

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

**ELEMENTOS JURIDICOS QUE INFORMAN LA OBLIGACIÓN DE LOS
JUZGADOS DE PAZ PENAL A DICTAR EL CIERRE TEMPORAL DE
EMPRESAS POR INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN LUGAR DE
CERRARLAS POR FALTAS PENALES**

ERICK EDGARDO QUINTANILLA GARCÍA

GUATEMALA, MARZO DE 2011

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

**ELEMENTOS JURIDICOS QUE INFORMAN LA OBLIGACIÓN DE LOS
JUZGADOS DE PAZ PENAL A DICTAR EL CIERRE TEMPORAL DE
EMPRESAS POR INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN LUGAR DE
CERRARLAS POR FALTAS PENALES**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

ERICK EDGARDO QUINTANILLA GARCÍA

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Y los títulos profesionales de
ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, Marzo de 2011

**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. Cesar Landelino Franco Lopez
VOCAL II: Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III: Lic. Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV: Br. Mario Estuardo León Alegría
VOCAL V: Br. Luis Gustavo Ciraz Estrada
SECRETARIO: Lic. Avidán Ortiz Orellana.

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Mauricio García
Vocal: Lic. Garvín Vinicio Hernández
Secretario: Lic. Belther Mancilla Solares

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Rodolfo Celis López
Vocal: Licda. Ileana Noemí Villatoro
Secretario: Lic. Walter Rolando Gordillo

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



Licenciado Manuel González Tiniguar
Abogado y Notario
16 Avenida 15-89 zona 1
TEL: 2220-5870, 54175402



Guatemala, 12 de abril del año 2010.

Señor Jefe
De la Unidad de Tesis
Licenciado Marco Tulio Castillo Lutín
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su despacho.



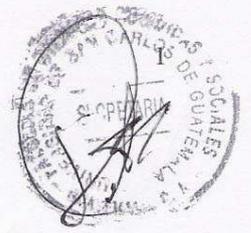
Estimado Licenciado Castillo Lutín:

Por este medio me dirijo a usted, con el propósito de informarle que de conformidad con el nombramiento que se me hiciera para asesorar al bachiller ERICK EDGARDO QUINTANILLA GARCIA, respecto a su trabajo de tesis intitulado **“ELEMENTOS JURIDICOS QUE INFORMAN LA OBLIGACION DE LOS JUZGADOS DE PAZ PENAL A DICTAR EL CIERRE TEMPORAL DE EMPRESAS POR INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN LUGAR DE CERRARLAS POR FALTAS PENALES”**., procedí a emitirle mi opinión y los arreglos que el suscrito consideró pertinentes, los cuales fueron atendidos por el Bachiller Quintanilla García.

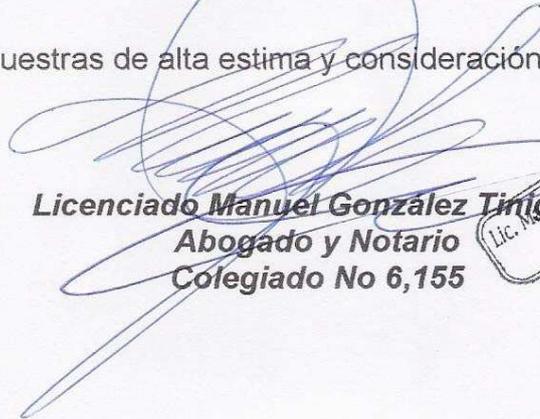
El trabajo desarrollado es interesante, por cuanto se refiere a las medidas extremas que adopta el Estado en forma represiva cuando se ha incumplido normas del derecho tributario y fundamentalmente la obligación indebida a juicio del ponente, de que intervenga en esta sanción, por parte de los jueces de paz, desnaturalizándose su verdadera función, por lo que considero que el referido trabajo tiene un contenido científico y técnico, y el Bachiller Quintanilla García utilizó la metodología y técnicas de investigación adecuadas, su redacción es congruente con los hallazgos, y aceptables encuentro las conclusiones, recomendaciones y la bibliografía utilizada, por lo que considero que cumple con los requisitos que para el efecto establece el artículo 32 del Normativo vigente de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, **y emito el presente dictamen en forma favorable.**



Licenciado Manuel González Tiniguar
Abogado y Notario
16 Avenida 15-89 zona 1
TEL: 2220-5870, 54175402



Me suscribo con muestras de alta estima y consideración.


Licenciado Manuel González Tiniguar
Abogado y Notario
Colegiado No 6,155

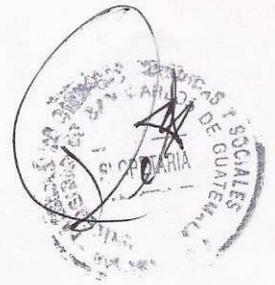


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, zona 12
Guatemala, C. A.



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, veinte de mayo de dos mil diez.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) CORALIA CARMINA CONTRERAS FLORES, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante ERICK EDGARDO QUINTANILLA GARCÍA, Intitulado: "ELEMENTOS JURÍDICOS QUE INFORMAN LA OBLIGACIÓN DE LOS JUZGADOS DE PAZ PENAL A DICTAR EL CIERRE TEMPORAL DE EMPRESAS POR INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN EL LUGAR DE CERRARLAS POR FALTAS PENALES".

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 la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del 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 desapruban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".

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

cc.Unidad de Tesis
MTCL/slh.



M.A. CORALIA CARMINA CONTRERAS FLORES DE ARAGÓN
Boulevard Sur 1-025 Zona 4 de Mixco, Residenciales El Pedregal del Naranjo
Teléfono 24374220



Guatemala, 7 de junio de 2010

Señor Jefe
Licenciado Marco Tulio Castillo Lutín
Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho.



Señor Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis:

De la manera más atenta me permito comunicarle que he cumplido con la función de REVISAR la Tesis del bachiller: Erick Edgardo Quintanilla García, quien se identifica con el carné estudiantil 200411694, quien elaboró el trabajo de tesis intitulado **“ELEMENTOS JURIDICOS QUE INFORMAN LA OBLIGACION DE LOS JUZGADOS DE PAZ PENAL A DICTAR EL CIERRE TEMPORAL DE EMPRESAS POR INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN LUGAR DE CERRARLAS POR FALTAS PENALES”**. Habiendo revisado el trabajo encomendado, me permito emitir el siguiente:

DICTAMEN:

Al recibir el nombramiento, se establece comunicación con el bachiller Erick Edgardo Quintanilla García, con quien procedí a efectuar la revisión de los planes de investigación y de tesis, los que se encontraban congruentes con el tema a investigar, y en consenso con el ponente del tema, se decidió sobre la manera de elaborarlo.

Durante el desarrollo del trabajo de elaboración de tesis, el bachiller Erick Edgardo Quintanilla García, tuvo el empeño y atención cuidadosa en el desarrollo de cada uno de los temas que comprenden el trabajo de tesis, el cual tiene un amplio contenido científico, utilizando el ponente un lenguaje altamente técnico acorde al tema desarrollado.

En el trabajo de tesis el sustentante utilizó adecuadamente la metodología y aplicó correctamente las técnicas de investigación, lo cual, aunado a la calidad de redacción empleada, dan calidad científica y técnica al contenido, así mismo las conclusiones y recomendaciones son objetivas y congruentes con nuestro medio jurídico y social. Por lo anterior, el presente trabajo de tesis constituye un aporte importante para el derecho penal de nuestro país.

M.A. CORALIA CARMINA CONTRERAS FLORES DE ARAGÓN
Boulevard Sur 1-025 Zona 4 de Mixco, Residenciales El Pedregal del Naranjo
Teléfono 24374220

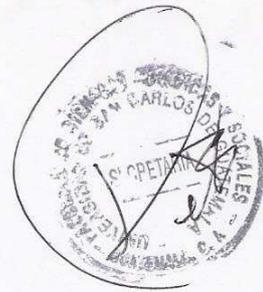


Considerando que el trabajo realizado, se apega a lo establecido en el Artículo 32 del normativo para la elaboración de Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, resulta que es procedente emitir el presente **DICTAMEN FAVORABLE**, aprobando el Trabajo de tesis.

Atentamente,

LICENCIADA
Coralia Carmina Contreras Flores
ABOGADA Y NOTARIA

M.A. CORALIA CARMINA CONTRERAS FLORES DE ARAGÓN
Abogada y Notaria
Colegiado 5,656



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, veinticinco de enero del año dos mil once.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante ERICK EDGARDO QUINTANILLA GARCÍA, Titulado ELEMENTOS JURÍDICOS QUE INFORMAN LA OBLIGACIÓN DE LOS JUZGADOS DE PAZ PENAL A DICTAR EL CIERRE TEMPORAL DE EMPRESAS POR INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN LUGAR DE CERRARLAS POR FALTAS PENALES. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

1066

CMCM/slh.



DEDICATORIA

A DIOS:

Por ser el guía de mi vida, por darme salud, sabiduría, trabajo y haberme puesto en el hogar donde se me enseñó los aspectos fundamentales de la vida.

A MIS PADRES:

Oscar Quintanilla Tello, quién se encuentra en presencia de Dios y de quién estoy seguro que comparte este éxito alcanzado. Orfelinda de María García Gómez, por haberme dado todo lo que un hijo necesita para desarrollarse como persona instruyéndome a hacer el bien, dándome la enseñanza de trabajar y luchar por nobles ideales, indicándome que la familia debe vencer cualquier adversidad y que la unión hace la fuerza. Madre que Dios te bendiga por tus sabios consejos, gracias por creer en tus hijos y mil gracias por ser mi madre querida.

A MIS HERMANOS:

Wilfredo Adolfo López García, Henry Miguel Ángel García y García, José Luis Quintanilla

García, Gladys Roxana Quintanilla García y Gladys Isabel Quintanilla quién se encuentra en presencia de Dios. Hermanos son toda la riqueza y orgullo que Dios me ha dado. Gracias por la confianza que han depositado en mi, por creer en nuestros ideales, por el apoyo que me han brindado los amo con todo mi corazón, especialmente a vos Wilfredo por haberme enseñado a soñar, enseñándome que todo sueño se puede lograr con esfuerzo, dedicación perseverancia y también gracias por el esfuerzo que has realizado para que salgamos adelante en la vida.

A MI SOBRINOS:

Carlos Gabriel, Alejandra Isabel, Daniela esperanza y Anely Orfelinda, especialmente a ti Orfelindita por llevar el lindo nombre de mi adorada madre.

A FERMIN GARCÍA NAJERA:

Por haber sido un pilar fundamental en nuestro hogar, por haber cumplido las funciones y obligaciones de un padre, enseñarme a ver la vida desde distintos puntos de vista, instruirme en el camino de la vida, inculcarme el trabajo.

Por su nobleza, confianza, sinceridad y el amor que me ha demostrado, gracias.

A MIS ABUELOS:

Filiberto García Guerra, quien fue un gran hombre ahora se encuentra en presencia de Dios, y se que desde el cielo comparte este éxito. Albertina Gómez Morales, gracias por el amor que me ha dado y por la dicha que me dio la vida de poder conocerla ya que es la única abuelita que conocí, que Dios me la cuide y la guarde.

A MIS TÍOS:

Humberto, María Luisa, Rolando, Lucila, Augusto. Carlos Armando, Marina, Olimpia, Salvador gracias tios por el apoyo brindado. Alicia y Milita quienes se encuentran en presencia de Dios.

A MIS PRIMOS:

Por el cariño que me han brindado y exhortarme a seguir adelante, especialmente a Carlos Herlindo Quintanilla Villegas.

A MIS AMIGOS:

A quienes no menciono por nombres pero están presentes en mi mente y en mi corazón, gracias por la confianza que me han brindado.

A:

La Universidad de San Carlos de Guatemala, especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por ser la casa de estudios donde he adquirido parte del conocimiento y de superación.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	I

CAPÍTULO I

1. El derecho tributario.....	1
1.1. Breves antecedentes.....	1
1.2. Definición de derecho tributario o derecho fiscal.....	2
1.3. Naturaleza jurídica de los tributos.....	5
1.4. Características de los tributos.....	7
1.5. Clases de tributos.....	8
1.6. La obligación tributaria.....	8
1.6.1. Elementos de la relación tributaria.....	11
1.6.2. Los impuestos directos e indirectos.....	16
1.6.3. Naturaleza jurídica de los impuestos.....	17

CAPÍTULO II

2. Marco jurídico de la actividad tributaria del Estado.....	21
2.1. Constitución Política de la República de Guatemala.....	21
2.2. Código Tributario y sus reformas.....	27
2.3. Código penal.....	40

CAPÍTULO III

3. Las infracciones y sanciones tributarias.....	51
--	----

3.1. Las infracciones.....	51
3.1.1. Elementos de la infracción tributaria.....	52
3.1.2. Clasificación de las infracciones tributarias.....	54
3.2. Las sanciones.....	56

CAPÍTULO IV

4. El procedimiento para el juzgamiento de las infracciones tributarias y sus repercusiones en el proceso penal específicamente por el cierre temporal o permanente de establecimientos comerciales.....	57
4.1. Aspectos considerativos.....	57
4.2. Procedimiento judicial para el cierre temporal o definitivo de empresas o establecimientos.....	66

CAPÍTULO V

5. Aspectos considerativos de la problemática planteada.....	75
5.1 Análisis de legislación comparada.....	76
CONCLUSIONES.....	101
RECOMENDACIONES.....	103
BIBLIOGRAFÍA.....	105

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación trata sobre la situación procesal en el juzgamiento de las faltas contenidas en el Código Penal que corresponde a los jueces de paz, y lo que sucede con las faltas que se contemplan en el Código Tributario que son competencia de los jueces de paz, las implicaciones que ello conlleva de carácter negativo y proponiendo una solución a esta problemática en el sentido de la necesidad de que existan juzgados y tribunales específicos en materia tributaria, derivado del análisis de legislación comparada que se ha realizado.

El trabajo ha sido dividido en capítulos para una mayor comprensión. En el primero se establece en forma breve aspectos generales del derecho tributario. El capítulo segundo, describe el ámbito jurídico respecto al derecho tributario, especialmente la Constitución Política de la República de Guatemala, los principios que se inspiran en ella, los cuales tienen relación con el derecho tributario, así también para determinar la necesidad de que se cree un régimen con mayor sanción penal en el caso de las infracciones tributarias.

En el capítulo tercero, se establece de manera doctrinaria sobre los aspectos legales relacionados con las infracciones y sanciones tributarias. El capítulo cuarto, establece el procedimiento judicial para las infracciones tributarias, específicamente lo relativo al cierre temporal o definitivo de empresas, y las implicaciones económicas sociales que ello conlleva para el país y los efectos que produce en los jueces de paz penal.

El capítulo quinto, contiene la propuesta de solución, enfocando la problemática y describiendo lo que sucede en nuestra legislación respecto al derecho comparado y lo que debería ser en el caso de la legislación guatemalteca, justificando las circunstancias por las cuales, deben crearse los Tribunales Penales Tributarios y los Juzgados de Primera Instancia y de Paz Penales Tributarios, estableciendo las bases para ello.

Por último, se incluyen las conclusiones y recomendaciones de la presente investigación.

CAPÍTULO I

1. El derecho tributario

“Es una rama del derecho administrativo y éste, a su vez, del derecho público. Tiene que ver con el establecimiento de contribuciones, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y en sí con cualquier concepto por el cual la autoridad tiene derecho a percibir un ingreso para solventar el gasto público, así como la relación jurídica con el contribuyente, en referencia a su correcto cumplimiento, incumplimiento, procedimientos contenciosos y aplicación de sanciones, en su caso.”¹

1.1 Breves antecedentes

La obligación de tributar data desde tiempos remotos, esta constituye una obligación. En cuanto al origen de los impuestos, podría resumirse diciendo que en la edad antigua, los tributos representaban muchas diferencias y deficiencias que no permitían su análisis en conjunto, generalmente, la satisfacción de las necesidades de los Estados, que se cubrían con los recursos patrimoniales del monarca, así como de los recursos de los pueblos vencidos que el Estado practicaba en aquellos tiempos. En el Estado feudal, “cuando los tributos tomaban mayor auge, es cuando se logra el mayor desarrollo, según algunos estudiosos, donde los súbditos dejan de dar meras ayudas para los gastos de aquel tiempo y se convierten en pagos obligatorios, pagos

¹ Linares, Juan Francisco. Derecho administrativo. Pág. 46

que han subsistido a través de la historia. En la época contemporánea, ha decrecido tal recaudación, lo cual se debe entre otros factores, a la falta de interés de los gobiernos de eficientizar la captación legal de los recursos por medio de los tributos, ocasionando déficit presupuestario y falta de cumplimiento de las obligaciones estatales para con la colectividad”².

“En Guatemala se ha usado el término derecho fiscal desde finales del siglo XIX y las disposiciones relativas están contenidas en el Decreto número 261 Código Fiscal de la República de Guatemala, promulgado el 17 de junio de 1,881 por el entonces presidente constitucional, general Justo Rufino Barrios. La normativa que en materia tributaria imprimió la Constitución Política de la República, vigente a partir del 14 de enero de 1,986 dio un nuevo vigor al sistema tributario nacional y posteriormente, con la promulgación del código tributario decreto número 6-91 del Congreso de la República, vigente a partir del 2 de octubre de 1,991, queda definitivamente establecida la denominación derecho tributario, para referirse a las relaciones que se originan de los tributos establecidos por el Estado aunque por las consideraciones ya hechas derecho fiscal y derecho tributario son usados hasta la fecha con análogos significados.”³

² Fougé, Luis. La historia de los tributos en el mundo. Pág. 23.

³ Gramajo Ovalle, Juan Pablo. Historia del Tributo en Guatemala. Pág. 18

1.2 Definición de derecho tributario o derecho fiscal

“Es un conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones jurídico-tributarias entre el Estado y los contribuyentes. GIANNINI lo define en «Instituciones del derecho tributario » como «aquella rama del derecho que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos, y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos”⁴.

Fonrouge define el tributo como “prestación obligatoria comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”⁵.

Se puede decir que el derecho tributario es un ingreso de un poder público que tiene el carácter de ingreso de derecho público, en el sentido de originarse por el puro imperio o aplicación de la ley, a diferencia de lo que ocurre con los ingresos de derecho privado, que nacen de un negocio jurídico privado, como una venta o un arrendamiento público. Los tributos pueden ser tasa, contribuciones especiales o impuestos.

Para el Doctor Héctor Villegas, “los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines, sí mismo, define al impuesto como el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones

⁴ Álvarez Díaz, Luis. Los tributos en Guatemala. Pág. 45.

consideradas por la ley como hechos imponible, siendo éstos hechos ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”⁶.

También existe en la legislación la definición de tributo y para ello, en el artículo 9 del Código Tributario se define como “las prestaciones comúnmente en dinero que en el Estado exige en el ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

El artículo 11 del mismo cuerpo legal, establece que “es el que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”.

El fin de crear tributos por parte del Estado de Guatemala fue para poder captar más ingresos y con ello poder brindar mejor calidad en los servicios y garantías que presta el Estado a los habitantes del país, en ningún momento fue con el objeto de cerrar empresas por infracciones tributarias.

“Fonrouge define al tributo como «prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho”⁷.

⁵ Fonrouge, Hector. Derecho administrativo. Pág. 211.

⁶ Villegas Lara, Héctor. Derecho tributario. Pág. 76.

⁷ *Ibíd.*

Por otro lado, se dice también que "Son cargos sobre las rentas, las propiedades, las mercancías o los servicios, que se hacen para el sostenimiento del gobierno y el suministro de servicios. Generalmente se cargan en el punto de adquisición, venta, importación, exportación y lo pagan las personas o sociedades al Gobierno central o secciones en forma de impuestos, tasas y contribuciones especiales"⁸.

Los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.

1.3 Naturaleza jurídica de los tributos

El derecho tributario, lato sensu, es el conjunto de normas que se refieren a los tributos, regulado en sus distintos aspectos. Para el tratadista Narciso Amorós es una rama del derecho público que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país.

El artículo 1 del Código Tributario guatemalteco contiene una definición legal de derecho tributario en la forma siguiente: "Conjunto de normas de derecho público que rigen las relaciones jurídicas que se originan de los tributos establecidos por el Estado".

⁸ Terroso, Gladis. Fundamentos financieros. Pág. 10.

La naturaleza de la obligación tributaria. A diferencia de las otras ramas del derecho, en el derecho fiscal la obligación de cobrar recae en la hacienda pública y la obligación de pagar queda a cargo del contribuyente, es decir, es una función específica del derecho fiscal. Los sujetos responsables. a diferencia del derecho privado los sujetos responsables en materia fiscal pueden no ser los sujetos ejecutores; en ocasiones los sujetos pueden ser distintos a los causantes principales.

La facultad económico-coactiva exclusiva de la hacienda pública, es la que implica que la autoridad puede, en determinado momento, hacer efectivos los adeudos fiscales sin que necesariamente el particular esté de acuerdo o pueda ofrecer resistencia por ejemplo el embargo y el secuestro de bienes.

La exención fiscal a diferencia del derecho privado la autoridad puede, en un momento dado, eximir de la obligación a cierto número de contribuyentes. Las sanciones ejercidas a diferencia de las otras ramas del derecho; el derecho fiscal contiene en un solo ordenamiento jurídico, las sanciones que puede en un momento dado imponer la autoridad ejecutora, se dividen en administrativas y judiciales.

El derecho fiscal toma principios del derecho constitucional como el de obligatoriedad, legalidad de las leyes, no retroactividad, proporcionalidad y equidad, entre otros.

Entonces, se puede decir que el derecho fiscal regula no solamente la obligación del contribuyente de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haber causado un tributo, misma que esté puede exigir coercitivamente en caso de falta de pago oportuno; sino que prevé, además, otro tipo de obligaciones a cargo tanto del propio contribuyente como de terceras personas, concebidas para hacer eficaz la obligación a que nos hemos referido en primer lugar. Este otro tipo de obligaciones son de naturaleza administrativa o de policía tributaria y sin ellas la obligación derivada de la acusación del tributo difícilmente podría hacerse efectiva.

Toda vez definido lo que es el derecho fiscal, es necesario que se analicen los principios constitucionales que dan origen y legalidad a dicha ley.

1.4 Características de los tributos

Dentro de las principales características de los tributos podemos mencionar como las más importantes las siguientes

- a) Normalmente grava una determinada manifestación de riqueza.
- b) Constituye el mayor exponente de los ingresos públicos.
- c) Generalmente es un recurso de carácter monetario.
- d) Su fuente es la ley, ya que se encuentra sustentado por el principio de legalidad.
- e) No tiene carácter confiscatorio.

f) Tiene certeza, porque el impuesto que cada persona debe pagar, debe estar determinada la cantidad, la fecha y la forma de pago.

g) Es de conveniencia, porque los tributos deben recaudarse en la forma y oportunidad que sea más conveniente para el contribuyente.

h) Economía, porque los tributos deben ser recaudados con el menor costo posible.

1.5 Clases de tributos

Los tributos pueden ser impuestos, tasas y contribuciones especiales. El impuesto es una obligación legal de derecho público, pecuniaria, cuyo sujeto activo es un ente público y cuyo sujeto pasivo realiza el hecho imponible, que no es una actividad administrativa.

1.6 La obligación tributaria

La obligación de tributar corresponde desde los tiempos remotos a todos los ciudadanos, con esa tributación hace que el Estado pueda complementar su gastos, es decir, un aporte proporcional que se establece como obligación de los ciudadanos, para mantener al Estado, y éste, utiliza un porcentaje para que sea aprovechado por la colectividad, en una actividad fundamental que realiza este como lo es la prestación de los servicios públicos.

Los servicios públicos, son la razón de ser de la función principal del Estado, en cuanto a que evitan los monopolios privados para que sean considerados como

públicos y de esa manera la colectividad pueda beneficiarse de los mismos. Los aspectos de los servicios públicos como eje central y fundamental en la actividad del Estado y que es en donde se establece en base a la situación de los servicios públicos, si efectivamente el Estado mejora los mismos, ha tenido graves repercusiones en el pensamiento ciudadano, toda vez, que es allí en donde el ciudadano aplica la desconfianza en tributar, en virtud de que día a día va en detrimento éstos servicios, que motiva que los gobiernos decidan privatizarlos.

La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.

Para definir en términos generales a la obligación, puede estar constituida conforme lo establece el Diccionario de Derecho Usual al determinar que es el “deber jurídico normativamente establecido de realizar u omitir determinado acto y a cuyo incumplimiento por parte del obligado es imputada, como consecuencia una sanción coactiva”⁹.

⁹ Ibíd. Pág. 12.

Aunado a lo antes señalado, se puede señalar que la obligación es un vínculo de derecho por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar una cosa según las leyes de nuestra ciudad.

Para el autor César Albiñana García, “la obligación tributaria puede ser definida como “el vínculo jurídico establecido por ley, en virtud del cual un sujeto (deudor) ha de pagar una cantidad (cuota) a otro sujeto (acreedor) que es titular de la potestad tributaria, como consecuencia de producirse el supuesto de hecho previsto en la propia ley”¹⁰.

El autor Sergio de la Garza, citado por Raúl Rodríguez lo define como “es aquella por virtud de la cual el acreedor tributario (la administración fiscal), tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo, es decir, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie”¹¹.

En la legislación guatemalteca, se establece el concepto de obligación tributaria en el artículo 14 del Código Tributario y señala: “Concepto de obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal”.

¹⁰ Albiñana García, Cesar. Sistema tributario español comparado. Pág. 172

¹¹ De la Garza, Sergio. Derecho fiscal. Pág. 56.

En base a lo anterior, puede denotarse la importancia de que exista una relación jurídica tributaria que no es más que el que surge de la imposición del Estado hacia los particulares, en relación a la obligación de contribuir a los gastos que genera el mismo, a través de los impuestos o tributos.

También se puede decir que la obligación tributaria es la deuda tributaria o necesidad de pagar un tributo al fisco, al darse unas determinadas circunstancias, también se puede agregar que la misma es parte esencial del contenido de la relación tributaria: es la obligación tributaria u obligación de pagar al fisco.

El elemento esencial de la deuda tributaria es la cuota líquida a cargo del sujeto pasivo, esto es, la cantidad resultante de aplicar el tipo de gravamen sobre la base, pero también forma parte de la deuda tributaria en los casos que proceda, los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del tesoro o de otros entes públicos, el interés de demora procedente, el recargo para aplazamiento o prórroga, el recargo del apremio y las sanciones pecuniarias.

1.6.1 Elementos de la relación tributaria

Aparte de los elementos constitutivos del objeto y sujetos de la obligación o relación jurídica tributaria, conviene hacer mención de otros que también surgen de dicha obligación:

a) Elemento temporal

Este elemento señalado en la ley tributaria establece que es la indicación del exacto momento en que se debe pagar un tributo, sin recargos de ninguna naturaleza.

b) Elemento finalista

Se refiere a que todos los tributos persiguen un fin, que propone gravar algo, y su finalidad es gravar el capital, el patrimonio, la renta, los actos y contratos.

c) Elemento cuantitativo

Consiste en los valores o en la expresión del peso, volumen, altura o precio de las cosas que sirven de base para aplicar la base impositiva, o sea las tasas de los impuestos y poder determinar así un impuesto a pagar.

d) Elementos comunes

Al hablar de los elementos típicos o comunes, éstos constituyen la fundamentación en la obligación tributaria y concretamente se refieren a los sujetos y al objeto.

En toda relación jurídica tributaria se establecen dos sujetos, el sujeto activo que es el fisco concretamente y el sujeto pasivo que es el contribuyente. La ley señala a un sujeto como obligado o sujeto pasivo, pero es un tercer sujeto el pagador, con ello se establece un tercer elemento que es el sustituto, y es aquel sujeto que sin haber sido

causante del surgimiento del vínculo, pasa a tomar el lugar del contribuyente o del responsable solidario, ejemplo en Guatemala, el caso de la administración de una mortual, albaceas, etc.

El sujeto pasivo, o sea el deudor tributario, es decir, la persona jurídica individual o colectiva obligada a cumplir con la contribución a través de los impuestos. El sujeto activo tributario, es la persona que posee el poder de exigir un tributo, o sea el que tiene derecho a recibir el pago del mismo, en este caso corresponde al Estado.

En cuanto al sujeto activo o el Estado, también representa dentro de la relación jurídico tributaria, la función jurisdiccional, aunque con el avance de la descentralización y la privatización que hace el Estado de las empresas estatales, también pueden ser sujetos activos, las entidades autónomas o descentralizadas, con capacidad para recaudar tributos, tal es el caso de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, de reciente formación dentro del Estado.

Por último, el objeto como parte de los elementos objetivos de la relación jurídico tributaria, y es concretamente la prestación, o sea la entrega de la suma de dinero, porque por lo general es en especie, conforme lo establece la ley. Al respecto, el artículo 14 del Código Tributario, establece que “cuando al objeto tiene por objeto la prestación de un tributo...” y ello implica que dentro de la obligación es de dar en especie o en dinero”.

Castillo González define el impuesto como “prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso” ¹².

El impuesto hemos de entenderlo en forma genérica equiparable al tributo o carga fiscal. Tiene trascendencia dentro del campo de la legislación hipotecaria, ya que es un requisito previo para que el acto o contrato tenga posibilidades de ser inscrito. Es decir, todo aquel acto o contrato documentado que pretenda acceder a los libros registrales deberá contener el justificante de haber satisfecho los impuestos que lo graven o bien que se acredite la exención, no sujeción o prescripción del impuesto que recaiga sobre los mismos.

Los impuestos constituyen para el Estado la columna vertebral, es decir, la razón de la existencia del mismo Estado.

Así mismo, su recaudación constituye uno de los principales problemas que ha afrontado a lo largo del tiempo, aunado a una carente eficiencia dentro de la administración tributaria, que ha predominado a través del tiempo, además es un ingreso obtenido en proporción a la capacidad contributiva de todos los que se hallan sometidos a la soberanía fiscal del Estado y dirigido a cubrir el costo de los servicios públicos, cuyo consumo es indivisible.

¹² Castillo González, Jorge Mario. Derecho administrativo. Pág. 154.

Dentro del análisis que posteriormente se efectuará de las distintas teorías que existen en relación a los impuestos, concluyen casi todas, en que todo ciudadano debe ser solidario con el Estado al contribuir con los gastos que éste genere, pues obtiene un beneficio a través de la prestación de los servicios públicos a una colectividad o sociedad.

Para que esta contribución obligatoria de los impuestos sea equitativa, existen otras teorías que mencionan que tal contribución o aportación para efectos de los impuestos, debe considerarse la capacidad de pago del contribuyente. Según Pérez Ayala, “el impuesto es “el ingreso público de naturaleza tributaria que grava manifestaciones de capacidad contributiva”¹³.

También se puede definir el impuesto como aquella prestación pecuniaria requerida a los particulares por la vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las obligaciones públicas. Giannini citado por el autor referido, indica que los impuestos admiten la siguiente clasificación: personales o reales, según el presupuesto de hecho pueda concebirse por referencia a una persona determinada, o con independencia de ello, como por ejemplo, en este último caso, el impuesto al valor agregado, objetivos y subjetivos, según tengan o no en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo, periódicos o instantáneos, según el presupuesto de hecho, goce o no de continuidad en el tiempo, directos o indirectos,

¹³ Pérez Ayala. Pablo. Pág. 344.

según se grava directamente el patrimonio o la renta de una persona o el empleo o gasto de esa renta”¹⁴.

1.6.2 Los impuestos directos e indirectos

Entre los impuestos directos e indirectos, estriban algunas distinciones:

- a) Son impuestos directos aquellos que recaen directa y definitivamente sobre el sujeto pasivo, sin posibilidad de repercusión e impuestos indirectos, aquellos en los que el sujeto pasivo puede trasladarlos o repercutirlos sobre otra persona.
- b) Impuestos directos son aquellos que gravan cosas o situaciones duraderas y dan lugar, por tanto, a una obligación periódica tributaria e impuestos indirectos, aquellos que se ligan a acontecimientos pasajeros simples hechos de producción, consumo o cambio, que mientras para los impuestos directos es posible la formación de una matrícula, padrón o registro de contribuyentes, para los indirectos queda excluida esta posibilidad.
- c) Los impuestos directos gravan una manifestación inmediata de la capacidad contributiva, el patrimonio y la renta en el momento de la

¹⁴ **Ibíd.** Pág. 352.

adquisición, y los indirectos gravan una manifestación indirecta o mediata de la capacidad contributiva el consumo de la renta, el gasto de la misma.

1.6.3 Naturaleza jurídica de los impuestos

Existen distintas teorías que explican la naturaleza jurídica de los impuestos, comprendidos estos en la ley como tributos, y que el tributo se traduce en la prestación que es comúnmente en dinero que el Estado exige a los ciudadanos. Dentro de las teorías, se citan las siguientes:

a) Teoría del sacrificio

Establece esta teoría que el impuesto es un sacrificio y se complementa con la teoría del mínimo sacrificio, por ello. El impuesto debe significar el menor sacrificio posible.

Esta teoría la sostiene John Stuart Mill y considera que el impuesto es como un sacrificio, solamente que no pretende esto dar una definición, sino proporcionar un elemento para lograr una distribución equitativa de los impuestos. Considera, además, que el sacrificio debe ser el menor posible.

b) Teoría de la distribución de la carga de la prueba

Tributar, consiste en una obligación como consecuencia de la solidaridad social, que todos los miembros de una comunidad tienen para su sostenimiento. Esta obligación no se debe medir por las ventajas que se podrían obtener del Estado, sino tiene que contribuir a los gastos de su comunidad.

c) Teoría de la capacidad de pago

Esta teoría es congruente con lo que establece la doctrina y la legislación guatemalteca, y básicamente se concreta a que de una manera equitativa, debe considerarse en el contribuyente su capacidad de pago o capacidad para tributar. La obra Teoría Económica de una Economía Socialista de Burnhan P. Beckwithch no comparte la teoría que los impuestos deben basarse en la capacidad de pago del individuo, para este autor, el tributar tiene la finalidad de distribuirlos costos a los que los ocasionen y que a la vez se benefician de ellos. De acuerdo a lo establecido anteriormente, esta concepción no es congruente con el principio de solidaridad que debe ser la base de toda obligación tributaria.

Existe otra clasificación acerca de la teoría de la naturaleza jurídica de los impuestos, tomando en consideración lo establecido por estudiosos y tratadistas contemporáneos, tal es el caso del autor de la obra Finanzas Públicas Mexicanas Ernesto Flores Zavala, en cuanto al impuesto que es en esencia, una aportación que debe dar los miembros del Estado, por un imperativo derivado de la convivencia en una sociedad

políticamente organizada, para que el Estado se encuentre en la posibilidad de realizar las atribuciones que se le han señalado, las cuales son:

a) Teoría de la equivalencia: Establece que el impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares. Considera que efectivamente los impuestos que son a cargo de un conglomerado van a servir principalmente para pagar los servicios prestados por el Estado a ese conglomerado social o bien servicios que han sido prestados a generaciones pasadas, o que se prestarán a generaciones futuras, como la construcción de puentes, puertos, ensenadas, etc., sin embargo, tiene que ver con las siguientes características: No toda actividad del Estado es concretamente un servicio público, como lo pretende la Escuela Francesa que tiene su más brillante expositor en el tratadista León Duguit, hay una serie de actividades del Estado que no están encaminadas directamente a la prestación de servicios públicos.

Estas actividades del Estado no encaminadas directamente a la prestación de servicios públicos requieren también gastos que se cubren con el rendimiento de los impuestos, lo que lleva a la conclusión que no todo el rendimiento de los impuestos sirve para cubrir los servicios públicos prestados por el Estado.

Por último, puede observarse ordinariamente que el particular que paga el impuesto, no percibe en cambio un servicio concreto, por otra parte, hay servicios que se prestan precisamente a los que no pagan impuestos, por ejemplo, las obras de asistencia pública benefician precisamente a aquellos que por su situación personal no están en condiciones de pagar impuesto alguno, ejemplo: ancianos, inválidos, niños, enfermos,

etc. De lo anterior puede inferirse que esta teoría no es la más exacta, por las razones expuestas.

b) Teoría del seguro: El impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que esta obligado a proporcionar el Estado. Se considera como una prima de seguro, por la protección de la vida y hacienda de los individuos por parte de la comunidad pública. De Gardini, dice “el impuesto es la prima de seguro pagada por aquellos que poseen para asegurar contra todos los riesgos de ser perturbados en su posesión o en su disfrute”¹⁵. Ni aún en las épocas de liberalismo más acentuado fue posible la realización de este ideal, del que cada día se aparta más del Estado moderno, en el que puede observarse una mayor intervención estatal, en todos los órdenes de la actividad individual.

c) Teoría del capital nacional: El impuesto representa la cantidad necesaria par cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional. Esta tesis la sostiene Menier, partidario del, impuesto único sobre el capital, y es también a juicio de algunos autores, inexacta, porque como ya se ha visto que la actividad del Estado no puede circunscribirse dentro de las determinadas formas únicas, sino que tiene aspectos múltiples que requiere la erogación de cantidades que se obtienen en forma fundamental, de los impuestos.

¹⁵ **Ibíd.** Pág. 134

CAPÍTULO II

2. Marco jurídico de la actividad tributaria del Estado

Es un ingreso de un poder público que tiene el carácter de ingreso de derecho público, en el sentido de originarse por el puro imperio o aplicación de la ley, a diferencia de lo que ocurre con los ingresos de derecho privado. Los tributos pueden ser tasa, contribuciones especiales o impuestos.

2.1 Constitución política de la República de Guatemala

No cabe duda que en el ordenamiento jurídico guatemalteco, la Constitución Política de la República se encuentra en la cúspide del mismo, y es precisamente a través de las normas que allí se regulan en que se desarrolla toda la normativa ordinaria que rige la función de los impuestos que generan ingresos para el Estado para sus propios fines.

El Estado necesita de la contribución de la totalidad de sus ciudadanos para cumplir con sus funciones. Se ha hablado también de que el derecho tributario tiene su fundamento constitucional, y precisamente se crea el Derecho tributario Constitucional, entendiéndolo como el que estudia las formas fundamentales que disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales de los países en que estas existen.

El derecho tributario constitucional es una parte más del derecho tributario, que tiene por objeto principal, regular el poder del Estado. Tal poder se manifiesta a través de la potestad tributaria o poder tributario, que el Estado posee el cual se encuentra subordinado a las normas constitucionales. “De acuerdo a lo manifestado por los autores, José María Martín, y Guillermo Rodríguez, el Derecho tributario Constitucional puede definirse como el conjunto de normas o principios constitucionales que establecen los límites directos o indirectos al ejercicio del poder tributario del Estado”¹⁶.

Principios del derecho tributario constitucionales: Son fundamentos de carácter constitucional que constituyen la estructura del derecho tributario y estos son:

a) Principio de legalidad.

El principio de legalidad tiene su esencia en la primacía de la ley; es decir, que toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación, y procedimiento a normas legales que la regulen, sin contravenir el principio de jerarquía constitucional.

A este principio se le considera la limitación de la potestad tributaria del Estado para establecer y exigir tributos; consistente en prescribir en la constitución política o carta magna de determinado país, que sólo mediante una ley, pueden establecerse tributos, esto significa que los elementos esenciales que determinan el monto de la

¹⁶ Martín, José María/Rodríguez, Guillermo. 1985 Pág. 91.

obligación tributaria, estarán en la ley todos, éstos elementos son: hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible, el tipo impositivo; las deducciones, los descuentos reducciones, recargos; Y las infracciones, sanciones tributarias.

b) Principio de proporcionalidad y equidad

Según el autor antes citado, este principio incluye también la progresividad del tributo, o sea imposiciones superiores a la proporcionalidad de modo creciente, a efecto que a medida que aumente la capacidad económica del obligado, aumente también la carga tributaria.

El principio de capacidad de pago hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quién va dirigido. Este principio no es sino el principio de Justicia de Adam Smith, conforme el cual los súbditos de un Estado, deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan en función de su capacidad económica.

Actualmente nuestra legislación denomina este principio como capacidad contributiva o capacidad de pago contenido en la Constitución Política de la República en el primer párrafo del artículo 243 que establece: El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago.

c) Principio de generalidad

El principio de generalidad, es de aplicación para todo el derecho, ya que se basa esencialmente en que la ley es de observancia general, es decir que las leyes tributarias son aplicables a todos los habitantes de la república con ciertas limitaciones como puede ser la aplicación del principio de capacidad de pago que si bien es cierto, todos tenemos la obligación constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público con el pago de los impuestos, también lo es que se debe contribuir dependiendo de la capacidad de pago que cada contribuyente posea.

El principio de generalidad de la imposición exige a todas las personas con capacidad de pago, el sometimiento al tributo, no admitiéndose en el marco de un impuesto particular otras excepciones a la obligación tributaria que las que parezcan inexcusables por razones políticas económicas, sociales y culturales.

d) Principio de igualdad

El principio ahora analizado, se encuentra contenido en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República que dice: "En Guatemala, todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos...". Al respecto, la Corte de Constitucionalidad ha coincidido en varios fallos sentando doctrina legal pronunciando en el sentido que en Guatemala, todos los seres humanos son en iguales condiciones;

basta citar un ejemplo: las prerrogativas que la ley otorga a un funcionario judicial, derivado de su calidad de tal, no las tiene un ciudadano común, ya que no se encuentran en iguales condiciones. Guillermo Rodríguez Lobato cita en su obra que: “El principio de igualdad significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y, consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias”¹⁷.

e) Principio de recaudación tributaria debe destinarse a satisfacer los gastos públicos

Este principio trata acerca de dos aspectos, uno cuando se reducen los impuestos o se aumenta el gasto público para estimular la demanda agregada, se dice que la política fiscal es expansiva; el otro cuando se aumentan los impuestos y se reduce el gasto público, se dice que la política fiscal es restrictiva. La política fiscal y la política monetaria son las dos actividades más importantes de la política económica global de un gobierno.

f) Principio de irretroactividad de la ley

Este principio regula que ninguna ley tributaria puede aplicarse con efecto retroactivo, hacia el pasado, en perjuicio de persona alguna; o sea que es ilícito la aplicación de la ley tributaria a situaciones acaecidas con anterioridad a su vigencia.

¹⁷ Rodríguez Lobato, Guillermo. Derecho tributario general Pág. 91.

g) Principio de no-confiscación de bienes: Este principio se manifiesta mediante la prohibición de la doble o múltiple tributación de los impuestos o multas confiscatorias. El artículo 243 párrafo final, de la Constitución Política de la República, se reconoce tácitamente la existencia de la doble o múltiple tributación, pero que ha de ser eliminada progresivamente para no dañar al fisco, disposición que pareciera ser un reconocimiento de la violación del principio de justicia tributaria, antes analizado. Por que de conformidad con nuestra carta magna en su artículo 41 estipula que por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna.

Por lo que según este principio se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.

h) Principio de legalidad financiera

Principio esencial en materia financiera, regula que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a la necesidad el Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de la recaudación.

i) Principio de no-discrecionalidad administrativa

Principio que regula que en materia tributaria las sanciones e infracciones se tomarán sobre la base de la violación de la aplicación interpretación e integración de las normas tributarias que regulan la Constitución de la República de Guatemala, el código tributario, las demás leyes tributarias y la ley del organismo judicial.

j) Principio de justicia financiera

El profesor Estuardo Rodríguez Bereijo añade este principio, “es el principio que debe presidir cualquier rama del ordenamiento jurídico tributario, es en el ámbito financiero donde este principio queda plasmado con mayor intensidad en el sentido que la superintendencia de administración tributaria ejerce con exclusividad de recaudar, controlar y fiscalizar los tributos internos y todos los que debe percibir el Estado”.¹⁸

2.2 Código Tributario y sus reformas

El Código Tributario se encuentra contenido en el Decreto 6-91 del Congreso de la República que ha sufrido reformas, y dentro de los aspectos más importantes de esta ley que es fundamental en materia tributaria, se señala lo siguiente:

Que la motivación que establece la Constitución Política de la República respecto a principio de legalidad en materia tributaria, y señala que esta ley tiene por objeto de

¹⁸ Rodríguez Bereijo, Estuardo. Apuntes de derecho financiero. Pág. 102

evitar arbitrariedades y abusos de poder, y normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.

Así también que de conformidad con el artículo 239 de la Constitución Política de la República, es potestad exclusiva del Congreso de la República determinar las bases de recaudación de los tributos y lo relativo a la fijación de la base imponible y el tipo impositivo.

Que dicho precepto constitucional regula restrictivamente la función legislativa en materia tributaria, al incluir en forma desarrollada el principio de legalidad, las bases sobre las que descansa el sistema tributario y otras normas sujetas antes a la competencia de leyes ordinarias.

Que es conveniente emitir un Código Tributario para que las leyes de esa materia sean armónicas y unitarias, se sujeten a lo preceptuado por la Constitución Política y para uniformar los procedimientos y otras disposiciones que son aplicables en forma general a cualquier tributo y para evitar la contradicción, repetición y falta de técnica legislativa en las leyes ordinarias.

En cuanto a la normativa más importante, se encuentra el ARTÍCULO 1 del Código Tributario guatemalteco que se refiere al campo de aplicación y el carácter de la ley, establece “Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma

supletoria. También se aplicarán supletoriamente a toda relación jurídica tributaria, incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales”.

Respecto a las fuentes del derecho tributario guatemalteco, el ARTÍCULO 2 de esta normativa regula: 1. Las disposiciones constitucionales. 2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley. 3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

ARTÍCULO 3. Materia Privativa. Se requiere la emisión de una ley para: 1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo. 2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del artículo 183 de la Constitución Política de la República. 3. Fijar la obligación de pagar intereses tributarios. 4. Tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas. 5. Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria. 6. Fijar las formas de extinción de los créditos tributarios por medios distintos a los establecidos en este código o en las leyes tributarias especiales. 7. Modificar las normas relativas a la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso y la de los derechos del fisco para determinar y exigir los tributos, intereses, recargos y multas. 8. Establecer preferencias

y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República, en este Código y en las demás leyes tributarias. Las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

ARTÍCULO 4. Principios aplicables a interpretación. La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.

ARTÍCULO 5. Integración analógica. En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4, de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.

ARTÍCULO 6. Conflicto de leyes. En caso de conflicto entre leyes tributarias y las de cualquiera otra índole, predominarán en su orden, las normas de este Código o las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate

ARTÍCULO 9. Concepto. Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

ARTÍCULO 10. Clases de tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

ARTÍCULO 11. Impuestos. Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

ARTÍCULO 12. Arbitrio. Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.

ARTÍCULO 13. Contribución especial y contribución por mejoras. Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales. Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

TÍTULO II OBLIGACIÓN TRIBUTARIA CAPÍTULO I DISPOSICIONES GENERALES ARTÍCULO 14. Concepto de la obligación tributaria. La obligación

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

El título III regula INFRACCIONES Y SANCIONES CAPÍTULO I PARTE GENERAL SECCIÓN PRIMERA DISPOSICIONES GENERALES ARTÍCULO 66. Irretroactividad. Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes.

ARTÍCULO 67. Aplicación. El presente Código será aplicable a las infracciones y sanciones, estrictamente en materia tributaria, salvo lo que dispongan las normas especiales que establezcan las leyes que regulan cada tributo.

ARTÍCULO 68. Responsabilidad. Los sujetos tributarios o sus representantes que deban presentar declaración, lo harán de conformidad con las normas de este Código y serán responsables, de conformidad con la ley.

ARTÍCULO 69. Concepto. 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.

ARTÍCULO 70. Competencia. Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal. Cuando se presuma la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco. El pago del Impuesto defraudado por el imputado no lo libera de su responsabilidad penal. El Juez Contralor de la investigación en los procesos en que se discutan obligaciones tributarias deberá permitir que, los abogados designados por la Administración Tributaria, se impongan de las actuaciones judiciales y coadyuven con el Ministerio Público en la persecución penal.

ARTÍCULO 71. Infracciones tributarias. las siguientes: 1. Pago extemporáneo de las retenciones. 2. La mora. 3. La omisión del pago de tributos. Son infracciones 4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. 5. El incumplimiento de las obligaciones formales. 6. Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas.

ARTÍCULO 72. Presunciones. Las presunciones establecidas en este código y en otras leyes tributarias específicas sobre infracciones y sanciones, admiten prueba en contrario.

ARTÍCULO 73. Concurrencia de las infracciones. Cuando un hecho constituya más de una infracción, se sancionará cada una de ellas.

ARTÍCULO 74. Reincidencia. Para los efectos de este Código, incurre en reincidencia el sancionado por resolución de la Administración Tributaria, debidamente notificada, que comete otra infracción dentro del plazo de cuatro años. Al reincidente de infracción que únicamente esté sancionada con multa, se le aplicará ésta incrementada en un cincuenta por ciento (50%). Si la sanción se aplica en función del importe de un tributo, en ningún caso podrá ser mayor al monto del mismo. Si la reincidencia se produce en infracción a los supuestos contemplados en el artículo 85 de este Código, dentro de los cuatro (4) años siguientes a la fecha en que se aplicó la primera sanción, se aplicará el cierre definitivo de la empresa, establecimiento o negocio, y el Registro Mercantil deberá cancelar la inscripción y la patente de comercio.

ARTÍCULO 75. Extinción de la responsabilidad. Las infracciones y sanciones tributarias se extinguen por los motivos siguientes: 1. Muerte del infractor. 2. Exoneración o condonación. 3. Prescripción. 4. En los demás casos contemplados en el Artículo 55 de este Código.

ARTÍCULO 76. Prescripción. Las infracciones y sanciones tributarias prescriben por el transcurso de cinco años, contados a partir de la fecha en que se cometió la infracción o quedó firme la sanción, respectivamente.

SECCIÓN TERCERA RESPONSABILIDAD ARTÍCULO 77. Responsabilidad personal. La responsabilidad por infracciones es personal, salvo las excepciones establecidas en este Código.

ARTÍCULO 78. Eximentes de responsabilidad. Son causas eximentes de responsabilidad: 1. La incapacidad legal y absoluta. 2. El caso fortuito y la fuerza mayor.

ARTÍCULO 79. Responsabilidad por infracciones tributarias. Los autores son responsables de las infracciones tributarias en que incurran.

ARTÍCULO 80. Autores. Se consideran autores: 1. Los que toman parte directa en la ejecución del hecho u omisión. 2. Los que induzcan directamente a otro a ejecutar la infracción. 3. Los que participen en la ejecución de hechos, sin los cuales no se hubiera efectuado la infracción.

ARTÍCULO 81. Responsabilidad en casos de representación. Los sujetos pasivos de la obligación tributaria, serán responsables ante la Administración Tributaria, por los

actos u omisiones de sus representantes, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria que corresponda.

ARTÍCULO 82. Responsabilidad de los profesionales o técnicos. Los profesionales o técnicos emitirán sus dictámenes, certificaciones u otras constancias similares, vinculadas con la materia tributaria, de conformidad con las normas y principios legales, científicos o técnicas aplicables.

ARTÍCULO 83. Responsabilidad del personal dependiente. Los sujetos pasivos de la obligación tributaria serán responsables ante la Administración Tributaria por los actos u omisiones de su personal dependiente, en ejercicio de su cargo.

CAPÍTULO II PARTE ESPECIAL SECCIÓN PRIMERA INFRACCIONES ESPECIFICAS ARTÍCULO 84. El Organismo Ejecutivo, mediante acuerdo gubernativo, podrá establecer sanciones administrativas, cuando considere que se están infringiendo las leyes relativas a las actividades de comercio, de industria, de agricultura o de servicios. Independientemente de requerir a los tribunales competentes las acciones penales y/o las sanciones de suspensión de la apertura de los negocios que incurran en infracciones al Código Tributario, en omisión, evasión o defraudación de tributos y contribuciones, o incumplan en el pago de los mismos.

ARTÍCULO 85. Infracciones sancionadas con el cierre temporal. Se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando se

incurra en la comisión de las infracciones siguientes: 1. Realizar actividades comerciales, agropecuarias, industriales o profesionales, sin haberse registrado 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.

ARTÍCULO 86. Cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios. El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de dichas empresas, establecimientos o negocios, que incurran en la comisión de las infracciones tipificadas en el artículo 85 de este Código. Cuando el infractor sea propietario de varias empresas, establecimientos o negocios, pero cometa la infracción sólo en uno de ellos, la sanción se aplicará únicamente en aquel o aquellos en que haya cometido la infracción. SANCION: 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 el Juez de Paz Penal del ramo penal competente, para que imponga la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio. El Juez, bajo pena de responsabilidad, fijará audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes a la recepción de la solicitud; en la misma audiencia deberá escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes. Al finalizar la audiencia, el Juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva, ordenando el cierre temporal conforme a este artículo, cuando proceda. En el caso de entidades sujetas a la vigilancia y fiscalización de la Superintendencia de Bancos, la Administración Tributaria únicamente acudirá ante el Juez Penal competente después de obtener opinión favorable de la misma. En el caso de las entidades bursátiles, la opinión favorable se requerirá al Ministerio de Economía. Dichas opiniones deberán emitirse dentro del plazo de diez (10) días contados a partir del día siguiente a aquel en que se hubieren requerido. De no producirse dentro de dicho plazo, la opinión de dichas entidades se reputará como emitida en sentido favorable, y serán responsables por la omisión. El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios será ejecutado por el Juez que lo decretó con la intervención de un representante de la administración tributaria, quien impondrá sellos oficiales con la leyenda CERRADO TEMPORALMENTE POR INFRACCIÓN

TRIBUTARIA, los cuales también deberán ser autorizados por el Juez con el sello del Tribunal y la indicación POR ORDEN JUDICIAL. Si el infractor opone resistencia, o antes de concluir el plazo de la sanción viola los marchamos o precintos, cubre u oculta de la vista del público los sellos oficiales o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado, sin más trámite ni nuevo procedimiento se duplicará la sanción, sin perjuicio de que la Administración Tributaria presente denuncia por los ilícitos penales que correspondan, ante las autoridades competentes. Cuando el lugar cerrado temporalmente fuere a su vez casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión u oficio del sancionado, por el tiempo que dure la sanción. Cuando se trate de centros hospitalarios, centros educativos privados, empresas de transporte urbano y extra urbano de pasajeros y transporte de carga, así como en el caso de contribuyentes que no sean propietarios del lugar donde se prestan los servicios o se efectúan las ventas, o cuando el negocio, establecimiento o empresa hubiere dejado de realizar actividades comerciales o profesionales, el Juez podrá reemplazar la sanción de cierre temporal por una multa equivalente al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos por el sancionado, durante el último período mensual declarado, anterior a la imposición de la sanción. Contra lo resuelto por el Juez competente procederá el recurso de apelación. El cumplimiento de la sanción no libera al infractor de la obligación del pago de las prestaciones laborales a sus dependientes, de conformidad con lo establecido en el artículo 61 literal g) del Código de Trabajo, Decreto 1441 del Congreso de la República y sus reformas.

ARTÍCULO 87. Compuo de recargos. Los recargos se aplicarán desde el día inmediato siguiente a la fecha del vencimiento del plazo establecido para pagar el tributo, hasta el día anterior al en que se efectúe el pago del mismo.

ARTÍCULO 88. Omisión de pago de tributos. La omisión de pago de tributos se constituye por la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, detectada por la administración tributaria siempre y cuando la falta de determinación no constituya delito.

ARTÍCULO 89. Sanción. La omisión de pago de tributos será sancionada con una multa equivalente al ciento por ciento (100%) del importe del tributo omitido, por la falta de determinación o la determinación incorrecta presentada por parte del sujeto pasivo, detectada por la acción fiscalizadora. Si el contribuyente o responsable, una vez presentada su declaración rectifica y paga antes de ser requerido o fiscalizado por la Administración Tributaria, la sanción se reducirá al veinticinco por ciento (25%) del importe del tributo omitido. Esta sanción, en su caso, se aplicará sin perjuicio de cobrar los intereses resarcitorios que correspondan, conforme lo dispuesto en este Código.

ARTÍCULO 90. Prohibición de doble pena. (Non bis in ídem). Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta, contemplados en la legislación penal, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente. No obstante lo anterior, si el imputado efectúa el pago del impuesto

defraudado, ello no lo libera de la responsabilidad penal. La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción.

2.3 Código penal guatemalteco

Este cuerpo normativo, regula en el libro tercero, lo relativo a las faltas, y señala:

ARTÍCULO 480.- En la materia de faltas son aplicables las disposiciones contenidas en el Libro Primero de este Código, en lo que fuere conducente, con las siguientes modificaciones: 1. Por faltas solamente pueden ser sancionados los autores. 2. Sólo son punibles las faltas consumadas. 3. El comiso de los instrumentos y efectos de las faltas, previsto en el artículo 60, será decretado por los tribunales, según las circunstancias 4. La reincidencia en faltas no se apreciará después de transcurrido un año de la fecha de la sentencia anterior. 5. Pueden aplicarse a los autores de las fallas, las medidas de seguridad establecidas en este Código, pero en ningún caso deberán exceder de un año. 6. Se sancionarán como falta solamente los hechos que conforme a este Código, no constituyan delito.

CAPÍTULO II DE LAS FALTAS CONTRA LAS PERSONAS ARTÍCULO 481.- Será sancionado con arresto de veinte a setenta días: 1. Quien causare a otro lesiones que le produzcan enfermedad o incapacidad para el trabajo por diez días o menos. 2. Quien, encontrando abandonado o perdido a un menor de doce años, no lo presentare

a su familia o a la autoridad, o dejare de llevarlo a lugar seguro. 3. Quien, en riña tumultuaria, hubiere ejercido cualquier violencia en la persona del ofendido, siempre que éste solamente haya sufrido lesiones leves y no constare quien fue el autor.

ARTÍCULO 482.- Si el hecho no estuviere comprendido en las disposiciones del Libro Segundo de este Código, será sancionado con arresto de veinte a sesenta días:

1. Quien no socorriere o auxiliare a una persona que encontrare en lugar despoblado, herida o en peligro de perecer, cuando pudiese hacerlo sin riesgo o detrimento propio.
2. Quien, de palabra, impulsado por la ira, amenaza a otro con causarle un mal que constituya delito, y por sus actos posteriores demuestre que no persiste en la idea que significó con su amenaza
3. Quien causare a otro una coacción o vejación injusta.
4. Los cónyuges, personas unidas de hecho o concubenarios que escandalizaren con sus disensiones domésticas.
5. Quien amenazare a otro con arma o la sacare en riña, salvo que se tratare de legítima defensa.

ARTÍCULO 483.- Será sancionado con arresto de quince a cuarenta días:

1. Quien causare lesiones que no impidan al ofendido dedicarse a su trabajo habitual.
2. Quien maltratare a su cónyuge, a persona con quien estuviere unido de hecho o conviviente, cuando no le produzca lesión.
3. Quien, sin estar comprendido en el artículo 141, arrojare a otro piedras u objetos sin causarle daño.
4. Quien maltratare de obra a otra persona sin causarle lesión.
5. Quien de palabra amenazare a otro con causarle un mal que no constituya delito.
6. El padre o encargado de la guarda o custodia de un menor, que se excediere en su corrección, siempre que no le cause lesión.
7. Los encargados

de la guarda o custodia de menores de edad, que los abandonaren exponiéndolos a la corrupción, o no les procuraren asistencia y educación. 8. Quien se hiciere acompañar de menores de edad en la vagancia o la mendicidad, o los hiciere trabajar con infracción de las leyes y disposiciones laborales. 9. Quien, estando obligado y en posibilidad de prestar alimentos, se resistiere a cumplir con su obligación, dando lugar a que se le demande judicialmente.

ARTÍCULO 484.- Será sancionado con arresto de diez a treinta días: 1. Quien injuriare levemente a otro, si denunciare el ofendido. 2. Quien, requerido por otro para evitar un mal, dejare de prestar el auxilio, si no le pudiere resultar perjuicio o daño.

CAPÍTULO III DE LAS FALTAS CONTRA LA PROPIEDAD ARTÍCULO 485.

Serán sancionados con arresto de veinte a sesenta días: 1. Quien cometiere hurto de cosa mueble cuyo valor no exceda de cien quetzales. 2. Quien cometiere estafa, apropiación indebida u otro fraude cuyo perjuicio patrimonial no exceda de doscientos quetzales. 3. Quien encontrándose una cosa extraviada no la entregare a la autoridad o a su propio dueño si supiere quién es, y dispusiere de ella como propia, cuando su valor no exceda de trescientos quetzales". 4. Quien, por interés o lucro, interpretare sueños, hiciere adivinaciones o pronósticos, o abusare de la credulidad pública de otra manera semejante. 5. Quien adquiriera objetos de procedencia sospechosa, comprados a un menor o a una persona de la que se pueda presumir que no es su legítimo dueño. 6. Quien destruyere, deteriorare o perjudicare, parcial o totalmente, una cosa ajena, causando daño que no exceda de diez quetzales. 7. Quien destruyere o destrozare,

total o parcialmente, choza, albergue, setos, cercas, vallados u otras defensas de las propiedades, sí el hecho no constituyere delito, o quien causare daño arrojando desde fuera, cualquier clase de objetos. 8. Quien entrare en heredad ajena cercada, sí estuviere manifiesta su condición de propiedad privada o la prohibición de entrar. 9. Quien, sin autorización, entrare a cazar o pescar en heredad cerrada o campo- vedado. 10. Quien entrare en heredad o campo ajeno para coger frutos y comerlos en el acto. 11. Quien entrare en heredad o campo ajeno o cogiere frutos, meses u otros productos forestales, para echarlos en el acto a animales, si el valor no excede de diez quetzales. 12. Quien causare incendio, si el hecho no fuere constitutivo de delito. * Texto Original * Reformados los incisos 1°, 2°, y 3°, por el artículo 4 del Decreto Número 2-96 del Congreso de la República de Guatemala.

ARTÍCULO 486.- Será sancionado con arresto de treinta a sesenta días quien introdujere, de propósito, animales en heredad o campo ajeno cercado y causaren daño, si el hecho no constituye delito. Igual sanción se aplicará, si los ganados entraren por abandono o negligencia del dueño o del encargado de su cuidado.

ARTÍCULO 487.- Será sancionado con arresto de quince a sesenta días: 1. Quien produjere incendio de cualquier clase que no esté comprendido como delito en el Libro segundo de este Código. 2. Quien causare daño de los comprendidos en este Código cuyo importe no exceda de quinientos quetzales. 3. Quien cortare árboles en heredad ajena causando daños que no excedan de veinte quetzales. 4. Quien, aprovechando aguas que pertenezcan a otro o distrayéndolas de su curso, causare daño cuyo

importe no exceda de veinte quetzales * Texto Original * Reformado el inciso 2°, por el Artículo 5 del Decreto Número 2-96 del Congreso de la República de Guatemala.

ARTÍCULO 488.- Si los hechos a que se refiere este capítulo se cometieren con violencia y no constituyeren delito, la pena se duplicará.

CAPÍTULO IV DE LAS FALTAS CONTRA LAS BUENAS COSTUMBRES

ARTÍCULO 489.- Será sancionado con arresto de diez a cincuenta días: 1. Quien en estado de ebriedad provoque escándalo o ponga en peligro o riesgo su seguridad propia o la de los demás. Si la embriaguez fuere habitual, el tribunal podrá aplicar la medida de seguridad que considere pertinente. 2. Quien, en lugar público o abierto al público o en lugares de reunión privados, de cualquier especie, sea sorprendido en estado de alteración síquica por uso de drogas o sustancias tóxicas o estupefacientes. En este caso, el tribunal podrá acordar la medida de seguridad que estime pertinente. 3. Quien incitare a un menor de edad al juego, o la embriaguez o a otra clase de actos inmorales o dañinos a su salud, o le facilitare la entrada a garitos, casas de prostitución u otros sitios similares. 4. Quien, en establecimientos o lugares abiertos al público sirviere o proporcionare a menores de edad bebidas alcohólicas o embriagantes, o permitiere su permanencia en ellos. 5. El dueño de espectáculos públicos, encargado de la administración, vigilancia o admisión de los mismos, que permitiere la entrada de menores cuando se efectúan exhibiciones prohibidas para su edad, así como quien los llevare a presentarlos. 6. Quien ofendiere públicamente el pudor con cantos, alegorías

u otro material pornográfico u obsceno. 7. Quien, en cualquier forma, ofendiere a mujeres con requerimientos o proposiciones indebidas, incorrectas, irrespetuosas u obscenas o las siguiere o molestore con cualquier propósito indebido.

CAPÍTULO V DE LAS FALTAS CONTRA LOS INTERESES GENERALES Y REGIMEN DE LAS POBLACIONES ARTÍCULO 490.- Quien cometiere actos de crueldad contra los animales o sin necesidad los molestore, o los hiciere tirar o llevar una carga evidentemente excesiva, será sancionado con arresto de cinco a veinte días.

ARTÍCULO 491.- El médico, cirujano, comadrona o persona que ejerza alguna actividad sanitaria que, habiendo prestado asistencia profesional en casos que presenten caracteres de delito público, contra las personas, no diere parte inmediatamente a la autoridad, será sancionado con arresto de veinte a sesenta días.

ARTÍCULO 492.- Quien habiendo recibido de buena fe moneda falsa y después de advertir su falsedad la hiciere circular en cantidad que no exceda de cinco quetzales, será sancionado con arresto de cinco a treinta días.

ARTÍCULO 493.- Serán sancionados con arresto de veinte a sesenta días: 1. Los dueños o encargados de establecimientos que expendieren o sirvieren bebidas o comestibles, sin observar los reglamentos o disposiciones de las autoridades sanitarias relativas al uso y conservación de los útiles destinados al servicio o que despacharen productos adulterados o que de cualquier manera sean perjudiciales a la salud. 2.

Quienes infringieren disposiciones sanitarias relativas a cadáveres, enterramientos o exhumaciones, en los casos que no estén previstos en el Libro Segundo de este Código. 3. Quienes, con hechos que no constituyan delito faltaren el respeto debido a los cadáveres, cementerios o lugares de enterramiento.

ARTÍCULO 494.- Será sancionado con arresto de diez a sesenta días: 1. El encargado de la guarda o custodia de un enfermo mental que lo dejare vagar por las calles o sitios públicos sin la debida vigilancia. 2. El dueño de animales feroces que puedan ocasionar daño y que los dejaren sueltos o en situación de causar perjuicio. 3. Quien infringiere los reglamentos u ordenanzas de la autoridad sobre elaboración y custodia de materias inflamables o corrosivas. 4. Quien, infringiendo órdenes de la autoridad no efectuare o descuidare la reparación o demolición de edificios ruinosos o en mal estado. 5. Quien en sitio público o frecuentado, dispare arma de fuego. 6. Quien obstruyere aceras, calles ó sitios públicos con objetos o artefactos de cualquier clase. 7. Quien tuviere en el exterior de su casa, sobre la calle o vía pública, objetos que puedan causar daño. 8. Quien infringiere las reglas de seguridad concernientes al depósito de materiales, apertura de pozos o excavaciones. 9. Quien transitar en vehículos o caballos, en forma peligrosa, por sitios o lugares donde haya aglomeración de personas. 10. Quien se negare a recibir, en pago, moneda legitima. 11. El traficante o vendedor que tuviere medidas o pesas dispuestas con artificio para defraudar o cuando de cualquier modo infringiere los reglamentos correspondientes al oficio a que se dedica. 12. Quien defraudare en la venta de sustancias, artículos u objetos, ya sea

en su calidad, ya en su cantidad o por cualquier medio no penado expresamente. 13. Quien infringiere los reglamentos, órdenes o bandos sobre epidemias o extinción de plagas. 14. Quien arrojare animal muerto, basura o escombros en las calles o en sitios públicos o donde esté prohibido hacerlo, o ensuciare las fuentes o abrevaderos. 15. Quien infringiere disposiciones legales sobre elaboración de sustancias fétidas, insalubres o peligrosas o las atrojare a las calles. 16. Quien diere espectáculos públicos o celebrare reuniones sin la licencia debida o excediéndose en la que fue concedida. 17. Quien abriere establecimiento de cualquier clase sin licencia de la autoridad, cuando fuere necesario. 18. Quien arrancare, rompiere o inutilizare afiches, carteles o avisos fijados por la autoridad para conocimiento público.

CAPÍTULO VI DE LAS FALTAS CONTRA EL ORDEN PÚBLICO ARTÍCULO 496.-

Será sancionado con arresto de veinte a sesenta días: 1. Quien turbare levemente el orden público o el orden de un tribunal, o en actos públicos, espectáculos, solemnidades o reuniones numerosas. 2. El subordinado del orden civil que faltare al respeto y sumisión debidos a sus superiores, cuando el hecho no tuviere señalada mayor pena en este Código o en otras leyes. 3. Quien faltare al respeto y consideración debidos a la autoridad o la desobedeciere levemente. 4. Quien ofendiere de un modo que no constituya delito, a los agentes de la autoridad, cuando ejerzan sus funciones. 5. Quien no preste el debido auxilio en caso de delito, incendio, naufragio, accidente, inundación u otra calamidad, pudiendo hacerlo sin daño ni riesgo personal. 6. Quien apedreare o manchare estatuas, pinturas, monumentos, edificios o causare

un daño cualquiera en las calles, parques, jardines, paseos, alumbrado y demás objetos de ornato o pública utilidad o de recreo, aun cuando pertenezcan a particulares y quien, de cualquier modo, infringiere las disposiciones dictadas sobre el ornato de las poblaciones. 8. Quien en rondas u otras diversiones nocturnas, turbare el orden público sin cometer delito.

ARTÍCULO 497.- Será sancionado con arresto de diez a sesenta días, quien ocultare su verdadero nombre, estado, domicilio o demás datos de identificación, al funcionario o empleado público que se los requiera por razón de su cargo.

CAPÍTULO VII DE LAS FALTAS CONTRA EL ORDEN JURIDICO TRIBUTARIO
Este apartado fue reformado por el Decreto 103-96 del Congreso de la República de Guatemala. Que dice: ARTÍCULO 498.- Será sancionado con arresto de diez a sesenta días: 1. El funcionario o empleado público que autorice o efectúe la carga de máquinas estampadoras de timbres fiscales, sin que las máquinas estén debidamente autorizadas para operar, o no se hubiere cancelado previamente en las cajas fiscales el impuesto que se puede portear. 2. El agente de retención que no extienda al sujeto pasivo del impuesto, la constancia de retención que conforme a la ley corresponde. 3. El funcionario o empleado público que por razón de su cargo reciba tributos pagados con cheque y no cumpla con identificar en el reverso del cheque. a) A la persona individual o jurídica titular de la cuenta a cargo de la cual se libra el cheque. b) El

impuesto que se paga, y, c) El número de operación de caja. En las faltas tipificadas en los numerales uno y tres del presente artículo, además de la sanción de arresto, se despedirá de su cargo al funcionario o empleado público autor de la falta.

CAPÍTULO III

3. Las infracciones y sanciones tributarias

La infracción tributaria es una acción u omisión que importe violación de normas tributarias sustanciales o formales, imputable a un sujeto responsable, la cual debe estar debidamente tipificada y sancionada como tal en la ley tributaria.

3.1 Las infracciones

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, define la infracción en general como trasgresión, quebrantamiento de una ley, pacto o tratado, o de una norma moral, lógica o doctrinal. Es una trasgresión, quebrantamiento violación, incumplimiento de ley, reglamento, convenio, tratado, contrato u orden. La lesión de los principios ordenadores de la convivencia y el incumplimiento de las normas que garantizan la realización de los mismos, determina una reacción social que, igualmente, está sometida a lo que las disposiciones jurídicas regulan estableciendo derechos, obligaciones y garantías que delimitan el marco en que se produce esa reacción social.

El tratadista Héctor Villegas, indica que la infracción tributaria es la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustantivas y formales”¹⁹.

El artículo 69 del Código Tributario, las define así: “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye

¹⁹ Villegas, Hector. **Derecho tributario guatemalteco**. Pág. 24.

infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal.”

3.1.1 Elementos de la infracción tributaria

Los elementos que sirven de base para que exista un incumplimiento de un mandato, o una orden expresa, de la ley fiscal, una omisión y no la acción esperada, se esta frente a una conducta negativa la cual también produce una alteración en el orden jurídico.

A) La conducta: Para que se realice una infracción tributaria, debe existir, como sucede en las infracciones penales, una conducta, una acción del sujeto activo, que también puede referirse a personas jurídicas, y puede ser positiva o negativa, será positiva si esta representa una acción por parte del contribuyente, que transgredí una norma prohibitiva, lo que provocaría una alteración en el orden jurídico. En igual manera, si existe un incumplimiento de un mandato, o una orden expresa, de la ley fiscal, una omisión y no la acción esperada, se esta frente a una conducta negativa la cual también produce una alteración en el orden jurídico.

B) Tipicidad: Se refiere a la existencia o preexistencia de la norma jurídica que embarca supuestos dentro de los cuales, se debe enmarcar la conducta del contribuyente y como se dijo, ya sea positiva o negativa, “es la adecuación de la conducta concreta del contribuyente, a la descripción del ilícito formulado en la ley”²⁰

²⁰ Beteta Sologastoa, Blanca Elena. **Las infracciones administrativas en materia fiscal su importancia en el código tributario guatemalteco**, 1997. Pág. 89.

C) Antijuridicidad: Se refiere a la contradicción de la ley por una conducta, ya sea que sea positiva o negativa, y con ello se provoca una lesión al ordenamiento jurídico guatemalteco en esta materia. Este elemento hace una evaluación de la conducta del contribuyente estableciendo cual se encuentra de acuerdo a la infracción al derecho, entonces, se entiende que una infracción constituye una lesión al derecho y al encontrarse regulada en la ley es que se produce la misma plenamente.

D) Inimputabilidad: Se pretende determinar cual era la capacidad del contribuyente al momento de cometer la infracción tributaria o la lesión al derecho tributario con su acción u omisión. Se determina a través de los supuestos que encierran que el sujeto activo se encontraba en capacidad de actuar para considerarlo responsable. Dentro de las condiciones mínimas, se pueden señalar la madurez, el desarrollo, la capacidad civil, la normalidad, la capacidad de pago.

E) Culpabilidad: Se refiere a la imputación de delito o falta a quien resulte agente de uno u otro para exigirle la correspondiente responsabilidad.

Esta es graduada de acuerdo con los motivos intención que es el dolo, o negligencia que es la culpa. Pero también puede suceder de que la conducta exteriorizada por el contribuyente sea producto de la impericia o desconocimiento y la personalidad del infractor debiéndose tomar en cuenta las circunstancias atenuantes o agravantes.

3.1.2 Clasificación doctrinaria de las infracciones tributarias

➤ Delitos y faltas o contravenciones

Se basa en la gravedad que la trasgresión de la norma tiene aparejada. Lo que permite establecer la competencia de los tribunales o ente público que debe conocer de éstos hechos que violan las normas jurídicas, individualizándose además, la gravedad de cada hecho.

➤ Acciones dolosas o culposas

Esta clasificación se refiere a la intención con la que el sujeto activo de la infracción actuó en el momento de cometer la trasgresión tributaria. El dolo es la intención con conocimiento de causa y efecto, saber que acción u omisión realizar y cuales son las consecuencias de ello. En materia tributaria, la acción o el dolor representan la intención de evadir de no cumplir con la obligación tributaria.

Con respecto a la culpa, esta trae inmerso el hecho que se cometió un acto típico y antijurídico que provoco un efecto dañoso, pero por negligencia, imprudencia o impericia del sujeto activo de la infracción.

➤ Instantáneas o continuas

Se refiere a la duración de la trasgresión de la ley, con relación al momento en el que se realizó la infracción.

➤ Formales y materiales

Se refiere al resultado interno o externo de la infracción. De esta forma se encuentra que la infracción formal es aquella que se consuma por la simple acción u omisión del infractor, sin que sea necesario el que se produzca un resultado externo adicional. Las materiales no pueden consumarse si no se produce el resultado exterior, el cual era esperado por el infractor.

➤ Simples o complejas

Se refiere al número de bienes jurídicos que se violentan con ocasión de la infracción, es la que sirve de base para esta clasificación, las simples son aquellas en las que una sola conducta transgredió una sola norma legal. Las complejas son aquellas que infringen varios bienes jurídicos por medio de hechos diversos que constituyen por sí una infracción.

B) Clasificación legal de las infracciones: El Código Tributario en el artículo 71 enumera las que se consideran infracciones tributarias materiales y formales, siendo las siguientes:

a) El pago extemporáneo de las retenciones

- b) La mora
- c) La omisión de pago de tributos
- d) La resistencia a la actividad fiscalizadora de la Administración Tributaria
- e) Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas.

3.2 Las sanciones

Las sanciones tributarias se encuentran contempladas a partir del artículo 71 del Código Tributario que ya se señaló anteriormente, y también, existen tipificadas como faltas de acuerdo al Código Penal, también ya referido, en conclusión, se pueden circunscribir a las siguientes:

- a) Se derivan por el pago extemporáneo de retenciones
- b) La mora
- c) Omisión de pago de tributos
- d) Resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria
- e) El incumplimiento de las obligaciones formales
- f) Las infracciones cometidas por profesionales o técnicos
- g) Incumplimiento de deberes por funcionarios o empleados de la administración tributaria

CAPÍTULO IV

4. El procesamiento para el juzgamiento de las infracciones tributarias y sus repercusiones en el proceso penal específicamente por el cierre temporal o permanente de establecimientos comerciales.

4.1 Aspectos considerativos

Cuando se produce la denuncia acerca de la violación a normas tributarias, es porque previamente ha existido una relación tributaria entre el Estado y el contribuyente. A esta relación tributaria o bien obligación que surge de la relación, "Consiste en un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores de tributos y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en el Código Tributario guatemalteco y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente"²¹.

En conclusión se denomina así al conjunto de obligaciones y deberes y potestades originados por la aplicación de tributos. Existe una entidad que se encarga de ello, y en el caso del país, se delega a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT),

²¹ Irlas Girón, Juan Miguel. **Administración financiera y tributaria**. Pág. 64.

quien es la institución facultada para velar por el cumplimiento de las Obligaciones Tributarias.

Las obligaciones de esta entidad, pueden ser de carácter formal, y son

a) Son los requisitos que el contribuyente debe cumplir ante la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), los cuales no generan pago de impuesto.

b) Obligaciones pecuniarias. Son las que generan pago sobre las ventas y servicios prestados. Sus obligaciones pecuniarias a los diferentes impuestos se enfocarán de acuerdo al régimen de tributación a que se afilió.

La Superintendencia de Administración Tributaria, cuenta con información relacionada con las obligaciones tributarias, y dentro de las más importantes, se señalan las siguientes:

1. “Regímenes tributarios en Guatemala, pequeño contribuyente: Son pequeños contribuyentes, las personas individuales, cuyo monto de ventas o de Servicios prestados, no exceda de sesenta mil quetzales (Q60, 000.00) anuales. Artículo 47 del Decreto No. 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado. Ejemplo: Personas individuales que posean establecimientos mercantiles ubicados en el mercado municipal como cafeterías, talleres, tiendas, floristerías, carnicerías, ventas de verduras, entre otros.

2. Obligaciones formales del pequeño contribuyente. Inscripciones y afiliaciones. • Inscribirse en el Registro Mercantil si su capital asciende a DOS MIL QUETZALES (Q2, 000.00) o más. Artículo 334 Del Decreto No. 2-70, Código Comercio. • Inscribirse en la SAT en el Registro Tributario Unificado. • Afiliarse al régimen de Pequeño Contribuyente; identificando si se acoge al régimen de cuota fija 5% o a declaración anual. • Afiliarse al impuesto Sobre La Renta y determinar su forma de pago. Excepto los pequeños Contribuyentes afiliados en la cuota fija 5%. • Afiliarse al Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz Penal y determinar La forma de cálculo del impuesto. Excepto los Pequeños Contribuyentes afiliados en la cuota fija del 5%. • Las inscripciones y afiliaciones deberán hacerse en la Superintendencia de Administración Tributaria en formulario SAT 14. (Inscripciones y actualización de información de Contribuyentes en el Registro Tributario Unificado. La inscripción en el Registro Mercantil deberá hacerse en formulario de Solicitud de patente de Empresa Mercantil.

3. Autorización y emisión de documentos. • Emitir facturas, debidamente autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria por todas sus ventas o servicios prestados mayores de veinticinco quetzales (Q25.00), por las ventas menores de veinticinco quetzales, deberá emitir diariamente una factura por el monto total de las ventas o servicios de la cual deberán conservar en su poder tanto el original como sus copias. Artículos 29, 36 y 49, Del Decreto No.

27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado y artículo 45 numeral 2, Acuerdo Gubernativo No. 424-2006, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. • Emitir notas de débito debidamente autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, para aumento de precio o recargo sobre operaciones ya facturadas. Artículo 29 literal b) y 34, Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado. • Emitir notas de crédito debidamente autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, para devoluciones, anulaciones o descuentos sobre operaciones ya facturadas. Artículo 29 literal c) y 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. • Emitir facturas especiales debidamente autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, cuando el Contribuyente adquiera bienes o servicios por personas individuales que, por la naturaleza de sus actividades o cualquier • circunstancia, el Proveedor no extiendan o no le entreguen las facturas correspondientes. Artículo 52, Decreto No. 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado. • Para la impresión de documentos el contribuyente deberá solicitarlo en las imprentas autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, la que estará proporcionando el listado de las mismas (Art. 18 Decreto No.20-2006). • En las facturas que emitan, deberán indicar el régimen que le corresponda: -Pequeño Contribuyente Régimen simplificado 5% Art.50 Decreto 27- 92, Ley del Impuesto al Valor Agregado. No afecto al Impuesto Sobre la Renta.

4. Sujeto a pago directo. Art. 44, decreto 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta.
5. Sujeto a Retención. Art. 44, Decreto 26-92 Ley del Impuesto Sobre la Renta.
6. Sujeto a pagos Trimestrales. Art. 72, Decreto 26-92, Ley del Impuesto Sobre la Renta.
7. Contribuyente Régimen General. Son las personas individuales o jurídicas, que realicen actividades mercantiles o presten servicios técnicos, profesionales liberales, el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, aún cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional actos gravados de conformidad con la Ley. Los ingresos anuales del Contribuyente general pueden ser de cualquier cantidad.
8. Obligaciones formales del Contribuyente Régimen General. Inscripciones y Afiliaciones. • inscribirse en el Registro Mercantil si su capital asciende a DOS MIL QUETZALES (Q2, 000.00) o más, en formulario de Patente de Empresa Artículo 334, Decreto No. 2-70, Código de Comercio. • Inscribirse en la Superintendencia de Administración Tributaria en el Registro Tributario Unificado, en formulario SAT 14. (Inscripciones y actualización de información de Contribuyentes en el Registro Tributario Unificado.) • Registrarse como contribuyente del Impuesto al Valor Agregado y afiliarse al Régimen de Contribuyente Régimen General (Normal) Artículo 26 del Decreto No.27-92,

Ley del Impuesto al Valor Agregado y artículo 30 del Acuerdo Gubernativo No. 424-2006, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. • Registrarse como Contribuyente del Impuesto Sobre la Renta y afiliarse al Régimen de tributación del impuesto. • Afiliarse al Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz Penal y determinar la forma de cálculo del impuesto.

9. Autorización y Emisión de Documentos. Emitir y entregar al adquiriente facturas, debidamente autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria por las ventas que realicen y por los servicios que presten, incluyendo las operaciones exentas. Artículo 29 inciso a) del Decreto No. 27-92 Ley del Impuesto al Valor agregado, y 34 del Acuerdo Gubernativo No. 424-2006, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. • Emitir notas de débito debidamente autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, para aumento de precio o recargo sobre operaciones ya facturadas. Artículo 29 literal b) y 34 del Decreto No.27- 92, Ley del Impuesto al Valor Agregado. • Emitir notas de crédito debidamente autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, para devoluciones, anulaciones o descuentos sobre operaciones ya facturadas. Artículo 29 literal c) y 34 del Decreto No. 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado. • Emitir facturas especiales debidamente autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, cuando el Contribuyente adquiera bienes o servicios por personas individuales que, por la naturaleza de sus actividades o cualquier circunstancia,

el proveedor no extienda o no le entregue la factura correspondiente. Artículo 52 del Decreto No. 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado.”²²

Ahora bien, para determinar que existe una infracción a las leyes tributarias, estas tienden a realizarse a través de la verificación. Constituyen procedimientos tributarios pueden iniciarse como lo establece el artículo 121 del Código Tributario, de oficio, es decir por la Administración Tributaria, en atención a sus funciones de control y fiscalización.

Conforme lo dispuesto en el artículo 152 del Código Tributario todo procedimiento deberá iniciarse por funcionario o empleado, debidamente autorizado para el efecto por la Administración Tributaria; en este caso, por auditores tributarios. La forma usual en la cual la Administración Tributaria autoriza y designa a un funcionario o empleado para el desarrollo de una actividad tributaria, principalmente aquellas relacionadas con la fiscalización de los tributos, es por medio de la emisión de un nombramiento, en el cual constan los nombres completos de los funcionarios o empleados designados, los alcances, en cuanto a la indicación del contribuyente a verificar indicando su nombre completo y Número de Identificación Tributaria, y las obligaciones y períodos fiscales respectivos, o en su caso una delimitación territorial en la que se ubiquen los sujetos pasivos a fiscalizar.

El nombramiento debe ser emitido por funcionario legitimado para ello, o sea, que dentro de sus funciones pueda designar fiscalizadores tributarios. La calidad de

²² www.sat.com.html. Día de consulta: 20-3-2010.

funcionario o empleado de la Administración Tributaria designado para la práctica de una verificación tributaria deberá acreditarse siempre ante el contribuyente o responsable con el documento que contenga el nombramiento respectivo y su credencial de empleado o funcionario de la Administración Tributaria.

En ejercicio de la actividad de verificación, la Administración Tributaria podrá efectuar verificaciones o inspecciones tributarias en locales comerciales, industriales, medios de transporte y otros vinculados con la actividad del contribuyente; constatando principalmente el cumplimiento de las obligaciones formales, entre ellas, las obligaciones de estar inscrito como contribuyente, emitir y entregar facturas por las ventas o prestación de servicios que realice en el momento que establece la normativa aplicable.

De encontrarse alguna de las acciones u omisiones establecidas en el artículo 85 del Código Tributario antes referidas, el auditor tributario que las constatare, deberá hacerlas constar en acta administrativa que se suscriba para el efecto, pudiendo la parte contribuyente manifestarse en dicha acta.

Conforme el artículo 151 del Código Tributario guatemalteco, los fiscalizadores designados para el efecto, al constatar la comisión de una infracción como las descritas en el artículo 85 de dicho cuerpo legal, deberán dejar constancia documentada y ordenará la instrucción del procedimiento respectivo.

a). Derechos del contribuyente en la fase de verificación del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, dentro de los más importantes se encuentran:

- Tener conocimiento, desde que se le presenta el nombramiento, de la realización de la verificación Tributaria.

- De existir un requerimiento, ser notificado del mismo y saber el nombre de los funcionarios o empleados de la administración tributaria que han sido nombrados para realizar la verificación tributaria. (artículos 93 y 152 del Código Tributario).

- De tener acceso a las actuaciones en todo momento, ya sea por el contribuyente mismo, o por el profesional que este designe (artículo 126 del Código Tributario).

- De ser tratado con el debido respeto y consideración por parte del personal de la Administración Tributaria.

- De manifestar lo que estime pertinente en las actas que autoricen los fiscalizadores actuantes. (artículo 151 del Código Tributario).

- De obtener copia de las actuaciones.

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

b) Obligaciones del contribuyente en la fase de verificación del cumplimiento de sus obligaciones tributarias y estas son:

- Facilitar la práctica de las actuaciones de verificación que desarrollará la Administración Tributaria. (artículos 112 y 112 A del Código Tributario).

- Proporcionar la documentación que soporta sus operaciones contables y fiscales.

- Permitir el ingreso de los fiscalizadores tributarios a los registros informáticos que contengan información relacionada con la realización de hechos generadores de tributos. (artículo 112 A del Código Tributario).

- Permitir el ingreso de los fiscalizadores tributarios a instalaciones comerciales del contribuyente.

c). Procesamiento judicial para el cierre temporal o definitivo de empresa o establecimientos de acuerdo al Código Tributario, este es el siguiente:

- La administración tributaria presentará solicitud dirigida al Juez Penal competente requiriéndole la emisión de la resolución que decrete el cierre temporal del establecimiento, adjuntando la documentación que demuestre la comisión del hecho que denuncia, la proposición de medios de prueba y los documentos acreditativos de la representación legal que estuviere ejerciendo quien comparezca.

- El Juez, bajo pena de responsabilidad, fijará audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes a la recepción de la solicitud; en la misma audiencia deberá escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes. Al finalizar la audiencia, el Juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva, ordenando el cierre temporal o definitivo, si correspondiere, ello conforme lo dispuesto en el artículo 86 del Código Tributario.

- Si la administración tributaria demostrare la comisión de la infracción, y al darse los restantes elementos constitutivos de la infracción tributaria objeto de la litis y dentro de un debido proceso respetado, el juez podrá emitir sentencia, imponiendo como sanción, el cierre temporal del establecimiento, negocio o empresa en la cual se cometió la infracción, cierre que se aplicará por un plazo mínimo de diez (10) días y por un máximo de veinte (20) días, continuos o sustituirá dicha sanción por una multa, si obviamente se da el presupuesto legal. La sanción de cierre se duplicará, conforme a lo dispuesto en este artículo, si el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola u oculta los dispositivos de seguridad, o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado.

Ahora bien, los derechos del contribuyente en el procedimiento judicial relacionado con la sanción del cierre temporal de establecimientos, empresas o negocios, son:

- De ser notificado de toda resolución judicial que se emita dentro del proceso de mérito.

- Consultar libremente las actuaciones procesales de mérito.

- El poder estar presente en la audiencia oral que el Juez competente fije; pudiendo estar acompañado de su abogado.

- Intervenir personalmente o a través de su abogado en la audiencia que se desarrolle para el efecto,

- Proponer y solicitar su diligenciamiento, así como fiscalizar, medios de prueba dentro del proceso penal respectivo.

- Objetar y protestar en la realización de diligencias procesales que se estimen infundadas o alejadas del marco jurídico.

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

d). Obligaciones del contribuyente

- Presentar los medios de prueba que propusiere oportunamente.

- Acatar el fallo, cuando el mismo se encuentre firme. Ejecución.

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

e). Derechos del contribuyente propietario del establecimiento, negocio o empresa cuyo cierre temporal fue decretado estos son

- Verificar que el cierre solo se aplique en el establecimiento, negocio o empresa sobre la cual recae el fallo sancionatorio.

- Formular las solicitudes que estime pertinentes al Juez que ejecuta.

- Reportar la ruptura o violación de los sellos o precintos, si los mismos fueron efectuados por terceros.

- Exigir que sean retirados los sellos o precintos, inmediatamente después de transcurrido el período de tiempo que se estableció en la sentencia que se ejecutó.

f) Obligaciones del contribuyente propietario del establecimiento, negocio o empresa cuyo cierre temporal fue ejecutado y estas son:

- Abstenerse de ingresar al establecimiento cuyo cierre ha sido decretado.

- Abstenerse de retirar, obstaculizar la lectura de los precintos y/o sellos que el juez hubiere colocado en el establecimiento antes de la diligencia de apertura.

Conviene señalar que el artículo 85, fue derogado con el Decreto 67-94 del Congreso de la República de Guatemala, y puesto en vigencia nuevamente con el Decreto 29-2001, también del Congreso de la República de Guatemala. Esta última reforma se dio como consecuencia de que el Estado se vio en la necesidad de fortalecer el régimen sancionatorio que desarrolla el Código Tributario, y principalmente ante la reiteración de prácticas contrarias al ordenamiento jurídico tributario

Cabe resaltar que el objeto del presente trabajo de investigación, no es el de oponerse a las sanciones que se impongan por infracciones, la oposición es a la forma de aplicar la doble sanción que se encuentra preceptuada en el párrafo séptimo del artículo 86 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas y que literalmente estipula "Sin más trámite ni nuevo procedimiento se

duplicara la sanción, " sino de determinar que el juez de paz penal o de turno, se le ha incrementado el trabajo en donde la razón de ser o las funciones de éste, se ven coartadas puesto que efectivamente se dedica a realizar una actividad propia del Estado y que de acuerdo a las reformas ya relacionadas, denota deficiencia en la recaudación, aparte de ello, las implicaciones de carácter económico, social que conlleva el cierre de los establecimientos, aunado a la situación de inversión y políticas de empleo que existen en el país, se considera que constituye una medida poco apropiada ejercitada por el Estado, que no repercute en lograr el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, aunque a pesar de que se señale que esta medida no impide el pago de los tributos dejados de proporcionar al fisco, tendría que llevar a cabo un proceso mucho más largo para la obtención de los mismos, desde luego que ya se cerro el negocio que le generaba al comerciante los ingresos para poder tributar.

Por eso se ha dicho que al decretarlo de esta manera esta contraviniendo preceptos constitucionales en perjuicio de los contribuyentes. El Estado debe fomentar la cultura tributaria a los contribuyentes, porque, de lo contrario se estaría favoreciendo a la economía informal o subterránea; así mismo evitar el desprestigio de los propietarios de las empresas, establecimientos o negocios, porque si ese es el objetivo, o sea dar un escarmiento a los demás propietarios, para que no les ocurra lo mismo y cumplan con las obligaciones tributarias, se estaría en un grave error ya que solo se esta negando la oportunidad a quienes de alguna manera colaboran al crecimiento económico de nuestro país, puesto que además, generan empleo del congreso de la República de Guatemala y sus reformas.

Artículo 86. Cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios. El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de dichas empresas, establecimientos o negocios, que incurran en la comisión de las infracciones tipificadas en el artículo 85 de este código.

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

Dicha sanción conlleva al 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 el juez de paz del ramo penal competente, para que imponga la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio.

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

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

El cierre temporal de las empresas establecimientos o negocios será ejecutado por el juez que lo decreta con la intervención de un representante de la administración tributaria, quién impondrá sellos oficiales con la leyenda CERRADO TEMPORALMENTE POR INFRACCIÓN TRIBUTARIA, los cuales también deberán ser autorizados por el juez con el sello del tribunal y la indicación POR ORDEN JUDICIAL. Si el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola los marchamos o precintos, cubre u oculta de la vista del público los sellos oficiales o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado, SIN MAS TRÁMITE NI NUEVO PROCEDIMIENTO SE DUPLICARÁ LA SANCIÓN.

Como se observa, el hecho de que el juez tenga la obligación de intervenir directamente en la ejecución de la medida que el mismo decreto, hace entrever el interés directo del juez en favorecer a la administración tributaria, dejando en un claro desequilibrio procesal al contribuyente que en este caso, debe ser la parte más débil de las relaciones tributarias que tiene con el Estado.

Por ello, se ha señalado que no solo afecta la función del juez, de acuerdo a su carácter imparcial conforme la Constitución Política de la República de Guatemala, sino también, que lo coloca en una situación de atender estos asuntos que por ley son de su competencia, pero desatiende los que efectivamente han sido por mucho tiempo de su competencia y que son la razón de ser de su existencia como son las faltas reguladas en forma concreta en el Código Penal.

CAPÍTULO V

5. Aspectos considerativos de la problemática planteada

Como se ha evidenciado en el desarrollo del presente trabajo de investigación, por un lado se tiene que corresponde por reformas recientes al Código Tributario y al Código Penal, la competencia para conocer de las faltas tributarias a los jueces de paz penal, lo cual resulta contraproducente, por cuanto se desvirtúa la naturaleza o la razón de ser de la función del juez penal.

Es evidente de que el derecho penal constituye la última razón, y en ese sentido, las reformas que han sido catalogadas hasta el día de hoy, como parte de un terrorismo fiscal, provocan no solo inseguridad jurídica en poscontribuyentes, sino también, estados de represión criminal, lo cual no es congruente con el principio de legalidad y capacidad de pago que constitucionalmente rigen el derecho tributario.

Por otro lado, ante la deficiencia y transparencia en el caso del Estado para recaudar los tributos, también, resulta importante, que los legisladores han encontrado la solución, reprimiendo las infracciones tributarias, convirtiendo algunas de ellas en delitos y sobre estos, debe conocer el juez de paz penal.

Por lo que es necesario que se haga una revisión de esta normativa, y se proponga la solución a la problemática planteada, como el hecho de que se creen juzgados de

paz penal y de primera instancia, así como de sentencia tributaria implementadas en otras legislaciones que han ayudado a solucionar dicha problemática.

5.1 Análisis de legislación comparada

Al igual que en el caso de Guatemala, a través de reformas recientes, se han creado en Perú alternativas para poder sancionar las infracciones tributarias con medidas que no sean cerrar los establecimientos, señalando que todo Estado está obligado a crear fuentes de trabajo, por ser una de las formas que se necesita para el desarrollo de un país, quitándole lo represivo a la sanción.

5.2. Ley Penal Tributaria de Perú. Dentro de los aspectos más importantes de resaltar de esta ley, se encuentran

Regula el delito tributario, la defraudación tributaria, que dice: Artículo 1.- El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de cinco ni mayor de ocho años.

Artículo 2.- Son modalidades de defraudación tributaria reprimidas con la pena del Artículo anterior y señala una serie de supuestos, varios de los cuales, ya se encuentran regulados en la ley nacional.

ACCIÓN PENAL. Artículo 7, Decreto Legislativo N° 813. Requisito de procedibilidad.-1. El Ministerio Público, en los casos de delito tributario, dispondrá la formalización de la Investigación Preparatoria previo informe motivado del Órgano Administrador del Tributo. 2. Las Diligencias Preliminares y, cuando lo considere necesario el Juez o el Fiscal en su caso, los demás actos de la Instrucción o Investigación Preparatoria, deben contar con la participación especializada del Órgano Administrador del Tributo”.

Artículo 8, Decreto Legislativo N° 813. Investigación y promoción de la acción penal. 1. El Órgano Administrador del Tributo cuando, en el curso de sus actuaciones administrativas, considere que existen indicios de la comisión de un delito tributario, inmediatamente lo comunicará al Ministerio Público, sin perjuicio de continuar con el procedimiento que corresponda.2. El Fiscal, recibida la comunicación, en coordinación con el Órgano Administrador del Tributo, dispondrá lo conveniente. En todo caso, podrá ordenar la ejecución de determinadas diligencias a la Administración o realizarlas por sí mismo. En cualquier momento, podrá ordenar al Órgano Administrador del Tributo le remita las actuaciones en el estado en que se encuentran y realizar por sí mismo o por la Policía las demás investigaciones a que hubiere lugar.

Artículo 9.- La Autoridad Policial, el Ministerio Público o el Poder Judicial cuando presuma la comisión del delito tributario, informarán al Órgano Administrador del Tributo que corresponda, debiendo remitir los antecedentes respectivos a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en los Artículos 7 y 8 del presente Decreto Legislativo.

Artículo 10.- En los casos de delito de defraudación tributaria, el Juez al dictar mandato de comparecencia o la Sala Penal al resolver sobre la procedencia de este mandato, deberá imponer al autor la prestación de una caución de acuerdo a lo siguiente: a) En los delitos previstos en los Artículos 1, 3 y 5 del presente Decreto Legislativo, se aplicarán las normas generales que rigen a la caución. b) En los delitos previstos en el Artículo 2 del presente Decreto Legislativo, la caución será no menor al treinta por ciento (30%) del monto de la deuda tributaria actualizada, excluyéndose los montos por concepto de multas, de acuerdo a la estimación que de aquella realice el Órgano Administrador del Tributo. c) En el delito previsto en el inciso a) del Artículo 4 del presente Decreto Legislativo, la caución será no menor al monto efectivamente dejado de pagar, reintegrado o devuelto, de acuerdo a la estimación que de este realice el Órgano Administrador del Tributo. d) En el delito previsto en el inciso b) del Artículo 4 del presente Decreto Legislativo, la caución será no menor al cincuenta por ciento (50%) del monto de la deuda tributaria actualizada, excluyéndose los montos por multas, de acuerdo a la estimación que de aquella realice el Órgano Administrador del Tributo.

Artículo 13.- En los casos que se haya cumplido con el pago de la deuda tributaria actualizada, el Juez o la Sala Penal, según corresponda, determinará el monto de la caución de acuerdo a la responsabilidad y gravedad del hecho punible cometido, así como a las circunstancias de tiempo, lugar, modo y ocasión.

Artículo 14. En el caso que se impute la comisión de varios delitos de defraudación tributaria, y a fin de cumplir lo dispuesto en el Artículo 10 del presente Decreto Legislativo, la caución deberá fijarse en base al total de la deuda tributaria que corresponda.

Artículo 15.- En el caso que sean varios los imputados que intervinieron en la comisión del hecho punible, el Juez o la Sala Penal impondrá al partícipe, un monto no menor al diez por ciento (10%) de la caución que corresponde al autor.

Artículo 16.- En los casos que sean varios imputados, los autores responderán solidariamente entre sí por el monto de la caución determinada según corresponda. Igual tratamiento recibirán los partícipes.

CONSECUENCIAS ACCESORIAS. Artículo 17.- Si en la ejecución del delito tributario se hubiera utilizado la organización de una persona jurídica o negocio unipersonal, con conocimiento de sus titulares, el Juez podrá aplicar, conjunta o alternativamente según la gravedad de los hechos, las siguientes medidas: a) Cierre temporal o clausura definitiva del establecimiento, oficina o local en donde desarrolle sus actividades. El cierre temporal no será menor de dos ni mayor de cinco años. b) Cancelación de licencias, derechos y otras autorizaciones administrativas. c) Disolución de la persona jurídica.

DISPOSICIONES FINALES Y TRANSITORIAS. Primera.- Lo dispuesto en los Títulos II y IV del presente Decreto Legislativo será de aplicación al delito de elaboración y Comercio Clandestino de productos previsto en los Artículos 271 y 272 del Código Penal, aprobado por el Decreto Legislativo N° 635 y normas modificatorias. Segunda.- La Autoridad Policial y el Ministerio Público, dentro de los noventa (90) días de vigencia de presente Decreto Legislativo, remitirán al Órgano Administrador del Tributo las denuncias por delito tributario que se encuentren en trámite, así como sus antecedentes a fin de dar cumplimiento a los Artículos 7 y 8 de presente Decreto Legislativo. Tercera.- Las denuncias por delito tributario que se presenten ante la Autoridad Policial o el Ministerio Público serán remitidas al Órgano Administrador del Tributo a fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en el Artículo 7 y 8 del presente Decreto Legislativo. Cuarta.- De acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 189 del Código Tributario, y a efecto que la Justicia Penal Ordinaria realice el juzgamiento por delito tributario, el Ministro de Justicia coordinará con el Presidente de la Corte Suprema de Justicia de la República la creación, en el Distrito Judicial de Lima, de una Sala Superior dedicada exclusivamente a delitos Tributarios y Aduaneros cuando las circunstancias especiales lo ameriten o a instancia del Ministro de Economía y Finanzas. Quinta.- Lo dispuesto en el Título II del presente Decreto Legislativo no será de aplicación a los procesos penales por delito tributario, que se encuentren en trámite. Sexta.- La Policía Nacional sólo podrá prestar el apoyo a que se refiere el Artículo 8 del presente Decreto Legislativo, a solicitud expresa del Órgano Administrador del Tributo.

5.3. Marco normativo del derecho penal tributario de la república de Argentina

El delito tributario, en su modalidad de defraudación tributaria, se encuentra contenido en la Sección II del Capítulo II del Título XI del Libro Segundo del Código Penal; sin embargo, dada su especialidad y en razón de las materias jurídicas que confluyen - Derecho tributario y Derecho Penal-, así como la vinculación del citado ilícito con la actuación de las respectivas administraciones tributarias, resulta necesario que en una ley penal especial se legisle sobre esta materia. En este sentido, el delito de defraudación tributaria puede ser legislado íntegro y ordenadamente en su parte sustantiva; asimismo, pueden establecerse normas procesales que posibiliten una efectiva investigación y especializado juzgamiento en su parte adjetiva.

Por su parte, la existencia de una norma penal especial origina un mayor conocimiento y difusión de la materia que se legisla, así como un mayor efecto preventivo en la sociedad. Estos efectos deben ser necesariamente considerados al momento de legislar sobre el delito de defraudación tributaria, a fin de generar una mayor conciencia tributaria y una abstención en la comisión del citado ilícito, dado que el mismo afecta de manera significativa a la sociedad, por cuanto perjudica el proceso de ingresos y egresos a cargo del Estado, imposibilitando que éste pueda cumplir con su rol principal de brindar los servicios básicos a los miembros de la sociedad y generando además planes de desarrollo global.

La dación de una norma penal especial en materia penal no afecta el sistema jurídico penal, ni procesal penal, por cuanto los principios rectores del derecho penal, así como las garantías contenidas en el derecho procesal penal, son de aplicación obligatoria a todas las normas relacionadas con estas materias. Por consiguiente, las disposiciones de esta norma penal especial no alteran el sistema jurídico penal, ni por ende los derechos y garantías de las personas, contenidas en la Constitución Política del Argentina.

a.- De la técnica legislativa atendiendo a la dogmática penal

Los artículos 268 y 269 del Código Penal de Argentina regulan el delito de defraudación tributaria; sin embargo, no contienen atenuantes ni agravantes del citado ilícito. Por su parte el artículo 269 contiene modalidades repetitivas del tipo base o que, de acuerdo a una interpretación lógica, podría contraponerse al tipo base.

Las modificaciones de dichos artículos otorgarían un tratamiento integral y ordenado al delito de defraudación tributaria.

Con respecto al artículo 268 DEL CODIGO PENAL (TIPO BASE):

El artículo 1 del proyecto de Decreto Legislativo contiene el tipo base del delito de defraudación tributaria, conservando completamente la conducta descrita en el artículo 268 del Código Penal, por considerarla acertada.

Con respecto al artículo 269 DEL CODIGO PENAL (MODALIDADES):

Es conveniente señalar que las modalidades son establecidas por el legislador, teniendo en cuenta que las mismas no pueden ser derivadas directamente de la interpretación del tipo base o genérico, por lo cual es necesario precisar las conductas que deben ser consideradas como delito, pese a que no fluyan directamente del tipo principal. Esto no significa que las modalidades puedan ser totalmente distintas al tipo base, por cuanto deben mantener los elementos principales y constitutivos del tipo base.

Con relación a las modalidades contenidas en el precitado artículo 269, se proponen los siguientes cambios:

Modalidades que se mantienen como tales:

El artículo 2 del proyecto de decreto legislativo sólo mantiene, aunque con ligeras modificaciones, dos de las nueve modalidades contenidas en el artículo 269 del Código Penal.

Las modalidades que se mantienen parcialmente son las que estaban contenidas en los numerales 2 y 6 del artículo 269 del Código Penal.

La modalidad contenida en el numeral 2 se mantiene en virtud que la conducta mencionada no se deriva fácilmente del tipo base, siendo necesaria su legislación de manera expresa. Mientras el tipo base señala que la defraudación se comete mediante engaño, lo que sugiere un accionar del sujeto activo perceptible por los

sentidos; la modalidad otorga la calidad de engaño a una omisión del sujeto cuando exista obligación de declarar determinados bienes, situación que no se desprende directamente del tipo base. En esta modalidad, el presente proyecto elimina el ocultamiento de frutos o productos por considerar que los mismos se encuentran contenidos dentro del término "ingresos", que señala la citada modalidad.

La modalidad contenida en el numeral 6 se mantiene porque al igual que la mencionada anteriormente no se deriva fácilmente del tipo base. Mientras el tipo base señala como elemento constitutivo el engaño, la modalidad describe un abuso de confianza que es necesario equiparar con el engaño mencionado, pero que esta equivalencia debe estar señalada necesariamente en la ley. El proyecto en esta modalidad elimina el plazo de 3 meses que otorgaba el numeral 6, dado que, atendiendo a la unidad del derecho penal nos encontramos ante un delito especial de apropiación ilícita de tributos, y en estos casos, sólo es necesario comprobar el ánimo del sujeto activo de apropiarse del bien mediante alguna conducta, una vez vencido el plazo que tenga para la devolución o entrega, sin que sea necesario otorgar un plazo adicional. Esta modificación se hace en virtud de mantener la coherencia con el delito de apropiación ilícita prevista en el Código Penal, por ser la mencionada modalidad un tipo especial del mismo.

Modalidades derogadas

El proyecto elimina la modalidad contenida en el numeral 1 del artículo 269 antes mencionado, por ser repetitiva del tipo base, en lo referente a la conducta descrita, y por contener un requisito que distorsiona lo señalado en el tipo base; es decir, que dicha modalidad podría estimarse consumada de acuerdo a su propia redacción cuando se anule o reduzca la materia imponible, sin necesidad de verificar el impago del tributo. Esta modalidad contradice el tipo base, por cuanto éste requiere, para su consumación, que se deje de pagar en todo o en parte los tributos establecidos por ley.

También se elimina la modalidad contenida en el numeral 7, dado que no contiene el elemento fraudulento que exige el tipo base, y que no puede ser reemplazado, como aparentemente quiere hacer la citada modalidad, con el término "intencional", el mismo que es aplicable a todos los delitos que no contengan dentro de su descripción típica la palabra "culpa", tal como lo dispone el artículo 12 del Código Penal.

Asimismo, se elimina la modalidad contenida en el numeral 4 dado que, de acuerdo a las normas generales del Código Penal, se trataría de una disposición contenida dentro de los artículos 23 al 27 del Código Penal.

Modalidades incorporadas a un tipo autónomo

Las modalidades descritas en los numerales 3 y 5 dejan de ser tales y son incorporadas, con algunas modificaciones, en un tipo autónomo (artículo 5 del Proyecto), no dependiente del tipo base, por cuanto éste requiere que exista un tributo impago para su configuración, mientras que en aquél basta con la existencia de graves irregularidades de carácter contable ligadas a la tributación, las mismas que pueden no originar un tributo impago, pero sí una lesión al proceso de ingresos y egresos que es el bien jurídico protegido. Por ello, estas modalidades deben ser consideradas en un tipo autónomo, que constituiría en algunos casos un tipo subsidiario del tipo base, dado que cuando existan las maniobras fraudulentas descritas en el artículo 5 del Proyecto y no exista tributo impago se aplicará el citado artículo, mientras que si existen las citadas maniobras fraudulentas y además se presenta el tributo impago se aplicará el tipo base o sus modalidades, contenidos en el artículo 1 y 2 del proyecto.

La modalidad descrita en el numeral 8 también deja de ser tal y es incorporada con algunas modificaciones en un tipo autónomo de defraudación tributaria, el mismo que contiene una mayor pena (inciso a del artículo 4 del Proyecto). La explicación radica en que el tipo base de la defraudación tributaria se encuentra en el dejar de pagar los tributos, mientras que en los casos descritos en la citada modalidad se consuma el delito con la obtención indebida de beneficios fiscales, lo cual en la mayoría de los casos origina que se dejen de pagar los tributos. En consecuencia, este delito se configuraría sólo con la indebida obtención del beneficio fiscal, sin necesidad de probar que existe un tributo dejado de pagar por el sujeto activo.

De igual manera, la modalidad descrita en el numeral 9 deja de ser tal y es incorporada con algunas modificaciones en un tipo autónomo de defraudación tributaria, que contiene una mayor pena (inciso b del artículo 4 del Proyecto). La explicación radica en que el tipo base requiere maniobras fraudulentas que finalicen en un dejar de pagar los tributos, lo cual origina que el delito se ubique fundamentalmente en la etapa de liquidación del tributo. El tipo base supone que el delito se configurará cuando el sujeto activo de alguna forma fraudulenta disminuya o anule el monto a pagar por concepto de tributos, mientras que este tipo no requiere que el sujeto realice ninguna maniobra fraudulenta para disminuir o anular el monto a pagar por concepto de tributos, sino que una vez establecido el monto correcto que se debe pagar por tributos, el acreedor tributario se encuentre imposibilitado de cobrar dichos tributos, por el estado de insolvencia del deudor tributario obtenido por medios fraudulentos.

El proyecto del presente decreto legislativo incorpora un cambio en esta modalidad por cuanto el mencionado numeral dispone que el estado de insolvencia sea provocado o simulado una vez iniciado el proceso administrativo o judicial, mientras el Proyecto propone que esta provocación o simulación se realicen una vez iniciado el proceso de verificación y/o fiscalización. El cambio se fundamenta en que dentro del proceso de verificación y/o fiscalización se descubren las irregularidades tributarias, siendo esto conocido por el deudor tributario en esa etapa, motivo por el cual desde ese momento se deben prohibir las maniobras fraudulentas tendientes a que el deudor tributario se coloque en una situación de insolvencia y no como lo señala

el numeral 9 desde el momento en que se inicia el proceso administrativo o judicial, que necesariamente son posteriores al conocimiento que tiene el deudor tributario de la detección de sus infracciones por la administración tributaria.

b.- Nuevos tipos penales

Los nuevos tipos penales se han creado en virtud de algunas modalidades ya existentes en el artículo 269 del Código Penal a fin de otorgarle una mayor claridad al delito de defraudación tributaria, o en otros casos debido a la necesidad de crear una figura atenuada del tipo base.

Las modalidades contenidas en los numerales 3 y 5, además de otras conductas han pasado a formar parte del artículo 5 del proyecto, que contiene el delito contable. Asimismo, las modalidades contenidas en los numerales 8 y 9 han pasado a formar parte del artículo 4 del Proyecto, el cual contiene conductas con presupuestos distintos al señalado en el tipo base y que revisten mayor gravedad.

- Tipo autónomo (DELITO CONTABLE):

El artículo 5 del Proyecto crea el delito contable relacionado estrechamente a la tributación. La razón de este artículo responde a la constatación de la lesión que se origina al bien jurídico (proceso de ingresos y egresos) en virtud del incumplimiento de

normas contables básicas. Este tipo penal es una constatación de la extensión del bien jurídico, por cuanto el proceso de ingresos y egresos es un bien jurídico dinámico que está presente desde el momento en que se realizan hechos gravados y por ende no es necesario esperar a que exista un perjuicio económico para sostener que existe el delito de defraudación tributaria, sino basta con cualquier alteración seria que se produzca sobre este bien jurídico.

- Tipo autónomo (FIGURAS AGRAVADAS):

Han sido extraídas de las modalidades existentes en los numerales 8 y 9 del artículo 269, las mismas que fueron explicadas en los 2.2.3. Sin embargo, es conveniente mencionar que su separación del tipo base y del tipo que señala las modalidades se debe, en el caso del numeral 8 (inciso a del artículo 4 del proyecto) a que contiene una figura distinta a la de "dejar de pagar los tributos" (tipo base y modalidades), y supone la indebida obtención de beneficios fiscales que, en algunos casos, no implica un impago de los tributos. En cuanto al numeral 9 (inciso b del artículo 4 del Proyecto), su autonomía deriva del hecho que el tipo base y el que señala las modalidades se dirigen a establecer el delito de defraudación tributaria en su fase de liquidación y/o determinación, mientras que este numeral contempla el fraude tributario en la etapa de recaudación.

- Tipo atenuado

El artículo 3 del proyecto ha creado, en virtud de la intensidad de daño al bien jurídico, un delito de defraudación tributaria con los mismos elementos del tipo base pero atenuado en lo que corresponde a la pena. La atenuación responde a la naturaleza del bien jurídico, por cuanto al ser éste de carácter económico es imprescindible señalar diferencias en las consecuencias jurídicas penales (pena) en virtud de la magnitud del daño causado por el comportamiento del sujeto activo.

c. Penalidad

El proyecto, al proponer en su parte sustantiva 5 artículos independientes requiere establecer las penas de acuerdo a la intensidad del daño al bien jurídico que ofrezcan los diversos artículos.

El artículo 1 del proyecto contiene el tipo base, el artículo 2 las modalidades del tipo base, el artículo 3 el tipo atenuado, el artículo 4 un tipo autónomo agravado y el artículo 5 un tipo autónomo referido a las obligaciones contables. En función de esta sistemática se proponen las siguientes penas:

- Artículo 1: de 5 a 8 años de pena privativa de libertad.
- Artículo 2: de 5 a 8 años de pena privativa de libertad.
- Artículo 3: de 2 a 5 años de pena privativa de libertad.
- Artículo 4: de 8 a 12 años de pena privativa de libertad
- Artículo 5: de 2 a 5 años de pena privativa de libertad.

En cuanto a la magnitud de la pena, el proyecto propone homologar las penas del delito tributario de defraudación tributaria con las penas establecidas para los delitos tributarios de contrabando y defraudación de rentas de aduanas establecidos en la ley N° 26461. Esta homologación supone el aumento de penas para el delito de defraudación tributaria en su tipo base (artículo 1 del proyecto) atendiendo a que la magnitud del injusto o del daño al bien jurídico en todos los delitos tributarios es igual, este sentido, resulta necesario homologar las penas en los delitos de defraudación tributaria, con las antes señaladas, lo cual implica un incremento en la penalidad tanto en sus tipos bases como en los agravados por lo cual la consecuencia jurídica de la comisión de los citados delitos debe ser la misma.

Las modalidades mantienen las penas señaladas para el delito base dado que, sólo constituyen aclaraciones y/o especificaciones del mismo.

Asimismo, a fin de mejorar la técnica legislativa se propone la creación de un tipo atenuado y de un tipo autónomo referido al delito contable, los mismos que, atendiendo a la magnitud del daño al bien jurídico, serían sancionados con una pena menor al tipo base.

En cuanto al tipo autónomo agravado la pena se incrementa en relación al tipo base, conservando los parámetros establecidos para los delitos tributarios de contrabando y defraudación de rentas de aduanas.

De otro lado, el proyecto elimina la pena de multa, por cuanto de mantenerse se estaría sancionando doblemente con pena pecuniaria por el mismo hecho. Esta duplicidad se daría dado que, el Código Tributario sanciona con multa a las conductas que pueden configurar delitos en base a que constituyen infracciones tributarias. Esta modificación afirma el principio jurídico que sólo se puede sancionar una vez por un mismo hecho.

d. Acción penal

El proyecto establece que el Ministerio Público, en los casos de delito tributario, podrá ejercitar la acción penal sólo a petición de parte agraviada, considerando que la parte agraviada es el órgano administrador del tributo, que administre el tributo materia del delito.

De esta manera se sustituye el carácter público del ejercicio de la acción penal en los delitos de defraudación tributaria, por una forma mixta, en la que una vez presentada la denuncia por el Órgano Administrador del Tributo ante el Ministerio Público, la acción penal no puede ser detenida por la administración tributaria.

Además, de esta forma se asegura que la denuncia elaborada por el Órgano Administrador del Tributo contenga toda la información necesaria que permita al Ministerio Público evaluar la procedencia de la denuncia, o en su caso, permita al

citado organismo iniciar una investigación fiscal con mayores elementos probatorios, asimismo, debe tenerse presente lo siguiente:

- El Ministerio Público, en la actualidad, se encuentra limitado en relación a la investigación del delito de defraudación tributaria, debido en primer lugar a que no cuentan con los elementos técnicos suficientes para determinar adecuadamente el delito materia de investigación, sumándose a ello la falta de especialización que se requiere. En segundo lugar, se ven limitados en su investigación porque el Órgano Administrador del Tributo se encuentra en imposibilidad legal de informar sobre aspectos tributarios relacionados con el sujeto denunciado. Esta información resulta imprescindible para el Ministerio Público a fin de evaluar correctamente los hechos denunciados.

Este impedimento, se encuentra constituido por la Reserva Tributaria contemplada en el artículo 85 del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N°773, modificados por la Ley N° 26414 y Decreto Legislativo N° 792.

e. El Código Tributario, en el artículo 189 establece a la administración tributaria la facultad de formular denuncias cuando tenga conocimiento de hechos que pudieran configurar delito tributario. En este sentido, dicha facultad debe guardar coherencia con la potestad que sólo la Administración Tributaria pueda denunciar por delito de defraudación tributaria, dado que, en la actualidad carece de sentido la facultad de

denunciar de la Administración tributaria si toda persona puede denunciar directamente dicho delito.

De otro lado, el Ministerio Público ante las denuncias por delito de defraudación tributaria presentadas por particulares, remite las mismas a la administración tributaria a fin que investiguen al denunciado. Este mandato resulta no adecuado al orden jurídico por cuanto la Administración Tributaria dentro de sus funciones no contiene la de investigar delitos y además la fiscalización administrativa que realiza la misma es facultativa en virtud de sus objetivos y fines. Asimismo, es imposible que la Administración tributaria pueda fiscalizar a todas las personas denunciadas ante el ministerio Público, debiendo hacer un uso racional de dicha facultad.

f. De la caución

La legislación procesal vigente indica que la determinación del monto de la caución debe establecerse en base a la naturaleza del delito, la condición económica, personalidad, antecedentes del imputado, el modo de cometer el delito y la gravedad del daño.

Sin embargo, actualmente, no existe una adecuada precisión en los delitos de defraudación tributaria, lo cual origina que se impongan montos que difieren significativamente del beneficio económico obtenido ilícitamente por el sujeto activo del mencionado delito.

El presente proyecto sustenta la aplicación del monto de la caución, en la gravedad del perjuicio económico que se ocasiona a la sociedad por el delito de defraudación tributaria y señala que, el monto de la caución debe estar directamente relacionado con el beneficio obtenido indebidamente por el sujeto activo del delito.

El proyecto no contiene un monto de caución excesivo, dado que, en primer término no se considera el monto total de la deuda tributaria sino tan sólo un porcentaje de la misma, y en segundo término, se excluye de la deuda tributaria el monto correspondiente a la sanción multa.

g. De las consecuencias accesorias

En la ejecución de los delitos de defraudación tributaria se utiliza generalmente la organización de personas jurídicas, quienes se benefician ilícitamente. En este sentido, es necesario que la ciudadanía constate, que las sentencias emitidas por el Órgano Jurisdiccional, contengan medidas administrativas contra las personas jurídicas que se benefician con la comisión del delito.

h. Necesidad de que se creen los órganos jurisdiccionales especializados, dentro de los aspectos que deben considerarse al respecto, se encuentra:

A pesar de considerarse que la solución no es buscar la represión en el caso del contribuyente para que aporte los impuestos, sino en fortalecer como se dijo

anteriormente, la cultura tributaria, así como sancionar efectivamente a los funcionarios o empleados públicos que abusan de su puesto, aprovechándose de los fondos públicos para su propio beneficio, no es a través del Derecho penal, por considerar este como la última razón del ejercicio del poder punitivo del Estado. Es necesario que se creen órganos especializados en materia tributaria no solo para sancionar, sino para conocer de todos los asuntos relacionados con el Estado y los particulares en calidad de contribuyentes.

Aparte de lo anterior, respecto a los órganos jurisdiccionales de naturaleza penal específicos, debe realizarse un proyecto de ley que fortalezca y perfeccione la jurisdicción tributaria de carácter penal. El proyecto de ley debe denominarse Ley de Tribunales Tributarios y Aduaneros, y debe responder de alguna manera a las exigencias planteadas por los principales actores del sector, especialmente la de los contribuyentes. Esta medida podría mejorar sustancialmente la garantía de independencia de los nuevos tribunales respecto al trabajo que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria.

i. Aspectos importantes que se deben tomar en cuenta al momento de reformar el Código Tributario

- Creación de tribunales tributarios y aduaneros Las principales funciones de esta nueva judicatura serán, en general, las siguientes: 1. Resolver las reclamaciones que se presenten en el ámbito tributario y aduanero, en conformidad a lo establecido en el

Código Tributario y en la Ordenanza de Aduanas.2. Disponer, en los fallos que se dicten, la devolución y pago de las sumas solicitadas indebidamente o en exceso a título de impuestos, reajustes, intereses, sanciones, costas u otros gravámenes.3. Conocer de los procedimientos por vulneración de derechos contenidos tanto en la legislación nacional e internacional de carácter aduanera como en el Código Tributario.

- Número de tribunales y de funcionarios para ello. Se debe crear a nivel nacional los Tribunales Tributarios y aduaneros, que sean necesarios por lo menos uno en la capital y uno en cada región territorial.

- El proyecto de ley, debería contemplar que para aquellos tribunales que concentren una mayor cantidad de reclamaciones de índole tributario aduanero, existan secretarías especializadas en materias aduaneras.

- Los nombramientos del juez y de los secretarios del tribunal deben cumplir los mismos requisitos para lo que sucede en el caso de cualquier juez de acuerdo a la Ley de la Carrera Judicial.

Se deben crear también los tribunales tributarios.

Ahora bien, como se dijo arriba, también deben realizarse reformas en los aspectos administrativos propios de la administración tributaria como: a) Creación de la Unidad Administradora de los Tribunales tributarios para dar soporte administrativo y

de gestión a los tribunales, el proyecto de ley debe crear la Unidad Administradora, que será un órgano funcionalmente desconcentrado de la Administración Tributaria, cuya función será determinada por medio de un Decreto emanado del Congreso de la República.

Respecto al procedimiento administrativo o judicial, deben realizarse reformas. Porque estos deben ser procedimientos administrativos y judiciales eficientes y expeditos, para conocer y juzgar las causas que conozcan los nuevos tribunales, que deben tener por finalidad asegurar el efectivo cumplimiento de principios procesales esenciales, tales como los de bilateralidad, igualdad procesal, contradictoriedad, concentración, economía procesal y publicidad.

Se debe considerar una etapa administrativa previa a la judicial denominada: Reconsideración Administrativa. Esta etapa será de carácter voluntario y ya no constituye una etapa previa para poder interponer el reclamo ante el juez tributario competente. De esta manera, los contribuyentes que se vean afectados por liquidaciones, giros o resoluciones que consideren no ajustadas a derecho, tendrán la opción de solicitar a la autoridad la corrección de los vicios o errores de que pueda adolecer el respectivo acto administrativo o, sin cumplir con ningún requisito previo, recurrir ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros.

Además, como forma de garantizar la eficiencia de los procedimientos, el plazo establecido para poder reclamar ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros no se

interrumpirá o suspenderá por el hecho de haber sido objeto de haber solicitado la revisión ante la autoridad administrativa. Procedimientos específicos en las reclamaciones que deben provocar reformas al Código Tributario. Los aspectos más relevantes son los siguientes :i. El plazo para interponer el reclamo será de 90 días hábiles contado desde la notificación del acto administrativo que se impugna.ii. Por su parte, el plazo para contestar el reclamo por parte de la Administración tributaria será de 20días hábiles.iii. Término probatorio será de 20 días, ampliable a 30 en casos calificados (diligencias probatorias fuera del lugar en que se sigue el juicio, entorpecimientos).iv. Las pruebas presentadas en el transcurso del juicio serán apreciadas por el juez de acuerdo a las reglas de la sana crítica. IV. Incorporación de un procedimiento especial de reclamo por vulneración de derechos.

El proyecto de ley debe proponer la creación de un nuevo procedimiento, vinculado con el proyecto de ley en trámite que modifica el Código Tributario en lo relativo a los derechos de los contribuyentes, con el objeto de establecer un medio de impugnación de actuaciones del Servicio del Impuestos Internos que, no siendo reclamables mediante alguno de los otros procedimientos que contempla el Código Tributario, afecten derechos de los contribuyentes.

En resumen, el proyecto de ley sobre Justicia Tributaria aborda principalmente, los siguientes aspectos: 1. Independencia orgánica de los Tribunales Tributarios y Aduaneros. • Independencia de los nuevos Tribunales para interpretar las normas tributarias y aduaneras. *Sin duda esta es la transformación más significativa que da la*

base y el sustento a los nuevos tribunales. • Independencia Administrativa, a través de la creación de una Unidad Administradora cuyo encargado, además de ser seleccionado a través de normas, Incorporación del procedimiento contencioso aduanero a la competencia de estos Tribunales. 3. Establecimiento de procedimientos eficientes y expeditos. 4. Incorporación de un procedimiento de amparo de derechos de los contribuyentes. 5. Especialización de las Cortes de Apelaciones en materias tributarias y aduaneras.

CONCLUSIONES

1. El derecho tributario se conforma por un conjunto de normas jurídicas, instituciones, leyes, principios que tienen su base fundamental en la Constitución Política de la República, en donde interviene como parte fundamental para el pago de tributos con los cuales subsiste el Estado, como lo es el contribuyente.
2. Es evidente que existe poca transparencia en el manejo de los recursos, así como en la no política del Estado de fomentar una cultura del pago de impuestos, lo cual conlleva a realizar por parte de las contribuyentes acciones tendientes al no pago, y esto ha sido reprimido a través del derecho penal, lo cual no debería ser así.
3. El juez de paz penal o de turno penal, se ha convertido en un delegado de la Superintendencia de Administración Tributaria, desnaturalizando su función y su carácter imparcial en las relaciones de los particulares, entre estos, y de estos con el Estado, a través de las faltas que juzga, especialmente cuando impone sanciones por cierre temporal o permanente de establecimientos, y tiene que ser el ejecutor de dicha medida.

4. La sanción del cierre temporal o permanente de establecimientos comerciales, no cumple los fines para los cuales se creó es decir, fines preventivos y disuasorios y tampoco propicia la no reincidencia.

5. La Corte Suprema de Justicia no ha impulsado ninguna iniciativa de ley que proponga la reforma con relación al cierre de empresas ya que según la ley de la materia faculta a un juez de paz penal para dictar el cierre de establecimientos siendo una competencia administrativa tributaria.

RECOMENDACIONES

1. Derivado que con la sanción del cierre temporal o permanente de establecimientos comerciales, el Estado incumple su función de fomentar una cultura del pago de impuestos en los contribuyentes, se hace necesario que este promueva políticas gubernamentales no de cierre de establecimientos, sino de apertura de los mismos, basado en la obligación de brindar un mejor desarrollo socioeconómico a la población guatemalteca, como parte de sus obligaciones constitucionales.
2. El congreso debe reformar el artículo 85 del Código Tributario, en el sentido que las infracciones tributarias cometidas por las empresas sean sancionadas con multa y no como sucede actualmente, con el cierre temporal de establecimientos y mandar a crear a la corte suprema de justicia juzgados de paz tributario.
3. Al ser reformado el artículo 85 del Código Tributario la corte suprema de justicia debe crear juzgados de paz tributarios para que conozca el cierre temporal de establecimientos, conflictos que se generan en materia administrativa tributaria derivado del pago de impuestos, específicamente el cierre temporal de establecimientos, para fortalecer los principios procesales.
4. Los jueces de paz penal deben interpretar las leyes aplicando los principios y las relaciones interorganicas con los particulares, para mantener un verdadero

estado de derecho, con el objeto de que dichos órganos jurisdiccionales no actúen en desconocimiento de su actividad y las resoluciones sean adecuadas ya que cada una de ellas produce efectos jurídicos.

BIBLIOGRAFÍA

- ACOSTA ROMERO, Miguel. **Teoría general del derecho administrativo**. México, D.F.: Ed. Porrúa, 1989.
- ALVAREZ DIAZ, Luis. **Los tributos en Guatemala**. 1998.
- AQUINO, Miguel. **La evasión tributaria**. 2da. Ed. México, ed. UNNE, 1998.
- AQUINO, Miguel. **Origen y antecedentes de la administración tributaria**. Venecia, (s.e), 1993.
- AYALA CORAO, Carlos. **La acción de amparo constitucional**. Caracas, Venezuela: Ed. Jurídica, 1988.
- BADELL MADRID, Rafael. **El recurso por abstención o carencia en derecho procesal administrativo**. Valencia: Ed. Vadell Hermanos, 1995.
- BARRIOS DE ANGELIS, Dante. **Teoría del proceso**. Buenos Aires. Ed. Depalma, 1979.
- BERIZONCE, Roberto. **Efectivo acceso a la justicia**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Platense, 1987.
- BIELSA, Rafael. **La función pública**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1989.
- BREWER CARIAS, Allan. **Las abstención, silencio y negativa de la administración y su control**. Caracas, Venezuela: Ed. Universitaria, 1982.
- BREWER CARIAS, Allan. **Los diversos tipos de acciones y recursos contencioso-administrativo en Venezuela**. Caracas, Venezuela: Ed. Revista Jurídica, 1986.
- BREWER CARIAS, Allan. **El amparo contra sentencia o de cómo la sala de casación civil remedia arbitrariedad judiciales**. Venezuela: Ed. Revista Jurídica, 1988.
- BREWER CARIAS, Allan. **Nuevas tendencias en el contencioso administrativo en Venezuela**. Caracas, Venezuela: Ed. Revista Jurídica, 1993.
- BREWER CARIAS, Allan. **Reflexiones sobre el futuro del estado democrático y social de derechos en América latina**. Caracas, Venezuela: Ed. Revista Jurídica, 1997.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. 14^a. Ed. Buenos Aires Argentina. Ed. Helista. (s.f).
- CLAUDINO, Pita. **Concepto de la evasión tributaria**. Paraguay, (s.e.) 1982.

- CANASI, José. **Derecho administrativo**. Buenos Aires, Argentina. Ed. Ormia, 1984.
- CASTILLO GONZALEZ, Jorge Mario. Derecho administrativo. 2003.
- CHAVERO GAZDIK, Rafael. **La acción de amparo contra decisiones judiciales**. Caracas. Venezuela: Ed. FUNEDAJ, 1997.
- COMISIÓN ANDINA DE JURISTAS. **Protección de los derechos humanos. Definiciones operativas**. Lima, Perú. Ed. Juristas, 1997.
- COUTURE, Eduardo. **Fundamentos del derecho procesal civil**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1981.
- COUTURE, Eduardo. **Vocabulario jurídico**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1976.
- CUELLO CALON, Eugenio. **Derecho penal parte general y especial**. 5ª. Ed. Barcelona, Ed. Nauta S.A. 1968.
- CUENCA, Humberto. **Curso de casación civil**. Caracas, Venezuela: Ed. U.C.V., 1980.
- CUESTA, Rafael. **Curso de derecho administrativo**. Barcelona, España: Ed. Tecnos, 1985.
- DE LA RUA, Fernando. **El recurso de casación en el derecho positivo argentino**. Argentina: Ed. Zavalia, 1968.
- DEVIS ECHANDIA, Hernando. **Medios para incrementar la eficiencia de los servicios prestados por la justicia judicial**. Caracas, Venezuela: Ed. M & H, 1994.
- Diccionario enciclopédico ilustrado**. 4ª. ed. España, Ed. Ramón Sopena S. A. 1963.
- DIEZ, Manuel María. **Derecho administrativo**. Buenos Aires, Argentina, Ed. Plus, 1989.
- DUQUE CORREDOR, Ramón. **El procedimiento de la acción de amparo constitucional**. Caracas, Venezuela: (s.e.), 1980.
- FOUGE, Luis. **La historia de los tributos en el mundo**. Argentina: ed. 1998.
- JOHN, Due. **Análisis económico de los impuestos**. (s. l. i). Ed. El ateneo. 1960.
- LINARES, Gustavo. **El proceso de amparo en Venezuela**. Caracas, Venezuela: Ed. ISBN, 1993.

LINARES, Juan Francisco. **Derecho administrativo**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Astrea, 1986.

LORCA NAVARRETTE, Antonio. **Derecho procesal civil, laboral y centroamericano – administrativo**. Madrid. Ed. Tecnos. 1987.

MACHADO NETO, Antonio Luis. **Fundamentos egológica de la teoría general del derecho**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Eudeba. 1974.

MILLE MILLE, Gerardo. **Doctrina jurídica sobre acaparo laboral**. Caracas: Ed. Paredes, 1992.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**, 27ª. ed. Buenos Aires Argentina, Ed. Heliasta. 1988.

PICO JUNOY, Joan. **Las garantías constitucionales del proceso**. Barcelona: Ed. Bosh, 1997.

PIERRE TAPIA, Oscar. **Jurisprudencia de la corte suprema de justicia**. Caracas, Venezuela: Ed. Pierre tapia, 1988.

Problemática actual de la función de inspección. Revista de administración tributaria. (s.l.i.) (s.e.) (s.f.)

RODRÍGUEZ GARCÍA, Armando. **Medios de impugnación**. Caracas, Venezuela: Ed. Revista Jurídica, Ed. Lara, 1993.

RONDON DE SANSO, Hildegard. **La suspensión de los efectos de los actos administrativos en la esfera de las medidas cautelares**. Caracas, Venezuela: Ed. Revista Jurídica, 1989.

RONDON DE SANDO, Hildegard. **La acción de amparo contra los poderes públicos**. Caracas, Venezuela: Ed. Arte, 1994.

SAGUES, Guido Santiago. **La responsabilidad del Estado y de los magistrados y funcionarios judiciales por el mal funcionamiento de la administración de justicia**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma. 1989.

VESCOVI, Enrique. **Los recursos judiciales y demás medios impugnativos en Iberoamérica**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1988.

VILLEGAS LARA, Hector. **Derecho tributario**. Buenos Aires, Argentina: ed. 1996.

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente, 1,986.

Convención Americana de Derechos Humanos. Pacto de San José de Costa Rica, decreto número 6-78 del Congreso de la República. 1,978.

Código Penal guatemalteco decreto número 17-73 del Congreso de la República. 1,973.

Código Tributario guatemalteco decreto número 6-91 del Congreso de la República. 1,991.

Ley del Organismo Judicial decreto número 2 - 89 del Congreso de la República. 1,989.

Ley del Impuesto al Valor Agregado decreto número 27-92 del Congreso de la República. 1,992.

Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz decreto número 19-2004 del Congreso de la República. 2,004.

Ley del Impuesto Sobre la Renta decreto número 26-92 del Congreso de la República. 1,992.

Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles decreto número 15-98 del Congreso de la República. 1998.