones

Las diferencias más marcadas son las siguientes:

- **La audiencia** que la entidad concede en primera instancia a las partes en el ordenamiento jurídico costarricense, que es de diez días hábiles, resulta más protectora del derecho de defensa; en cambio, en Guatemala la audiencia es concedida por el plazo de cuarenta y ocho horas, no siendo una audiencia que permita que se elaboren los argumentos necesarios y ni posibilita la recolección de medios de prueba precisos que permitan desvanecer la infracción que se imputa.
- **La autoridad que conoce en primera instancia**, en la legislación costarricense se mantiene una línea coherente de competencia en razón de la materia, en virtud que

conoce en primer grado el Subgerente o Coordinador del Área de Recaudación y Atención al Contribuyente de la Administración Tributaria y en segunda instancia un Tribunal Fiscal Administrativo, siendo autoridades especializadas en la materia quienes conocen y resuelven el asunto. Caso distinto ocurre en nuestro sistema jurídico, pues la administración tributaria es quien realiza la comprobación de la infracción y quien hace constar en acta tal hallazgo y posteriormente solicita al Juez de Paz quien conoce en primera instancia, resultando posible apelar el fallo, no por estar contemplado en la legislación tributaria, sino por integración, conociendo en segunda instancia un Juez de Primera Instancia Penal.

- Argentina

Al revisar el ordenamiento jurídico argentino en materia tributaria, se analizó el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.

El Artículo 64 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, señala los hechos u omisiones en los que incurren los comerciantes, industriales, agropecuarios para que se le aplique la sanción de cierre temporal de establecimiento, indicando lo siguiente: **“ARTÍCULO 64°.- (Párrafo según Ley 13405)** `Sin perjuicio de la aplicación de otras sanciones previstas en este código, se clausurarán de cuatro (4) a diez (10) días los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios o de servicios, que incurran en alguno de los hechos u omisiones siguientes:

- 1) No emitan facturas o comprobantes de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicio en la forma y condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación; o no conserven sus duplicados o constancias de emisión.
- 2) Se hallen o hubieran hallado en posesión de bienes o mercaderías sobre cuya adquisición no aporten facturas o comprobantes emitidos en las mismas formas y condiciones del punto anterior.
- 3) No lleven anotaciones o registros de sus adquisiciones de bienes o servicios o

de sus ventas, locaciones o prestaciones, o que llevadas, no reúnan los requisitos de oportunidad, orden o respaldo conforme a los requerimientos que en la materia exija la Autoridad de Aplicación.

- 4) Haber recurrido a entes o personas jurídicas manifiestamente improcedentes respecto de la actividad específicamente desarrollada, adoptadas para evadir gravámenes. En tales casos la Autoridad de Aplicación deberá, obligatoriamente, poner en conocimiento de la Dirección Provincial de Personas Jurídicas tal circunstancia en un plazo no mayor de cuarenta y cinco (45) días.
- 5) **(Texto según Ley 13405)** No mantener en condiciones de operatividad los soportes magnéticos que contengan datos vinculados con la materia imponible, por el término de cinco (5) años contados a partir de la fecha de cierre del ejercicio en el cual se hubieren utilizado o no facilitar a la Dirección Provincial de Rentas copia de los mismos cuando les sean requeridos.
- 6) No exhibir dentro de los cinco (5) días de solicitados por la Autoridad de Aplicación los comprobantes de pago que le sean requeridos.

Una vez que se cumpliera una clausura en virtud de las disposiciones de este artículo, la reiteración de los hechos u omisiones señalados, dará lugar a la aplicación de una nueva clausura por el doble del tiempo de la impuesta en forma inmediata anterior. La reiteración aludida se considerará en relación a todos los establecimientos de un mismo responsable, dedicados total o parcialmente a igual actividad; pero la clausura sólo se hará efectiva sobre aquel en que se hubiera incurrido en infracción, salvo que por depender de una dirección o administración común, se pruebe que los hechos u omisiones hubieran afectado a todo o una parte de ellos por igual. En este caso, la clausura se aplicará al conjunto de todos los establecimientos involucrados.

- 7) **(Inciso incorporado por Ley 13405)** Se hallen en posesión de bienes o mercaderías respecto de las cuales no posean, en el mismo lugar en que estos se encuentran, la documentación que establezca la Autoridad de Aplicación.
- 8) **(Inciso incorporado por Ley 13405)** El uso de comprobantes o documentos que

no reúnan los requisitos exigidos por la Autoridad de Aplicación, cuando éstos sean entregados a los adquirentes o locatarios de los bienes, o prestatarios del servicio, ello con independencia de la ulterior emisión de los comprobantes respaldatorios de tales operaciones.

9) (Inciso incorporado por Ley 13405) No poseer el certificado de domicilio correspondiente expedido por la Autoridad de Aplicación.”.

Los hechos u omisiones que se mencionan en el Artículo transcrito, dan lugar a la clausura de establecimiento, razón por la cual se dejará constancia en acta de comprobación, elaborada por funcionarios fiscales, consignando las circunstancias relativas a la omisión. Lo anterior se encuentra regulado en el Artículo 65 del cuerpo normativo citado, el cual indica: “...Los hechos u omisiones que den lugar a la clausura de un establecimiento, deberán ser objeto de un acta de comprobación en la cual los funcionarios fiscales dejarán constancia de todas las circunstancias relativas a los mismos, a su prueba, a su encuadramiento legal, y se hará conocer a los interesados el derecho de presentar descargo, el que podrá efectuarse con patrocinio letrado, dentro de los cinco (5) días.

El acta deberá ser labrada en el mismo acto en que se detecten los hechos u omisiones del artículo 64 y será suscripta por dos de los funcionarios intervinientes en el proceso fiscalizadorio del cumplimiento de las obligaciones por los contribuyentes. En ese mismo acto se notificará en forma personal al titular o responsable del establecimiento o en su defecto a quien se encuentre a cargo, o en caso de no resultar posible tal notificación, deberá procederse conforme al artículo 136 inciso b) del presente Código. La Autoridad de Aplicación se pronunciará, evaluando el descargo presentado, en un plazo no mayor a los diez (10) días de labrada el acta, estableciendo si corresponde la clausura y en su caso los alcances de la misma, poniendo en conocimiento del interesado que podrá interponer recurso de apelación en los términos del artículo 67.”

Es oportuno colegir, que el acta mencionada es puesta en conocimiento del

interesado en el mismo momento de su realización, teniendo la opción de presentar descargo dentro de los diez días siguientes, siendo conocido el mismo por la autoridad, que evalúa en un plazo no mayor de veinte días de elaborada el acta, estableciendo si corresponde la clausura.

La decisión anterior, puede ser impugnada por el interesado por medio del recurso de apelación, conociendo en alzada el Juzgado de Primera Instancia en lo Criminal y Correccional en turno; de conformidad con lo regulado por el Artículo 67 de la norma bajo análisis, la cual establece "...La sanción de clausura podrá ser recurrida por recurso de apelación, otorgado con efecto devolutivo ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Criminal y Correccional en turno. El recurso deberá ser interpuesto y fundado en sede administrativa, con patrocinio letrado, dentro de los cinco (5) días de notificada la resolución. Verificado el cumplimiento de los requisitos formales, dentro de los tres (3) días de deducida la apelación deberán elevarse el recurso y las piezas pertinentes de las actuaciones que determine el apelante y la Dirección Provincial de Rentas al Juez competente, quien, previa audiencia del apelante, sin perjuicio de recabar otros antecedentes que creyere indispensables, deberá dictar resolución dentro del término de veinte (20) días, contados en su caso a partir de que se hayan practicado o adjuntado las diligencias o antecedentes indispensables, requeridos por el mismo. A petición de parte interesada y cuando pudiera causarse un gravamen irreparable, el Juez podrá otorgar al recurso efecto suspensivo. La decisión del Juez es inapelable..."

Diferencias entre las legislaciones

Las diferencias más marcadas las encontramos en:

- **La audiencia** que la entidad concede en primera instancia a las partes, en el ordenamiento jurídico argentino, es de diez días hábiles, siendo más protectora del derecho de defensa; en Guatemala la audiencia es concedida por el plazo de cuarenta y ocho horas, no siendo una audiencia que permita que se elaboren los argumentos necesarios y ni posibilita la recolección de medios de prueba precisos que permitan desvanecer la infracción que se le imputa.

- En cuanto a las autoridades que conocen en las dos instancias se asemeja a nuestra legislación guatemalteca, ya que es la administración tributaria quien realiza el hallazgo en relación a la infracción cometida; asimismo, es quien documenta la misma, siendo impuesta la sanción al conocer un juez de asuntos penales y no un juez que por razón de la materia es el idóneo. En relación a la impugnabilidad de lo resuelto, la normativa argentina contempla expresamente que se puede hacer uso del recurso de apelación, caso contrario, ocurre en el procedimiento contemplado en el Artículo 86 del Código Tributario, ya que el mismo no tiene señalada en forma clara tal medio de impugnación.

3. Posible solución

Es necesario que mientras no se incorporen mecanismos de defensa que hagan que el administrado al ser sometido al proceso contenido en el Artículo 86 del Código Tributario, sin que le sean incorporados los principios básicos que informan al derecho penal adjetivo, se declare su inaplicabilidad, dadas las deficiencias contenidas en el procedimiento, las que pueden ser enmendadas, al utilizar el procedimiento contenido en el Artículo 146 del mismo cuerpo normativo, el cual contiene el procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria, el que permitiría un mejoramiento en cuanto a plazos de la audiencia y por consiguiente de la defensa. Mientras no se incorporen mecanismos de defensa la norma citada puede ser impugnada por ser violatoria de preceptos constitucionales. El procedimiento contenido en el Artículo 146 del Código Tributario por motivos didácticos se tratará de describir a continuación para establecer que este procedimiento es más garantista que el contenido en el Artículo 86 del mismo cuerpo legal, señalado de ser inconstitucional.

Verificación

La administración tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y

documentos de pago de impuestos, si procediere, formulará los ajustes que correspondan, además precisará los fundamentos de hecho y de derecho, notificando al contribuyente o al responsable.

Audiencia

Al ser notificado el contribuyente o el responsable, si se formulan ajustes por parte de la administración tributaria, se le dará audiencia al administrado por el plazo de treinta días hábiles e improrrogables, siendo esta fase la oportuna para que el contribuyente presente sus argumentos de descargo de la comisión ilícita de la que se le acusa.

Prueba

La apertura a prueba debe ser solicitada en la audiencia antes mencionada, ajustándose a lo dispuesto por el Artículo 143 del Código Tributario, el cual indica que el período de prueba tiene una duración de treinta días improrrogables. El período probatorio tiene varias características como las siguientes:

- a) el plazo no puede ser prorrogado.
- b) puede declararse vencido el plazo antes de su finalización, cuando las pruebas se hubiesen aportado y los interesados lo solicitaren.
- c) No se admiten pruebas fuera del período probatorio, con la excepción de aquéllas que sean requeridas para mejor resolver.

Diligencias para mejor resolver

Ésta es una facultad discrecional de la que goza la administración tributaria, la

cual debe ejercitarse antes de dictarse la resolución final y puede ser de oficio o a petición de parte, la misma se practicará dentro de un plazo no mayor a quince días hábiles, pudiendo traer a la vista:

- a) Documentos que posibiliten un fallo acertado.
- b) La realización de cualquier diligencia que sea necesaria.
- c) Tener a la vista cualquier actuación que sea pertinente.

Es importante señalar que la resolución por la que la administración tributaria dicta las diligencias para mejor resolver no puede ser objeto de recurso alguno.

Resolución final

Concluida la última diligencia dentro del procedimiento, se dictará resolución dentro del plazo de treinta días hábiles siguientes.

De tal cuenta que, efectivamente el procedimiento contenido en el Artículo 146 del Código Tributario es más protector que el contenido en el Artículo 86 del mismo cuerpo legal, pues al finalizar la etapa de conocimiento administrativo y agotados los recursos administrativos, puede iniciar la fase judicial por medio del proceso contencioso administrativo; por lo que al no contemplar la norma señalada de ser inconstitucional, mecanismos que procuren que el administrado cuente con mecanismos que propicien tener una defensa adecuada que la otorga por un lado una audiencia con un plazo mayor para recopilar las pruebas de descargo; además la administración tributaria debe establecer el hecho infractor únicamente para documentar su denuncia ante el juez competente quien del análisis de las actuaciones establece si es procedente o no el cierre de establecimiento comercial. Siendo importante se regule el recurso de apelación, pues por el principio constitucional de doble instancia en todo proceso contenido en el Artículo 211 de la Constitución Política

de la República de Guatemala, debe estar expresamente señalada la alzada para procurar un debido proceso.

CONCLUSIONES

1. No existe derecho a defensa cuando hay cierre temporal de establecimiento comercial, porque el Juez de Paz impone sanción y se cierra el negocio sin poder demostrar su inocencia.
2. Se viola el debido proceso porque la Superintendencia de Administración Tributaria sugiere la sanción al Juzgado de Paz, quien no tiene criterio propio para dictaminar debido a que únicamente tiene a la vista las pruebas aportadas por dicha institución.
3. El plazo para la audiencia es de cuarenta y ocho horas, el cual es insuficiente para recolectar las pruebas de descargo, contra las que ya aportó la Superintendencia de Administración Tributaria.
4. El proceso regulado por el Artículo 146 del Código Tributario es más protector del derecho de defensa y del principio jurídico del debido proceso, ya que otorga a los administrados plazos más generosos para presentar pruebas.

RECOMENDACIONES

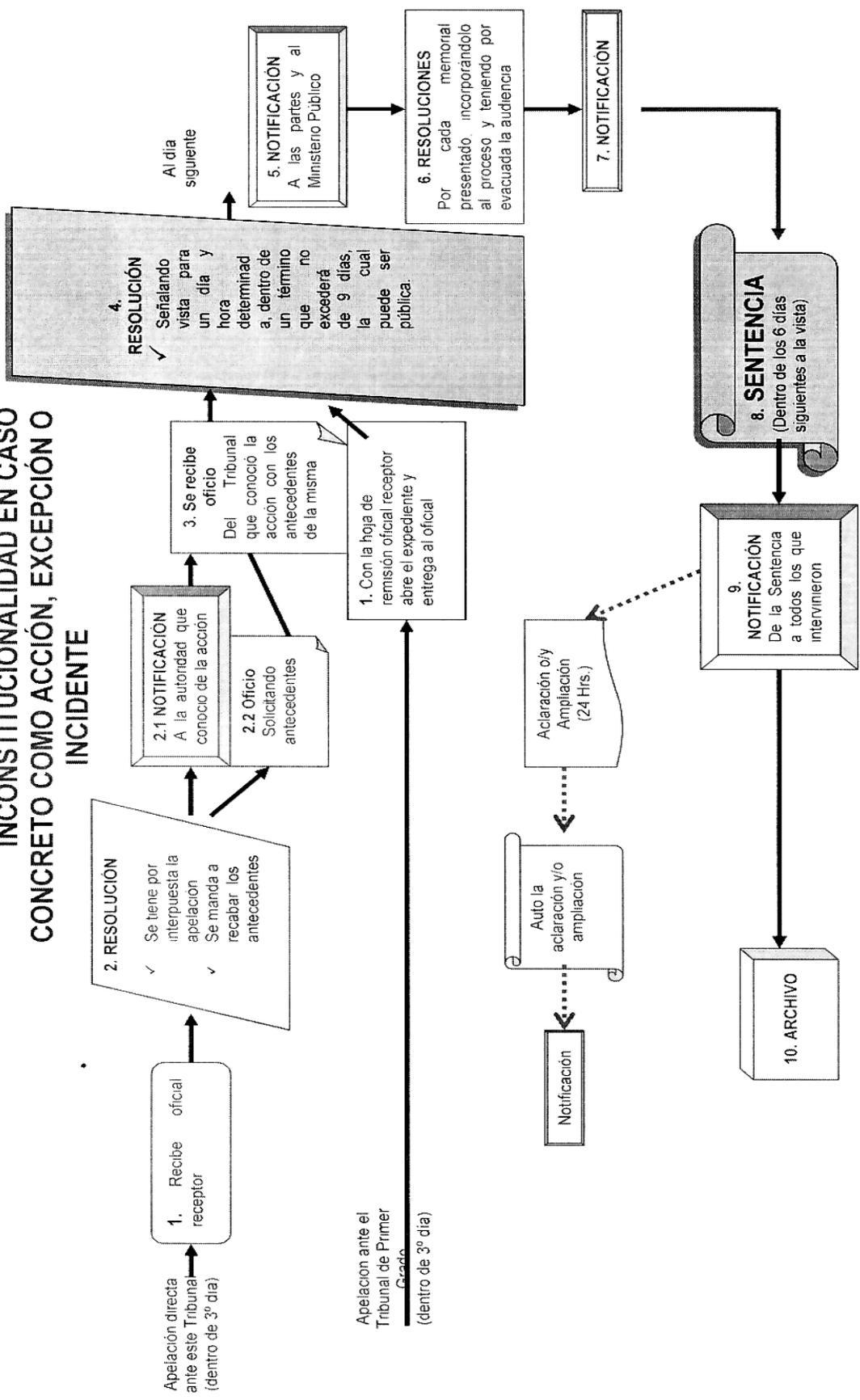
1. Que el Congreso de la República de Guatemala incorpore al conjunto de etapas que conforma el proceso administrativo contenido en el Artículo 86 del Código Tributario, los principios penales que informan el proceso penal, como lo es la presunción de inocencia y de no autoinculparse, mismos que encuentran su asidero legal en el Texto Supremo en los Artículos 14 y 16 respectivamente.
2. Es necesario que el Congreso de la República de Guatemala reforme el proceso de cierre de establecimiento comercial, contenido en el Artículo 86 del Código Tributario, garantizando un debido proceso, procurando de esa cuenta que el Juez de Paz emita una decisión justa.
3. Se permita una mejor recolección de medios probatorios por parte del Juez de Paz, para desvanecer la imputación que se le hace al administrado, ampliando el plazo de la audiencia que es de cuarenta y ocho horas.
4. Que al proceso de cierre de establecimiento comercial regulado por el Artículo 86 del Código Tributario, el Organismo Legislativo le incorpore el recurso de apelación, pues actualmente no se establece que sea posible presentar dicho medio de impugnación, con lo que se evita que para el planteamiento del mismo se haga una integración de normas que pueda generar inseguridad jurídica.

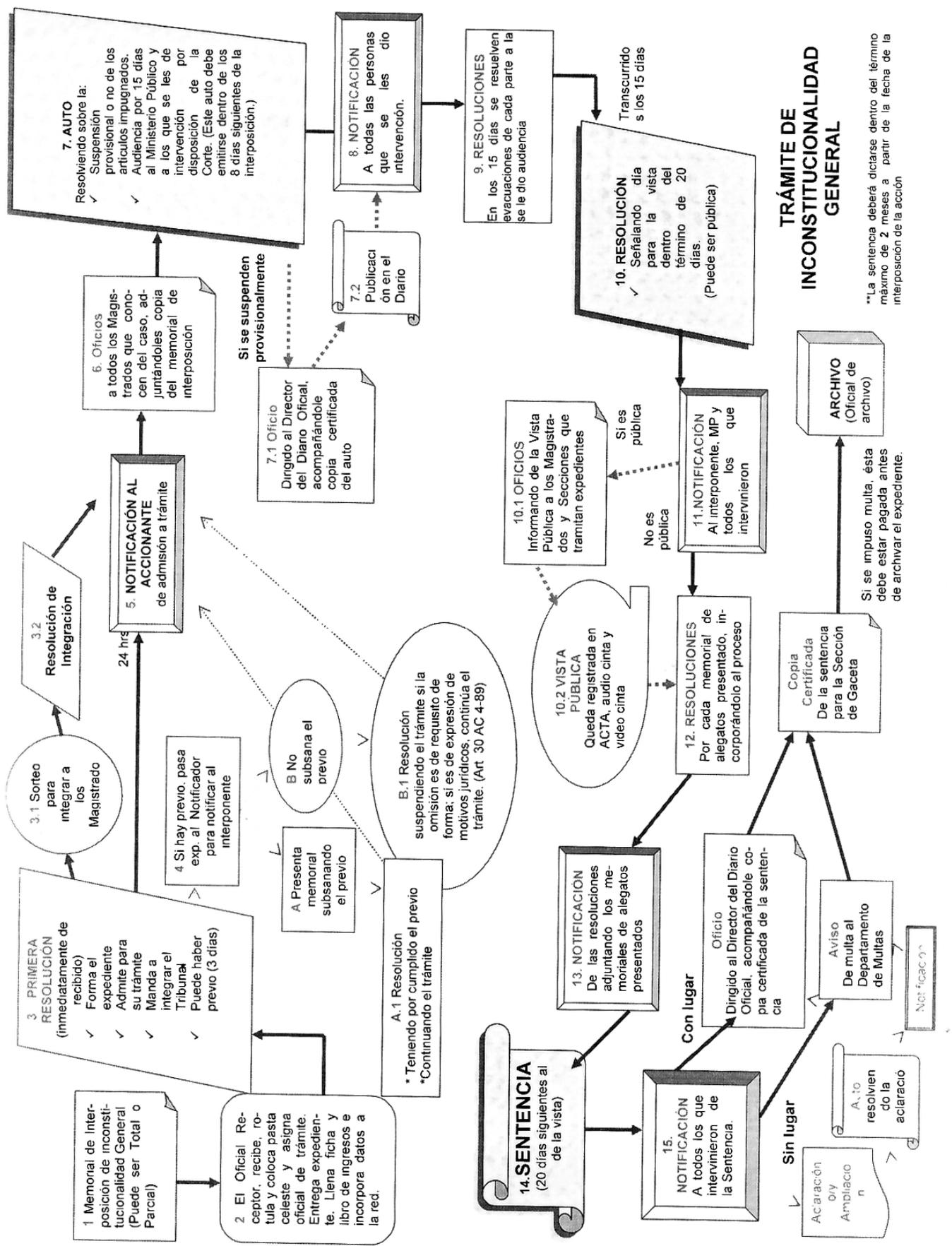
ANEXOS

Se detallan dos esquemas que contienen los procesos de i) la inconstitucionalidad general y ii) la inconstitucionalidad de leyes en casos concretos, trámites que son de utilidad para la presentación y procuración de dichas acciones constitucionales.



APELACIÓN DE SENTENCIA DE INCONSTITUCIONALIDAD EN CASO CONCRETO COMO ACCIÓN, EXCEPCIÓN O INCIDENTE





*La sentencia deberá dictarse dentro del término máximo de 2 meses a partir de la fecha de la interposición de la acción

BIBLOGRAFÍA

- BAZÁN, Víctor, **Jurisdicción constitucional y control de constitucionalidad de los tratados internacionales**. México: Ed. Porrúa, 2003. págs. 16 y 202.
- CALDERÓN MORALES, Hugo, **Derecho procesal administrativo**. Guatemala; Ed. Litografía Orión, 2006. pág. 91.
- CABANELLAS, GUILLERMO, **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. 14ª. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 1,979. pág. 456.
- CASAL HERNÁNDEZ, Jesús M., **Cosa juzgada y efecto vinculante en la justicia constitucional**, Uruguay: Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano, Ed. Konrad Adenauer Stiftung, Mastergraf, 2004. págs. 304 y 305.
- COUTURE, Eduardo, **Fundamentos del derecho procesal civil**. Cercera edición, Argentina: Ed. Depalma, 1969. págs. 57-77.
- GARCÍA LAGUARDIA, Jorge Mario, **La génesis del derecho constitucionalismo guatemalteco**. Centro de Producción de Materiales, Universidad de San Carlos de Guatemala, 1971. págs. XXXI y XXXV.
- FLORES JUÁREZ, Juan Francisco, **Constitución y justicia constitucional / apuntamientos**, Guatemala: publicación de la Corte de Constitucionalidad, 2005. págs. 97 – 119.
- FERRER MAC-GREGOR, Eduardo. **Los tribunales constitucionales en Iberoamérica**, Fundap, México, 2002, página 59.
- OSSORIO, MANUEL, **Diccionario de ciencias jurídicas europa-américa Bosh y Cia**. Buenos Aires Argentina. 1952.
- PÉREZ PUERTO, Gloria Leticia, **La defensa de la constitución a través del planteamiento de inconstitucionalidad**, editorial indugrafic, 1999. pág. 64, 93 y 94.
- PINTO ACEVEDO, Mynor. **La jurisdicción constitucional en Guatemala**, Guatemala: publicación de la Corte de Constitucionalidad, Ed. Serviprensa Centroamericana, 1995. págs. 27 – 32.
- Real Academia Española, **Diccionario de la lengua española**. Editorial Espasa Calpe. Madrid, España, 1984.
- REY CANTOR, Ernesto, **Acción popular de inconstitucionalidad**, en Revista iberoamericana de derecho procesal constitucional, proceso y constitución, No 1, enero-junio, Instituto iberoamericano de derecho constitucional, México: Ed.

Porrúa, 2004. págs. 117 y 118.

Legislación

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

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

Ley de lo Contencioso Administrativo. Decreto 119-96, del Congreso de la República de Guatemala.

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

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