

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIO DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORIA TRIBUTARIA

**LA CERTEZA JURÍDICA EN LA JURISPRUDENCIA ACTUAL DEL
PROCESO DE CIERRE DE EMPRESAS, ESTABLECIMIENTOS O
NEGOCIOS COMERCIALES**

MELANIE ANDREA DE PAZ GRACIAS



Quetzaltenango, 21 de junio de 2016

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIO DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORIA TRIBUTARIA

**LA CERTEZA JURÍDICA EN LA JURISPRUDENCIA ACTUAL DEL
PROCESO DE CIERRE DE EMPRESAS, ESTABLECIMIENTOS O
NEGOCIOS COMERCIALES**

**Informe final de tesis para la obtención del Grado de Maestra en Ciencias, con
base en el "Normativo de Tesis para optar al Grado de Maestra en Ciencias"
aprobado por la Junta Directiva de la Facultad de Ciencias Económicas, el 24 de
noviembre de 2014**

MSC. EDGAR ROBERTO SÁNCHEZ ROMERO
ASESOR

LICDA. MELANIE ANDREA DE PAZ GRACIAS
AUTORA

Quetzaltenango, 21 de junio de 201

La Certeza Jurídica en el proceso de cierre

La Certeza Jurídica en la Jurisprudencia Actual del Proceso de Cierre
de Empresas, Establecimientos o Negocios Comerciales

Melanie Andrea de Paz Gracias

Universidad de San Carlos de Guatemala
Centro universitario de Occidente (CUNOC)

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE
DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

AUTORIDADES

RECTOR MAGNIFICO

Dr. Carlos Guillermo Alvarado Cerezo

SECRETARIO GENERAL

Dr. Carlos Enrique Camey Rodas

CONSEJO DIRECTIVO

DIRECTORA GENERAL DEL CUNOC M Sc. María del Rosario Paz Cabrera

SECRETARIA ADMINISTRATIVA M Sc. Silvia del Carmen Recinos Cifuentes

REPRESENTANTE DE CATEDRATICOS

M Sc. Héctor Obdulio Alvarado Quiroa
Ing. Edelman Cándido Monzón López

REPRESENTANTES DE LOS EGRESADOS DEL CUNOC

Dr. Luis Emilio Búcaro

REPRESENTANTES DE ESTUDIANTES

Br. Luis Ángel Estrada García
Br. Edson Vitelio Amézquita Cutz

DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE POSTGRADOS

M Sc. Percy Ivan Aguilar Argueta

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Presidente: M Sc. Percy Iván Aguilar Argueta

Secretario: M Sc. Edgar Benito Rivera García

Coordinador: M Sc. Jorge Francisco Santisteban

Examinador: M Sc. Byron Inés de León

Asesor de Tesis

M Sc. José Edgar Roberto Sánchez

NOTA: Únicamente el autor es responsable de las doctrinas y opiniones sustentadas en la presente tesis (artículo 31 del Reglamento de Exámenes Técnicos y Profesionales del Centro Universitario de Occidente de la Universidad de San Carlos de Guatemala)



MSc. José Edgar Roberto Sánchez Romero

**CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
MASTER EN ADMINISTRACION TRIBUTARIA
COLEGIADO ACTIVO No. 655**



Maestro:

Percy Iván Aguilar

Director de Estudios de Postgrados

Centro Universitario de Occidente

Universidad de San Carlos de Guatemala

Su Despacho.

Respetable Maestro:

Por este medio me permito hacer de su conocimiento que revisé las observaciones sugeridas al trabajo de Tesis denominado **"LA CERTEZA JURÍDICA DE LA JURISPRUDENCIA ACTUAL DEL PROCESO DE CIERRE DE EMPRESAS, ESTABLECIMIENTOS O NEGOCIOS COMERCIALES"**, elaborado por la Licenciada **MELANIE ANDREA DE PAZ GRACIAS**, con Carné No. **201390272**, como resultado de la evaluación que se le efectuara el día viernes 20 de mayo del presente año, por lo que se cumplió con lo requerido por la terna examinadora y sugiero que se permita a la maestrante continuar con los trámites respectivos.

Sin otro particular,

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

Msc. José Edgar Roberto Sánchez Romero
Asesor de Tesis





USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala
Centro Universitario de Occidente
Departamento de Estudios de Postgrado
Secretaria



EL INFRASCRITO DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DEL CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA.

CERTIFICA:

Que ha tenido a la vista el libro de Actas de Exámenes Privados del Departamento de Estudios de Postgrado del Centro Universitario de Occidente en el que se encuentra el acta No. 127/2016 la que literalmente dice:-----

En la ciudad de Quetzaltenango, siendo las once horas del día viernes veinte de mayo del año dos mil dieciséis, reunidos en el salón de sesiones del Departamento de Estudios de Postgrado, el Honorable Tribunal Examinador, integrado por los siguientes profesionales: **Presidente:** M Sc. Percy Iván Aguilar Argueta; **Coordinador:** M Sc. Jorge Francisco Santisteban; **Asesor:** M Sc. Edgar Roberto Sanchez; **Examinador:** M Sc. Byron Inés de León; **Secretario:** M Sc. Benito Rivera García; con objeto de practicar el **Examen Privado** de la Maestría en **Consultoría Tributaria**, en el grado académico de **Maestro en Ciencias** de la **Licda. Melanie Andrea de Paz Gracias**, identificada con el número de carné **201390272** procediéndose de la siguiente manera:-----

PRIMERO: La sustentante practicó la evaluación oral correspondiente, de conformidad con el Reglamento respectivo.-----

SEGUNDO: Después de efectuadas las preguntas necesarias, los miembros del tribunal examinador procedieron a la deliberación, habiendo sido el dictamen **FAVORABLE**

TERCERO: En consecuencia el sustentante **Aprobó con Observaciones** las cuales son entregadas al estudiante para su incorporación al trabajo de investigación en coordinación con su asesor cubriendo así todos los requerimientos académicos necesarios previo a otorgarle el título profesional de **MAESTRA EN CONSULTORIA TRIBUTARIA**.-----

CUARTO: No habiendo más que hacer constar, se da por finalizada la presente, en el mismo lugar y fecha una hora con treinta minutos después de su inicio, firmando de conformidad, los que en ella intervinieron.-----

Y para los usos legales que al interesado convengan, se extiende, firma y sella la presente CERTIFICACIÓN en una hoja membretada del Departamento de Estudios de Postgrado del Centro Universitario de Occidente de la Universidad de San Carlos de Guatemala a los cuatro días del mes de junio del año dos mil dieciséis.-----

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

Certifica:


Yamara Yamileth Rodas De León
Secretaria de Postgrados

Vo. Bo.


M. Sc. Percy Iván Aguilar Argueta
Director de Postgrados





USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

**Centro Universitario de Occidente
Departamento de Estudios de Postgrado**



Secretaria

ORDEN DE IMPRESIÓN POST-CUNOC-016-2016

El Infrascrito Director del Departamento de Estudios de Postgrado del Centro Universitario de Occidente de la Universidad de San Carlos de Guatemala, luego de tener a la vista el dictamen correspondiente del asesor y la Certificación del acta No. 127-2016 de fecha 20 de mayo del año dos mil dieciséis, suscrita por los Miembros del Tribunal Examinador designados para realizar Examen Privado de la Tesis Titulada **“La certeza jurídica en la Jurisprudencia Actual del proceso de Cierre de Empresas, establecimientos o Negocios Comerciales”**, presentada por la maestrante **Melanie Andrea de Paz Gracias** con número de carné **201390272** previo a conferírsele el título de **Maestra en Ciencias en Consultoría Tributaria**, **autoriza** la impresión de la misma.

Quetzaltenango, 04 de junio de 2016.

IMPRIMASE

“ID Y ENSEÑAR A TODOS”

M. Sc. Percy Iván Aguilar Argueta
Director



cc. Archivo

Dedicatoria

Dedico este logro a la Vida misma (Jesús), cuyos caminos siempre serán más extensos que los míos, y pensamientos mucho más altos que los más sabios de esta tierra... Hoy he descubierto un mundo que me ha llevado a lo constantemente nuevo, al estudio crítico, al apocamiento desafiante, al siempre es ahora y a la complejidad del mundo tributario, que me ha conquistado sin notarlo...

Para ustedes familia, el lujo de mi existencia, mis alas extendidas, el regocijo de mi corazón, y sobre todo para la coautora de mi vida, mi madre. Mis éxitos y conquistas siempre serán suyos...

Para ustedes Maestros tributaristas, sus pasos y pasión por el mundo tributario me han enraizado...

Resumen

Palabras claves: Seguridad Jurídica, cierre temporal, infracción, doctrina legal.

La seguridad jurídica del proceso de cierre temporal de negocios, empresas o establecimientos comerciales, se estudió conforme al análisis de casos que dieron origen al giro jurisprudencial, siendo estos la unidad de análisis de la presente investigación, atendiendo a una monografía descriptiva con enfoque cualitativo.

Se estudió y analizó la doctrina legal en las sentencias identificadas con los números de expedientes: 5375-2012, 1885-2013 y 5783-2013. Para lograr un mejor entendimiento se abordaron como antecedentes históricos la regulación del proceso de cierre desde su creación hasta la actualidad, demostrando los cambios que ha tenido esta figura dentro de la normativa guatemalteca, así mismo se analizaron los elementos que forman parte del derecho sancionador y las justificantes de un trato diferenciado. De igual manera, se escudriñaron las posibles incidencias y posturas que surgen a raíz del giro jurisprudencial de la Corte de Constitucionalidad en torno a la sanción de cierre temporal.

Como conclusión se arribó a que efectivamente la seguridad jurídica es vulnerada en la nueva jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad, a pesar de ser un elemento principal del Estado de Derecho y que el Estado, está obligado a brindar con claridad las reglas bajo las cuales ha de tramitarse algún asunto sin importar su naturaleza, pues no existen argumentaciones suficientes que validen la afectación a derechos constitucionales y a los principios analizados.

Contenido

Resumen	8
Introducción	11
Capítulo I	14
1. Marco Teórico Conceptual.....	14
1.1 El procedimiento administrativo tributario.....	14
1.2 Derecho administrativo sancionador	15
1.3 La jurisprudencia.....	20
1.4 Certeza Jurídica	23
1.4.1 Elementos de la seguridad jurídica	24
Capitulo II.....	26
2. Analizando el Derecho Tributario Sancionador	26
2.1 Órganos Competentes	26
2.2 Principios Aplicables al Derecho Tributario Sancionador	27
2.2.1 Los principios generales	27
2.2.2 La seguridad Jurídica	28
2. 2.3 El principio de responsabilidad	31
2.3 Elementos Objetivos de La Infracción.....	32
2.3.1 La Acción	33
2.3.2 La omisión.....	34
2.3.3 La antijuridicidad	34
2.3.4 La tipicidad.....	35
2. 3.5 La culpabilidad	37
2.4 Trato Diferencial del legislador.....	37
2.4.1 Bien jurídico tutelado.....	38
2.4.2 La gravedad de la infracción	40
2.4.3 El autocastigo del Estado	42
2. 5 Relato histórico de las sanciones tributarias en Guatemala	44
2.5.1 El Código fiscal de 1881	45
2. 5.2 Código Tributario de 1991	48
Capitulo III	58
Análisis de Resultados	58

3.1 Tramitación del Cierre temporal de empresas, establecimientos comerciales o negocios	58
3.2 Jurisprudencia actual.....	64
3.2.1 Expediente: 1885-2013.....	64
3.2.2 Expediente 5375-2012.....	67
3.2.3 Expediente 5783-2013.....	70
3.3 Incidencias del proceso de cierre temporal.....	73
3.3.1 Rebeldía.....	73
3.3.2 Nulidad	73
3.3.3 tacha de testigos.....	76
3.3.5 excepciones.....	77
3.3.6 impugnaciones	79
3.3.7 Incumplimiento y ejecución	80
3.3.8 Aplicación del mecanismo previo 145 A.....	81
3.4 La Contradicción de la Jurisprudencia de la C.C. con el Principio de Certeza Jurídica	82
3.4.1 Doctrina legal: Es resolución no sentencia	83
3.4.2 Doctrina Legal: No es delito ni falta, sino una infracción de índole administrativo	85
3.4.3 Doctrina legal: la sanción puede afectar la libertad de industria, comercio y trabajo, Artículo 43 constitucional, entre otros.....	86
3.4.4 Doctrina legal: la consecuencia de esta infracción reviste una pena distinta a la pena de las demás infracciones	88
3.4.5 Doctrina legal: La ley aplicable será el Código Tributario y supletoriamente el Código Procesal Civil y Mercantil, y la LOJ.....	89
3.5 Utopía de la Regulación del Procedimiento de Cierre de Empresas, Establecimientos o Negocios.....	92
Conclusiones.....	99
Referencias	102

Introducción

Dentro de las finalidades principales de La Superintendencia de Administración Tributaria se encuentra, el poder organizar y administrar el sistema de recaudación, el cobro, la fiscalización y control de los tributos, para el efecto la ley ha delegado una serie de procedimientos administrativos en el caso de que los sujetos pasivos incumplan con las obligaciones tributarias impuestas. Es entonces, desde este punto, donde surgen procedimientos contemplados en el Código Tributario para casos concretos en contra de los contribuyentes que no acaten la normativa tributaria, dando origen a procedimientos sancionatorios tales como el cierre temporal de Empresas, establecimientos o negocios, el cual se encuentra regulado en el Artículo 86 del mencionado Código.

El procedimiento de cierre de empresas, establecimientos o negocios, ha sido un procedimiento emblemático en el área tributaria, toda vez que se ha convertido en sujeto de varias impugnaciones en cuanto a su constitucionalidad, sin embargo a pesar de las muchas batallas jurídicas continua siendo parte de la legislación guatemalteca, adoptando a través del tiempo varios cambios en su aplicación y en la forma en que éste debe ser conocido por los órganos de justicia.

La Corte de Constitucionalidad en su jurisprudencia más reciente en el año 2014, cambio drásticamente la naturaleza del procedimiento, al determinar que si bien es cierto es un procedimiento *sui generis* su naturaleza nunca ha sido de índole penal, pues aunque sea conocido por un Juzgado de Paz Penal, la resolución emitida por este juzgado no es un fallo con el carácter de sentencia, sino una -resolución- (expediente 1885-2013, Pág. 6). Argumentación esgrimida por este tribunal contraria a lo que había sustentado en la jurisprudencia anterior, en donde se propugnó que la ley aplicable para el desarrollo del procedimiento de cierre de empresas, establecimientos o negocios era el Código procesal penal, el cual fue cambiado en su actual jurisprudencia al determinar que la ley aplicable es el Código Procesal Civil y Mercantil.

Consecuentemente se ha instituido una nueva forma de tramitar el proceso de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, y si bien es cierto se ha

determinado el Código Procesal Civil y Mercantil como la ley aplicable de forma supletoria. Se modificó la naturaleza a este tipo de procesos, a pesar de que el órgano que lo conoce sigue siendo el mismo y la regulación principal contemplada en el Código Tributario continua con los mismos vacíos legales, sin saber a ciencia cierta cómo debe tramitarse este tipo de procedimiento y que se debe hacer en el momento de que ocurra alguna incidencia, dejando en entre dicho uno de los principios fundamentales en la relación jurídico tributaria que es la certeza jurídica.

Entendiendo que la certeza jurídica de forma concreta es el postulado bajo el cual debe erigirse un procedimiento, tanto el contribuyente como la Superintendencia deben tener en claro las reglas bajo las cuales entraran a discutir sobre determinada *Litis*; siendo el Estado el obligado en crear esa certeza por medio de leyes claras para las partes involucradas en un proceso tal y como lo es el cierre temporal de empresas, establecimientos o de negocios.

La presente investigación tuvo como objetivo principal determinar la existencia de la certeza jurídica en el proceso de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios consagrado en el Artículo 86 del Código Tributario a la luz de la jurisprudencia actual de la Corte de Constitucionalidad. Y como objetivos específicos el análisis del principio de certeza jurídica, determinando sus elementos, así como el establecimiento del proceso de cierre temporal de empresas, establecimientos o de negocios conforme a la normativa actual y la forma en que puede resolverse las incidencias de este proceso, en el análisis de la jurisprudencia vertida por la Corte de Constitucionalidad

La presente investigación se desarrolló en el campo jurídico sobre la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad en consonancia al tema de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios comerciales, afectando a todo el territorio de Guatemala.

Para el efecto se analizaron los fallos de la Corte de Constitucionalidad: del quince de enero del año dos mil catorce, del once de junio del año dos mil catorce y del ocho de julio del año dos mil catorce.

La hipótesis esbozada es: El pronunciamiento de la Corte de Constitucionalidad en su jurisprudencia actual sobre el tema de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios regulado en el Artículo 86 del Código Tributario es

contrario al principio de certeza jurídica. Aplicando como instrumento el análisis jurídico sobre casos y doctrina.

Las principales conclusiones arribadas se fundamentan en el sentido que la jurisprudencia actual de la Corte de Constitucionalidad carece de seguridad jurídica, en virtud de no establecerse con claridad el proceso a seguir bajo el giro jurisprudencial, hablando de una naturaleza administrativa de la sanción pero aseverando que es necesario sea conocida por una vía jurisdiccional. La forma en que se resuelve actualmente por parte de los juzgados de paz, se debe al desconocimiento del pronunciamiento de la Corte aunado al consentimiento por parte de la Administración Tributaria en los vicios cometidos, toda vez que no se tiene en claro el camino a seguir por esta última; a esto se le suma el hecho que la sanción de cierre es una sanción sustituida constantemente por la imposición de multas, las cuales son administradas por el organismo judicial y no por la Administración Tributaria.

En el capítulo primero. Se darán los elementos básicos que conforman los conceptos de los variables objetos de estudio. En el capítulo segundo se abordaron los temas referentes al derecho tributario sancionador, entendiendo los principios que los sostienen, y los elementos relativos a la infracción hasta llegar al análisis del proceso de cierre temporal, haciendo un relato histórico de los cambios que ha tenido.

El ultimo capítulo concatena el análisis jurídico sobre la doctrina y jurisprudencia esgrimida por la Corte de Constitucionalidad, así como las incidencias que dentro del proceso de cierre hasta las propuestas de cambio.

Capítulo I

1. Marco Teórico Conceptual

“Una cosa no es justa por el hecho de ser ley. Debe ser ley porque es justa.”

Varón de Montesquieu

1.1 El procedimiento administrativo tributario

Existen muchas doctrinas sobre el enunciado procedimiento administrativo, diferentes autores y posturas que finalmente terminan con los elementos tendientes a comunes denominadores; entre los criterios destacables encontramos que el procedimiento administrativo se define como: “La serie de fases o etapas que comprende un expediente administrativo, que se ejecutan por o ante las autoridades administrativas, los funcionarios o empleados públicos, cuya finalidad es la decisión administrativa” (Morales, 2005, pág. 37).

Esto debe entenderse en sentido general, toda vez que el concepto de proceso administrativo es referencia de un campo mayor, dentro del cual se encuentra el procedimiento administrativo propiamente dicho, ya que dentro de éste pueden existir innumerables procedimientos a conocer sobre asuntos diversos, que van desde procedimientos para solicitudes de licencias de construcción, avales municipales, obtención de servicios municipales, hasta los conocidos por la Administración Tributaria. Todos ellos dilucidados por diferentes órganos o instituciones, involucrando tanto a un ministerio como a una municipalidad en específico.

Consecuentemente en este inmenso campo de trámites, de pasos y expedientes administrativos es en donde surgen cuestiones que por su naturaleza ameritan un estudio separado, siendo éste el campo de los procedimientos administrativos tributarios.

En la realidad guatemalteca el órgano contralor de este tipo de procedimientos es la Superintendencia de Administración Tributaria ¹ (en los sucesivo SAT) ya por imperio de

¹ Debe entenderse en su sentido amplio toda vez que dentro de las funciones reguladas en la ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98; le compete a la Administración Tributaria el ejercer con exclusividad la promoción y ejecución de las acciones administrativas, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas, mayor información en el Código Tributario a partir del artículo 98

la norma se le encomendó velar porque las actuaciones administrativas sean llevadas a cabo conforme a las normas tributarias.

Una vez establecido que un procedimiento administrativo tributario es una especie comprendida dentro del mundo del proceso administrativo, se puede arribar a la definición sobre éste, entendiéndose como:

La serie de actos concatenados en tiempo y forma, con características propias y que tiene por objeto la toma de una decisión de la Administración Tributaria en un asunto relacionado con la recaudación, control y fiscalización de los tributos, decisión materializada en una resolución susceptible de reclamo o impugnación (Avila del Cid, 2001, pág. 13)

Se puede determinar entonces que el procedimiento administrativo tributario se define como el conjunto de pasos que llevan a la Administración Tributaria a resolver sobre algún asunto que es sometido a su consideración sobre el cual tienen competencia para decidir.

1.2 Derecho administrativo sancionador

2.1.1 Concepto

Dentro del derecho administrativo tributario existen tres ramas bajo la cuales se desglosa, siendo la primera el derecho tributario material, la cual se traduce como el derecho de fondo, concerniente a la obligación tributaria y el hecho imponible, la segunda que es el derecho tributario formal que debe entenderse como el conjunto de trámites y procedimientos que los contribuyentes deben realizar ante la Administración Tributaria, en búsqueda o no del cumplimiento de la obligación tributaria, y por último el derecho tributario sancionador, que debe entenderse como aquel fundado en la potestad sancionadora del Estado, representada por la Administración Tributaria quien está a cargo de conocer todos aquellos asuntos que competen a sanciones administrativas, a los cuales se les conoce como ilícitos tributarios, ya que esta connotación no es propia únicamente de la vía penal sino también de la vía administrativa (Fallas, 2012).

El derecho administrativo sancionador surge de la potestad sancionatoria que tiene el Estado, entendiendo a esta como, la manifestación del poder público conferido por el ordenamiento jurídico a la administración pública, que implica una sujeción mediante

establecimiento o modificación de relaciones jurídicas, capaz de producir cambios en la esfera jurídica de sujetos distintos de su titular (Marín, 1950).

En lo que concierne al ámbito tributario existe un reconocimiento desde el orden jurídico constitucional de la potestad sancionadora del Estado, regulada en el Código Tributario, en la ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria por medio de su articulado, al enunciar que la Administración Tributaria, en el cumplimiento de sus funciones y desarrollo de sus competencias podrá: “Sancionar a los contribuyentes y responsables” (Art. 98.4 Código Tributario), en este mismo sentido dicho cuerpo legal establece: “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal”

Como resultado, puede entonces afirmarse que la potestad de sancionar deriva de un mandamiento legal en donde se le atribuye a un órgano, o ente administrativo tal y como lo es la Administración Tributaria, el poder de castigar determinada conducta que se encuadre bajo los supuestos que el Código Tributario establece.

1.2.1 La Sanción Administrativa

La sanción administrativa puede definirse como: “Un mal infligido por la administración al administrado como consecuencia de una conducta ilegal” (García, 2004, pág. 163) también se establece que es: “la privación, restricción, o suspensión de determinados derechos o bienes jurídicos del sujeto responsable de la infracción, precisamente como reacción o castigo a la comisión de la misma” (Gamero & Fernández, 2005, pág. 365)

La sanción es concebida como un signo de la autoridad utilizada ante cualquier circunstancia que amerite su aplicación con la finalidad de reprimir a los individuos como consecuencia a una infracción al orden jurídico administrativo, derivado de una conducta contraria a derecho, la sanción administrativa llevara entonces aparejada la finalidad de reestablecer el orden jurídico que fue quebrantado al momento de haberse cometido la acción por el trasgresor (Ramírez, 2007, pág. 275)

En el campo del derecho administrativo sancionador, resulta lógico pensar que el elemento principal de este campo del derecho radica en la sanción ya que a diferencia del derecho administrativo, una resolución tiene fines diversos, tales como la coerción y estímulo para el cumplimiento de las leyes, el resarcimiento o la compensación del mal causado o del orden jurídico vulnerado, *contrario sensu* la sanción cuyo carácter es represivo, tal y como lo afirma Adolfo Carretero “la finalidad de la sanción es punitiva y no puede ser restituida por otra” (Pág. 183) es decir que el objeto de la sanción es penar una actitud contraria a la esperada por parte de un contribuyente u obligado.

Hablar de una sanción es entonces hablar de un mal necesario que tiende a limitar ciertos derechos o restringirlos con la finalidad de dar respuesta a una conducta antijurídica cometida por un contribuyente, en el caso de la legislación guatemalteca existen infracciones reguladas en el Código Tributario que atendiendo a la naturaleza que el legislador les otorga son sancionadas de forma distinta.

1.2.2 Criterios sancionadores establecidos en el Código Tributario

En el Código Tributario se despliega una serie de sanciones para aquellos que incumplen con las normativa vigente, por ende se creó una división de conductas que el legislador consideró debían ser catalogadas como infracciones, dándoles un procedimiento y sanción distinta conforme al mal causado. El reconocimiento de la potestad sancionadora del fisco abarca los Artículos comprendidos entre el 66 al 97 del Código Tributario en donde se encuentra el régimen general sancionador tributario guatemalteco, sin embargo estas infracciones y sanciones tributarias tipificadas en esta norma, no son las únicas del régimen sancionador tributario guatemalteco, ya que el mismo Código provee la posibilidad de que las leyes específicas de los tributos dispongan normas particulares en esta materia.

Atendiendo a lo descrito en el Código Tributario, una infracción se define como “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” (Código Tributario, Art. 69)

En este orden de ideas de acuerdo a lo descrito en esta norma, las infracciones reguladas en el Código Tributario serán siempre de índole administrativo, toda vez que estas no constituyen ningún tipo catalogado como delito o falta, ya que si fuera este el caso, deberían estar resguardadas bajo la categoría de -delitos contra el régimen tributario- y/o faltas -contra el orden jurídico tributario- según lo dispone la norma penal.

Como resultado, todas las conductas que tienen alguna de estas categorías penales, necesariamente son conocidas por un juez, atendiendo a la antijuridicidad de la norma puede ser conocida por un juez de paz, en el caso de ser una falta o un juez de primera instancia, en el caso de un delito, en observancia de los procesos que identifica el Código Procesal Penal para el efecto.

Es por ello que al darle un trato de infracciones y al estar reguladas dentro del Código Tributario adquieren una naturaleza distinta y como consecuencia un trato diferenciado, al regularse una serie de procedimientos para cada infracción.

El Artículo 71 del Código Tributario hace un enunciado de las conductas que se consideran como infracciones, siendo estas las siguientes:

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

Al momento de redactar la norma, se consideró que por el mal causado debía hacerse una división de las infracciones ya que el Artículo 85 del Código Tributario hace una diferencia de sanciones para quienes cometan otra serie de infracciones denominadas como –específicas- dándoles a éstas un trato distinto no solo en cuanto a la sanción sino también en cuanto al procedimiento bajo el cual van a ser sancionadas, tales conductas son descritas en este cuerpo legal como las siguientes:

- a) No emitir o no entregar facturas, notas de débito, notas de crédito o documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas.

- b) Emitir facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria.
- c) Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas u otros documentos.
- d) No haber autorizado los libros contables establecidos en el Código de comercio y habilitado los libros que establecen las leyes tributarias específicas

En la actualidad la mayoría de los procesos sancionados bajo el Artículo 85 y 86 del Código Tributario, son sancionados con fundamento en el inciso “a” que se debe a la no entrega de las facturas; esto como consecuencia de la presencia fiscal que realiza la SAT al identificar sectores con baja recaudación, organizando operativos fiscales por medio del envío de auditores nombrados para fiscalizar determinadas zonas, por lo que al momento de la presencia fiscal lo más común es atestiguar la no entrega de facturas lo que da lugar a que se levante un acta *in situ* dando fe que en ese momento se presenció tal omisión.

Dado que los auditores cuentan con un tiempo establecido para hacer este tipo de operativos, poder determinar si un contribuyente no ha autorizado libros, registros contables o las maquinas, sería una labor más minuciosa y de mayor tiempo de comprobar, pues la ley no obliga al contribuyente a conservar estos registros y autorizaciones en el negocio, pues fácilmente puede atribuir esta responsabilidad al contador y por esa razón no cuenta en ese momento con la documentación requerida, *contrario sensu* la no emisión de una factura es una infracción iniciada de forma expedita, en virtud de que el hecho es capturado en el momento, iniciándose allí un expediente administrativo.

El punto de todo esto es pensar ¿bajo qué premisa el legislador decidió catalogar como procedimientos distintos este tipo de conductas?, si se puede concluir que las infracciones sancionadas con el cierre temporal se enfocan principalmente a la no emisión de facturas, ¿Cuál es la diferencia con lo descrito con el Artículo 71 del Código Tributario? Se puede arribar a que la naturaleza de la infracción regulada en el Artículo 85 y 86 tiende a salvaguardar bienes jurídicos tutelados distintos a los regulados en el

Artículo 71; pues a la luz de lo establecido por el legislador, la omisión de un tributo por la no presentación de una declaración o por la presentación de una declaración que no exprese a cabalidad lo que se le debe al fisco es un comportamiento distinto al de no entregar una factura.

Parece ser que el legislador observó, como conducta más perjudicial esta última acción, toda vez que al imponerse una sanción de cierre se le obliga al contribuyente a dar cese del total de sus actividades, por no poder continuar desarrollando su actividad habitual, dando como resultado un castigo muy severo hacia al infractor, imposibilitándolo de obtener ganancias como producto de la explotación de su negocio, así como la obligación de seguir soportando los costos de mantenimiento del lugar; además de los efectos no cuantificables por la pérdida de imagen, Torrealba citado por Fallas (2012) manifiesta al respecto:

Ante todo debemos partir de que la sanción de cierre no solo produce daños y perjuicios de carácter puramente monetario, valga decir, las ventas que no se hacen durante el periodo de cierre. También se generan importantes daños de carácter moral, relativos al buen nombre del comerciante y su negocio.

El perjuicio al infractor es evidente, pues el buen nombre comercial es esencial en el desempeño de sus funciones comerciales, dado que hoy en día un consumidor es más cauto en relación a que el producto o servicio adquirido provenga de una entidad que respete normas ambientales, mantenga condiciones laborales estables y por los casos de coyuntura que afectan al país derivado de los escándalos de corrupción en materia tributaria², un consumidor velará también, con mayor cuidado porque la imagen de establecimiento al que acude cumpla con sus obligaciones tributarias.

1.3 La jurisprudencia

El término etimológico de jurisprudencia deriva del latín *jurisprudencia* cuyos elementos son *juris* que significa justicia y *prudencia* cuyo significado es conocimiento, en efecto se puede entonces definir este término por sus raíces etimológicas como el conocimiento del derecho o el conocimiento de la justicia.

² Caso la Línea, mayor información en <http://www.cicig.org/index.php?mact=News,cntnt01,detail,0&cntnt01articleid=587&cntnt01returnid=67>

Según lo determina la legislación guatemalteca, la jurisprudencia, también conocida como doctrina legal, es una fuente del derecho que atendiendo a la doctrina puede definirse como:

El conjunto de principios, criterios, precedentes o doctrinas que se encuentran en las sentencias o fallos de los jueces o tribunales. La jurisprudencia por tanto cumple una doble función porque a más de generar normas jurídicas en sentido estricto, realiza un principal fin: Ser coadyuvante tanto de la formación de las normas jurídicas como de su aplicación por parte de los mismos jueces, los profesionales del derecho y los particulares (Alvarez, 2001, pág. 149)

En este mismo sentir Guillermo Cabanellas (Cabanellas, 1994, pág. 334) la define como:

La ciencia del derecho; el derecho científico, la ciencia de lo justo y lo injusto, según parte de la definición justiniana, que luego se analiza; la interpretación de la ley hecha por los jueces; conjunto de sentencias que determinan un criterio acerca de un problema jurídico u obscuro en los textos positivos o en otras fuentes del derecho; la interpretación reiterada que el Tribunal Supremo o en otras fuentes del derecho; la interpretación reiterada que el tribunal Supremo de una Nación establece en los asuntos de que conoce; la práctica judicial constante; arte o habito de interpretar o aplicar las leyes.

Es evidente que existen diversas connotaciones de lo que debe considerarse como jurisprudencia, por lo que es menester recalcar aquellos elementos comunes que unen a las distintas aseveraciones del termino jurisprudencia, entre ellos a) se compone por un conjunto de sentencias, que versan sobre un tema jurídico, b) por medio de esta se establece una opinión, c) es emitida por los tribunales de mayor jerarquía y d) forma nuevas normas jurídicas que crean derecho para las partes.

La jurisprudencia encuentra su razón de ser en el hecho de que el legislador no está en la capacidad de poder prever en las normas constituidas, todas las conductas que pueden llegar a suscitarse, presentadas en los caso conocidos a diario ante los órganos jurisdiccionales, (Castillo M. , 2009) por tanto se requiere de interpretación de la norma para su aplicación en casos específicos, llevándose la norma de carácter general y abstracto a una situación concreta y real bajo ciertos postulados haciendo posible acoplarla a la circunstancia de ese momento.

En la aplicación de la doctrina legal se fijan los alcances y límites de la aplicación de la norma jurídica, ya que ésta es el medio utilizado para darle el significado a la terminología legal, constituyéndose en una regla para aquellos casos que reúnan las mismas circunstancias analizadas, cuyo fin debe ser dar la estabilidad y certeza para

la aplicación de las normas jurídicas evitando cualquier clase de incertidumbre (Castillo M. , 2009)

Para determinar la existencia de la jurisprudencia deben observarse ciertos postulados *prima facie*: la existencia de un tribunal jerárquicamente superior a todos. Esta superioridad debe entenderse como la competencia que debe tener un tribunal para resolver en ultimo grado un litigio, cuando no pueda interponerse otro recurso que modifique y tienda a que pueda variarse la interpretación hecha por ese órgano colegiado, dotando de esta forma de certeza en las resoluciones emitidas, sin temor a variarlas. (Castillo M. , 2009)

En segundo lugar, la ley otorgue el recurso para que el órgano superior pueda entrar a conocer la aplicación de determinada norma jurídica a un caso concreto: en la norma guatemalteca este recurso es el de casación, que según algunos doctrinarios no es recurso porque entonces éste se traduciría como otra instancia. El fin mismo de la casación es asegurar la existencia de la jurisprudencia.

Como tercer elemento se encuentra, la obligación de publicar los fallos del tribunal superior: Esto se cumple por medio de las gacetas de la Corte, en donde se encuentran las publicaciones de las resoluciones judiciales como garantía a los individuos a que en el caso de crear legislación nueva, esta debe darse a conocer a la población.

En el caso de Guatemala para sentar jurisprudencia atendiendo a la interpretación que se deriva del Artículo 621 del Código Procesal Civil y Mercantil (CPCyM en lo sucesivo) se requiere de cinco fallos Uniformes del Tribunal de Casación, es decir de la Corte Suprema de Justicia para poder sentar doctrina legal; en lo que respecta a materia constitucional el requerimiento es de tres fallos emitidos por parte de la Corte de Constitucionalidad, todos en el mismo sentido y en casos semejantes, para que pueda considerarse como obligatoria. Cabe destacar que tanto los fallos emitidos por la Corte Suprema de Justicia como los emitidos por la Corte de Constitucionalidad deben ser ininterrumpidos, es decir, en la emisión de esos fallos, el criterio del órgano jerárquico superior debe mantenerse en el mismo sentido.

1.4 Certeza Jurídica

Antes de definir este concepto es necesario encontrar los elementos axiológicos que identifican el término certeza. Según la 23ª edición del Diccionario de la Real Academia Española, la certeza es “el conocimiento seguro y claro de algo” “firme adhesión de la mente a algo conocible, sin temor a errar” es decir, cuando se habla de certeza jurídica debe entenderse como el postulado bajo el cual una persona actúa atendiendo a una norma vigente y positiva, con la seguridad de que existe un camino claro a seguir.

El principio de certeza jurídica, conocido también como el principio de seguridad jurídica se entiende como la situación peculiar del individuo como sujeto activo y pasivo de relaciones sociales, cuando tales relaciones se hallan previstas por un estatuto objetivo, conocido y generalmente observado; esta debe entenderse como un elemento *sine qua non* en cualquier sociedad moderna y libre, dotando de estabilidad a los agentes productivos y dando certeza a los individuos acerca de cuáles son sus derechos y deberes, pues sobre esta –certeza- habrá un crecimiento económico de las naciones y de la economía del mercado. (Gutierrez, 1993)

En consecuencia la certeza jurídica no solo atañe al ámbito jurídico, pues su existencia producirá efectos en relaciones que van más allá de lo evidente, afectará a un conglomerado social; pues si el Estado no es claro en lo que espera por medio de la creación de una norma; un negocio o una inversión tampoco tendrá claridad al momento de operar; es acá en donde estriba la importancia que al momento de determinarse normas, éstas brinden seguridad para las partes.

Mónica Gutiérrez, establece que en un ordenamiento positivo para producir efectiva seguridad jurídica deben existir las siguientes condiciones:

- a) Inexcusabilidad u obligatoriedad absoluta de cumplimiento del Derecho, b) existencia de reglas de prefiguración de la licitud, c) irretroactividad de los preceptos jurídicos, d) existencia de normas auto reguladoras de la creación del derecho, e) vinculación del órgano público a las normas jurídicas lo que implica el rechazo de la arbitrariedad y la consagración de un Estado de derecho, f) reconocimiento de la fuerza de cosa juzgada y g) prescripción (Gutiérrez 2010, Pág. 35)

Partiendo del primer elemento que señala Mónica Gutiérrez, con respecto a la obligatoriedad absoluta del derecho, se pronuncia Elías Díaz (1980) en el sentido que

la seguridad jurídica va más allá de la obligatoriedad de una norma, pues para ser cumplida y que exista este presupuesto deben confabularse ciertos elementos intrínsecos, que dentro de la axiología jurídica son conocidos como –valores– a este respecto la autora manifiesta:

Tener seguridad jurídica no es solo saber que existe un sistema legal vigente, por injusto que sea, es solo saber a qué atenerse, no es solo saber lo que está prohibido y permitido por un ordenamiento jurídico. Tener seguridad jurídica es eso, que es sumamente importante, pero es también mucho más: es la exigencia de que la legalidad realice una cierta legitimidad, es decir un sistema de valores considerados como imprescindibles en el nivel ético social alcanzado por el hombre y considerado por el cómo conquista histórica irreversible: la seguridad no solo es un hecho, es también sobre todo un valor.... “(Pág.46)

Es importante recalcar que, en opinión de Elías Díaz la seguridad jurídica está vinculada no solo a la justicia sino a la connotación de un -valor moral - que justifica la obediencia al derecho, este valor moral intrínseco a través de normas previamente establecidas cuyos postulados son de conocimiento para quienes van dirigidas confieren legitimidad al poder jurídico, ganando fuerza correspondientemente, pues aun si las normas son consideradas injustas o no democráticas pero estas generan seguridad en sus destinatarios no podría entonces dudarse sobre la existencia de una obligación *prima facie* de obediencia al derecho.

La seguridad jurídica debe entenderse entonces como la certeza concerniente al contenido de las normas jurídicas y el hecho que cada una de estas debe ser aplicada conforme a su contenido, en consecuencia este contenido debe ser lo suficientemente claro para poder ser aplicado de forma justa y no conforme a discrecionalidades, en este sentido manifiesta Hans Kelsen (1986) “ La seguridad jurídica consiste en que las decisiones de los tribunales son previsibles hasta cierto grado y por ende, calculables, de suerte que los sujetos sometidos al derecho pueden orientarse en su comportamiento según las decisiones judiciales previsibles” (Pág. 260)

1.4.1 Elementos de la seguridad jurídica

Existen elementos de carácter objetivo y subjetivo, en la definición de estos sobre salen varios autores como Juan Bolas citado por Arrazola Jaramillo, (Arrazola, 2014) explicando de forma concisa ambos elemento. El autor, describe como elemento objetivo, el denominado -la ley aplicable-, el cual se refiere a que la ley sea conocida

por todos, gozando de claridad y vigencia no retroactiva, sin ser alterada por normas de inferior rango, garantizando una administración de justicia eficaz. En cuanto al elemento subjetivo esta -la certeza- tanto de la aplicación de la ley como en la confianza de la ciudadanía en donde existe un respeto generalizado por la norma y por la efectividad de los administradores de justicia de juzgar y hacer cumplir lo juzgado.

Miguel Hernández Terán (2004) manifiesta por su parte que la seguridad jurídica está vinculada con los valores intrínsecos de las normas, siendo la justicia un elemento *sine qua non* que debe concretarse en la materialización de la norma, caso contrario se quebrantaría la seguridad jurídica, pues esta depende no únicamente del cumplimiento formal de la norma, sino también que esta sea coherente con los valores y principios que la inspiran.

Bajo este orden de ideas es entonces que el elemento objetivo de la seguridad jurídica implica que existan reglas claras, estables y de aplicación a futuro, de tal forma que las partes puedan entender las reglas bajo las cuales adquieren derechos y deberes. En cuanto al elemento objetivo de la seguridad jurídica es la certeza en el cumplimiento y en la aplicación de las normas de modo que sus consecuencias cumplan con el propósito por el cual fueron creadas (Arrazola, 2014)

Capítulo II

2. Analizando el Derecho Tributario Sancionador

“Cuatro características corresponden al juez: Escuchar cortésmente, responder sabiamente, ponderar prudentemente y decidir imparcialmente”
Sócrates

2.1 Órganos Competentes

La determinación de los órganos competentes en el procedimiento sancionador exige ciertos elementos entre los cuales destacan:

- a) En primer lugar atender a la infracción que se comete
 - a. Tipo de infracción cometida, atendiendo al perjuicio económico que lleva aparejado,
 - b. El tipo de Administración Tributaria a la que afecta su comisión (Estatal, autónoma, local o institucional³),
 - c. Departamento o dependencia en cuyo ejercicio de funciones se pone de manifiesta la infracción,
 - d. Actuación o procedimiento de aplicación de los tributos del que en su caso, se deriva esa infracción (Procedimiento de inspección, procedimiento de comprobación limitada...)
- b) Respecto al obligado tributario:
 - a. Domicilio fiscal y los posibles cambios del mismo,
 - b. Posible adscripción a determinada dependencia o unidad (Gómez & Mourelo, 2005, pág. 706)

En el caso de Guatemala la potestad de poder imponer sanciones de índole tributario encuentra su fundamento en varias normas, la primera de ellas el Código Tributario, por medio del Artículo 98.4 establece taxativamente que la Administración Tributaria podrá “sancionar a los contribuyentes y responsables...” en segundo lugar destaca la ley orgánica de la SAT en su Artículo 3, cuyo enunciado dispone: “Ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación

³ Esto es aplicable para la legislación española quien sanciona en forma territorial un tanto distinto a la aplicación en Guatemala, para mayor información consultar: Órganos competentes en el procedimiento sancionador, Estudios Jurídicos del Instituto de Estudios Fiscales

de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes: a)...Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras.”

Bajo este orden de ideas es que surge la competencia de los órganos del Estado para conocer de los asuntos sometidos a su consideración, para el efecto el Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala (En lo sucesivo CPRG) establece que corresponde al tribunal de lo contencioso administrativo “controlar la juridicidad de la actuación de la Administración Publica”. En este mismo sentido la Corte de Constitucionalidad ha determinado:

La existencia de las sanciones es inseparable de la existencia del Derecho. El ilícito administrativo corresponde calificarlo y sancionarlo a la administración pública y el ilícito penal corresponde juzgarlo y ejecutarlo a los Tribunales de la República. La Constitución hace derivar esta doctrina de la separación de poderes entre los distintos organismos, sin estimar necesaria una disposición expresa⁴...” (expediente 44-87)

La imposición de una sanción administrativa es una función de carácter eminentemente administrativa, en consecuencia deberían ser impuestas por la Superintendencia de Administración Tributaria y revisadas por el tribunal de lo contencioso administrativo, siendo estos los órganos competentes por ley, para la tramitación de sanciones administrativas tributarias.

Si bien es cierto en el código tributario y en el código penal se establecen una serie de sanciones, aplicables al ámbito tributario específico, el Estado guatemalteco aún carece del aparato apropiado que administre justicia en el campo tributario; por ser órganos carentes de especialidad quienes entran a conocer de las sanciones a imponerse derivadas de una infracción o un delito. En consecuencia el derecho tributario sancionador en Guatemala aún no existe como tal, toda vez que existen sanciones en este ámbito, pero aun no concurren todas las premisas que deberían formarlo.

2.2 Principios Aplicables al Derecho Tributario Sancionador

2.2.1 Los principios generales

Dado que el origen de la sanción administrativa y la sanción penal tienen una misma fuente, existen principios paralelos para ambas. Es así que en la legislación

⁴ En este mismo sentido, Sentencia del 27 de abril de 2004, expediente 1186-2002 de la Corte de Constitucionalidad, expediente 295-87 del 13 de abril de 1988

española, así como en la doctrina y criterios constitucionales se reitera la aplicación de los principios materiales y formales los cuales se traducen como el principio de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia, propios del orden penal traducidos al ámbito administrativo sancionador.

El tribunal constitucional español estableció que en el desenvolvimiento de un proceso administrativo sancionador, debe tenerse en cuenta: a) la separación de órganos en la instrucción y enjuiciamiento propio del orden penal, matizándose mucho en el ámbito administrativo respetando su orden jerárquico, b) *contrario sensu* del ámbito penal, en el ámbito tributario si es admisible la responsabilidad directa de las personas jurídicas c) la existencia de la reserva de ley ordinaria no impide que disposiciones reglamentarias introduzcan especificaciones de desarrollo o graduaciones en el cuadro de las infracciones o sanciones establecidas legalmente. (Queralt, Lozano, José, & Gabriel, 2011, pág. 508)

En esta materia existen también principios sustantivos traducidos como el principio de legalidad, tipicidad, culpabilidad, proporcionalidad, prohibición de analogía y de retroactividad, si bien es cierto algunos autores pueden catalogar estos términos como elementos propios del derecho sancionador, y no como principios; lo importante es entender la necesidad de contar y observarlos dentro del desenvolvimiento del proceso administrativo sancionador, independientemente a la connotación que reciban.

2.2.2 La seguridad Jurídica

La seguridad jurídica cumple una función legitimadora dentro del ámbito del derecho, toda vez que deriva naturalmente en una justificación al deber de obediencia al derecho, razonada con el orden democrático y el contenido justo de las normas, ya que no podría ser concebible una vida sujeta a “la arbitrariedad, y a los cambios normativos injustos, irrazonables e imprevisibles”. Autores como Valdés (2003), Carlucci (1998), Alterini (1993), Manrique (2012), Terán (2004) todos citados por Arrazola (2014) manifiestan que la importancia de la seguridad jurídica radica en uno de los elementos básicos para manifestar un Estado de derecho, ya que ésta:

Constituye uno de los argumentos esenciales que pueden presentarse para justificar la obediencia al derecho ...Además hace posible que los bienes que más preciamos se

materialicen, tales como ... la libertad, la igualdad, la propiedad... (Arrazola, 2014, pág. 16)

La seguridad jurídica se manifiesta como un principio observado dentro de la normativa tributaria, cuya aplicación es necesaria para concretar no solo el respeto a la justicia, sino a un Estado de derecho mismo.

3.2.2.1 La seguridad Jurídica Como Principio de Derechos Humanos

Al analizar el origen de la legitimidad de la existencia del derecho tributario sancionador se debe atender a la potestad que tiene el Estado para imponer su voluntad por medio de normas cuya regulación sea atinente a esa potestad, sin embargo estas normas deben ser creadas de tal manera que exista un respeto a los derechos de los ciudadanos, el respeto a los derechos humanos en la imposición de sanciones tributarias debe entenderse como un principio regulador de esta potestad, para el efecto en este sentido (Euseda, 2015) manifiesta:

La potestad sancionatoria del Estado, o *ius puniendi* es un instrumento del Estado que necesita ser regulado de manera eficaz y con estricto apego a los derechos humanos, ya que cualquier imprudencia o arbitrio en el manejo o desempeño de esta potestad puede resultar en un menoscabo despótico de los derechos humanos del ciudadano... (Pág. 9)

En este sentido la Corte Interamericana de Derechos Humanos, órgano vinculante para conocer sobre la aplicación de la convención Interamericana de Derechos Humanos, (en lo sucesivo CADH ó pacto de San José), cuya competencia ha sido ratificada por el Estado de Guatemala, manifestó en el caso Baena Ricardo y otros Vs. Panamá⁵ la interpretación que debe darse sobre el Artículo 9 de la CADH.⁶

Conviene analizar sí el Artículo 9 de la Convención es aplicable a la materia sancionatoria administrativa, además de serlo evidentemente a la penal...Sin embargo, es preciso tomar en cuenta que las sanciones administrativas son, como las penales, una expresión del poder punitivo del Estado y que tienen, en ocasiones, naturaleza similar a la de estas, unas y otras implican menoscabo, privación o alteración de los derechos de las personas, como consecuencia de una conducta ilícita. Por lo tanto en un sistema democrático es preciso extremar las precauciones para que dichas medidas se adopten con estricto respeto a los derechos básicos de las personas y previa una

⁵ En este sentido, ver sentencia del 2 de febrero de 2001 (Fondo reparaciones y costas). *Vid.* García Ramírez. Sergio, La Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Volumen II, UNAM. México, 2006. Pág. 420-450 <http://www.bibliojuridica.org/libros/libro.htm?l=2194>

⁶ Principio de legalidad y de retroactividad: Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello.

cuidadosa verificación de la efectiva existencia de la conducta ilícita. Asimismo en aras de la **seguridad jurídica** es indispensable que la norma punitiva, sea penal o administrativa existe y **resulte conocida o pueda serlo, antes de que ocurran la acción u omisión** que la contravienen y que se pretende sancionar....**De lo contrario, los particulares no podrían orientar su comportamiento conforme a un orden jurídico vigente y cierto**, en el que se expresan el reproche social y las consecuencias de éste... (Párr. 106) (resaltado propio)

Con base al pronunciamiento expuesto es aclarado el origen de la potestad sancionatoria del Estado, ya que tanto la sanción como la pena son expresiones del poder punitivo del Estado, el cual debe responder al respeto de un procedimiento preestablecido que implique seguridad jurídica para las partes, es decir que toda infracción lleva aparejada una regulación clara que fije las reglas bajo las cuales quien caiga en ese comportamiento antijurídico deba entonces responder ante un procedimiento conocido y preestablecido.

La razón de conocer una sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos aplicada a un caso en concreto sobre lo que debe entenderse como sanción administrativa estriba de vital importancia, toda vez que los pronunciamientos de este ente elevan a la categoría de derecho humano la legalidad e irretroactividad de las actuaciones del Estado al orden administrativo y cuyas actuaciones no se limitan al ordenamiento penal. La seguridad jurídica es entonces para este órgano un elemento *sine qua non* en el cumplimiento del Artículo 9 de la CADH.

2.2.2.2 El Estare Decisis

El *stare decisis* proviene de una doctrina anglosajona que establece en su enunciado completo “*stare decisis et quia non moveré*” cuyo significado es: estar a lo decidido y no perturbar lo ya establecido, que está quieto” aunque es una doctrina propia del *common law* en el *civil law* tampoco es la excepción, se ha entendido que “existe una tendencia a la convergencia entre las dos grandes familias jurídicas del mundo occidental –common law y civil law–, tendencia que también se evidencia en el rol que se asigna a la jurisprudencia como fuente de derecho “ (Legarre.Santiago & Julio, 2006, pág. 110)

La doctrina del *stare decisis* cobra relevancia cuando se habla de temas jurisprudenciales, ya que atendiendo a lo estipulado en el artículo 2 de la ley del

Organismo Judicial se establece que la jurisprudencia es la que debe de complementar la ley como fuente de derecho.

En tal virtud puede considerarse que el principio del *estare decisis* es aplicable al derecho guatemalteco, el cual puede concretarse en la certeza jurídica, que conlleva a las mismas implicaciones del mencionado principio sajón, siendo estas “no cambiar de forma sobre lo resuelto”, “mantener lo ya establecido” como se ha indicado en otros apartados, esto tampoco implica que lo resuelto por una corte, no pueda ser objeto de un cambio, sino que las causas bajo las cuales existan esos cambios sean fundadas y ampliamente expuestas en razonamientos válidos. Que apoyen la razón del porque fue menester realizar dicho cambio, máximo si los criterios esbozados por la Corte de Constitucionalidad sientan jurisprudencia y está a la luz de la ley del organismo judicial es catalogada como fuente de derecho.

2. 2.3 El principio de responsabilidad

Bajo este principio se exige que en la comisión de la infracción exista un elemento doloso o culposo, pues en la comisión de la infracción requiere la apreciación de la concurrencia del elemento intencional de producir la infracción tributaria, y no únicamente por el resultado causado, de lo contrario se atentaría contra el principio de defensa del contribuyente.

Pues no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que esta se infiere, o lo que es lo mismo apelar a la simple claridad de la norma no representa una motivación suficiente de la procedencia de la sanción... en el enjuiciamiento de las infracciones es al órgano sancionador a quien corresponde acreditar la concurrencia de los elementos constitutivos de la infracción, en este caso de la culpabilidad... Hay casos en que la Administración debe entender necesariamente que el obligado tributario había puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; de donde se infiere que la circunstancia de que la norma incumplida sea clara o que la interpretación mantenida de la misma no se entienda razonable no permite imponer automáticamente una sanción tributaria porque es posible que no obstante el contribuyente haya actuado diligentemente (Queralt, Lozano, José, & Gabriel, 2011, pág. 510)

El principio de la responsabilidad es entonces un postulado que debe ser observado en la aplicación de una sanción administrativa, en donde el supuesto es, que a quien se le atribuya determinado comportamiento contrario a la norma, no solo pueda

atribuírsele el resultado que produjo esa acción, sino también la intención o culpabilidad de haberlo causado; en consecuencia la aplicación de una sanción administrativa debe obedecer a observar elementos que pueden excluir de responsabilidad a un contribuyente cuando éste tomo las medidas de hecho para evitar el mal causado.

En relación al proceso de cierre temporal la responsabilidad sobre el cometimiento de esta infracción se atribuye a las personas individuales o jurídicas-propietarias-, en este sentido (Paredes, 2007) manifiesta:

No siempre es el propietario quien comete la infracción, pues puede darse el caso que la empresa o establecimiento sea de una persona, pero quien lo explota es otra, ya sea por tener un contrato de arrendamiento o usufructo con el propietario o por cualquier otro título lícito (Pág.2)

Es entonces bajo esta situación en donde surge la pregunta en relación a si ¿podría atribuírsele responsabilidad al propietario del establecimiento, empresa o negocio aún si este tomo todas las “medidas y diligencias necesarias” para cumplir con sus obligaciones tributarias? ¿Qué pasa cuando la autoría del hecho se atribuye a un tercero? ¿Existirá entonces responsabilidad del propietario? Para desafortunio del contribuyente, la práctica forense ha dado respuesta a estas interrogantes, atribuyendo la responsabilidad al propietario, sin importar quien cometió la infracción o quien es el obligado a responder por ella.

2.3 Elementos Objetivos de La Infracción

El ilícito tributario se entiende como la contravención hecha a la norma jurídica tributaria, como ha sido explicado en los apartados anteriores el origen de la pena y la sanción provienen de una misma línea, que es un ilícito; en consecuencia la infracción y el delito tienen un mismo origen, si bien es cierto sus consecuencias jurídicas son distintas los elementos que conforman esas contravenciones son comunes.

Bajo este orden de ideas, llegar al entendimiento de lo que es una infracción como lo es el cierre temporal, preciso del análisis de elementos compatibles que conforman la teoría del delito, pues en ambos casos se entiende la existencia a la contravención a la norma, atribuyéndole responsabilidad a una persona, dejando como consecuencia una sanción.

Es bajo esta perspectiva que surgen los elementos objetivos que forman una infracción, elementos comunes en cualquier ilícito tributario; los cuales son necesarios esbozar para llegar a comprender la naturaleza de la infracción catalogada en el ordenamiento jurídico guatemalteco como cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios.

2.3.1 La Acción

Se llama acción a todo comportamiento dependiente de la voluntad humana, este comportamiento tiene dos elementos, el querer y la voluntad manifestándose en dos fases; la primera es la fase interna el querer desear realizar una conducta que aún está en el pensamiento y la segunda fase que es la selección de los medios para la obtención de ese fin. (Instituto de la Defensa Publica , 2015)

El Código Tributario cuando habla de los supuestos bajo los cuales ha de aplicarse la sanción de cierre temporal describe algunos supuestos que implican en sí mismos acciones tales como:

- Emitir facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas que no existen previamente autorizados por la Administración Tributaria.
- Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas u otros documentos (Art. 85 C.T.)

Es decir que el elemento de accionar por un contribuyente se cumple en el momento en que realiza cualquier de los comportamientos mencionados, pues al realizar cualquiera de las conductas descritas, se incurre entonces en una –acción.-

El artículo 69 del C.T. establece el concepto de infracción definiéndola como “toda acción u omisión”... en este mismo sentido cabe destacar que en el derecho comparado también se define de la misma forma, al aplicar los elementos de la teoría del delito. Entre los países destaca Perú en donde por medio del artículo 164 del Código Tributario de dicho país, se establece que se considerará como infracción tributaria “toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias...” Por su parte la disposición técnica No. 009-2006 de infracciones y sanciones tributarias de la Republica de Nicaragua establece de igual forma entre su concepto de infracción tributaria a “toda

acción u omisión del cumplimiento de los deberes sustanciales del contribuyente...” Es así como puede observarse que no únicamente la legislación guatemalteca define una infracción como toda o cualquier “acción u omisión”. Siendo estos elementos principales en el entendimiento del concepto de infracción tributaria.

2.3.2 La omisión

Es la ausencia de acción se da cuando la voluntad humana no interviene en el comportamiento humano, cumpliendo la función negativa de la categoría de la acción (Instituto de la Defensa Publica , 2015).

El Código Tributario al mencionar los postulados bajo los cuales una persona comete infracción de cierre menciona también omisiones o falta de acciones tales como:

- No emitir o no entregar facturas, notas de débito, notas de crédito, o documentos exigidos por las leyes tributarias específicas en la forma y plazo establecidos en las mismas.
- No haber autorizado y habilitado los libros contables establecidos en el Código de comercio y habilitado los libros que establecen las leyes tributarias específicas (Art. 85 C.T.)

Es entonces entendido que en la infracción de cierre temporal existe la conducta de una persona ya sea por acción u omisión, pues atendiendo al Código Tributario y la ley del impuesto al valor agregado, existe la obligación de emitir una factura cuando se vende un producto o un servicio, al momento de no haber cumplido con esta obligación, así como en el caso de no haber autorizado y habilitado los libros contables se incurre en una - omisión – sancionada por la ley.

2.3.3 La antijuridicidad

Es el comportamiento contrario al mandato legal. Es decir toda conducta contraria al derecho (Instituto de la Defensa Publica , 2015) . Este elemento se cumple en el momento en que una persona manifiesta una conducta por acción u omisión que contradice el ordenamiento jurídico.

La antijuridicidad surge únicamente cuando existe una norma clara previamente definida (Art.17 CPRG) en consecuencia podrá ser sancionada una acción u omisión cuando la conducta esperada se encuentra prevista en una norma preestablecida.

En el caso de las infracciones existe antijuridicidad al momento de cometer alguno de los supuestos establecidos en el Artículo 85 del Código Tributario.

La antijuridicidad se confabula como conducta de carácter objetivo sin requerir un estado de conciencia del sujeto infractor sobre la creencia de la licitud del acto (Saldaña, 2005). En el caso de Chile la consciencia de la antijuridicidad del hecho es exigida como una condición de culpabilidad, pues exige la representación por parte del sujeto de la imputación de que el comportamiento de cuya imputabilidad se trata, sea contrario a derecho, es decir un comportamiento anti normativo (Raffo, 2011)

2.3.4 La tipicidad

“Es la adecuación de la conducta concreta del contribuyente a la descripción del ilícito formulado en la ley” (Beteta, 1997, pág. 89) la tipicidad es entonces el elemento por medio del cual, en este caso el contribuyente actúa adecuando su conducta en la forma descrita por una infracción tributaria.

En el caso de Argentina la figura del cierre temporal, se conoce bajo los supuestos descritos en la reglamentación de la ley número 20,860 conocida como la Ley de Abastecimiento la cual establece:

- a) No entregar o emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o varias operaciones comerciales, industriales, agropecuarios o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS.
- b) No llevaren registraciones o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, locaciones o prestaciones
- c) Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS
- d) No se encontrases inscriptos como contribuyentes ante la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS cuando estuvieren obligado a hacerlo

Cabe destacar que en Argentina existen conductas típicas distintas a la legislación guatemalteca, tales como el transporte de la mercadería por no portar la documentación correspondiente, una acción interesante de análisis pues la

Administración Pública considera vulnerado o en peligro inminente de vulneración el erario público, con el hecho de no portar la documentación.

Otra diferencia de la legislación Argentina con la Guatemalteca se basa en la imposición de esta sanción como facultativa para la Administración pública, pues puede sancionarse con multa o con el cierre del negocio este tipo de conductas, mientras que en el caso de Guatemala la sanción de cierre es exclusiva para las conductas descritas en el Artículo 85 del Código Tributario.

En Venezuela por su parte el proceso de cierre temporal se encuentra regulado en el Artículo 101 del Código Orgánico Venezolano en el cual se establecen como conductas sancionadas con sanción de cierre, únicamente el hecho de no emitir facturas u otros documentos obligatorios, y las demás acciones u omisiones sancionadas con cierre en el caso de Guatemala, Venezuela las sanciona con multas.

En la línea del derecho comparado resulta destacable, saber de igual forma cuales son los tipos bajo los cuales el legislador costarricense consideró definitivos para la imposición de la sanción de cierre, el Código Tributario de Costa Rica conocido como la ley 4755 estipula en el Artículo 85 conductas sancionadas con esta medida: “reincidencia en no emitir facturas ni comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o en no entregárselos al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio” así también se aplicará en caso de haber sido previamente requeridos por la Administración Tributaria para presentar las declaraciones que hubieren omitido; o ingresen las sumas que hubieren retenido, percibido o cobrado, en este último caso tratándose de los contribuyentes del Impuesto General sobre las Ventas y del Impuesto Selectivo de Consumo, no lo hagan dentro del plazo concedido al efecto.

Costa Rica considera de igual gravedad la no entrega o emisión de facturas, así como el atraso del pago del impuesto, es decir que le consigna la misma gravedad a la infracción al acto de atrasarse con el pago de los impuestos, lo cual no es consecuente con la gravedad del hecho de omisión de factura, demostrando al igual que en el caso de Guatemala un trato diferenciado del legislador que no corresponde al bien jurídico tutelado que se pretende proteger con la sanción impuesta.

Por su parte la legislación española no contempla la figura del cierre o clausura para ningún tipo de infracción tributaria, si bien es cierto los ilícitos considerados como infracciones a la luz de la legislación guatemalteca, también son sancionados en España, la consecuencia de estas conductas típicas tiene como resultado únicamente las multas pecuniarias, las cuales son aplicables atendiendo a la gravedad de la acción y a las condiciones de cada caso. Obviando así la aplicación del proceso de cierre, o clausura temporal.

2. 3.5 La culpabilidad

Es el juicio de reproche que se le hace a una persona, esto siempre y cuando se tenga la capacidad para determinarse de acuerdo a la comprensión de sus acciones, que además tengan conocimiento de la antijuridicidad de la conducta realizada y que al sujeto le era exigible obrar de otro modo.

En el análisis de la culpabilidad se observan tres elementos, como: a) capacidad de culpabilidad, b) conocimiento de la antijuridicidad y c) exigibilidad de la conducta, (Instituto de la Defensa Publica , 2015) si concurren estos tres elementos entonces habrá responsabilidad para la imposición de una sanción.

En este sentido la legislación española agrega en su concepto de infracción las acciones u omisiones tanto dolosas como culposas, a diferencia de la legislación guatemalteca, acá se observan dos elementos más de la teoría del delito aplicables a una infracción de índole tributaria, al hacer mención que más allá de que una infracción se debe tanto al hacer como al no hacer, debe observarse la culpabilidad al contribuyente, es decir ese juicio de reproche en contra del posible infractor que englobe un actuar bajo negligencia, impericia e imprudencia como elementos de la culpabilidad.

2.4 Trato Diferencial del legislador

En el derecho administrativo sancionador se distinguen entre la potestad sancionadora dos tipos de manifestación de la legalidad del orden administrativo, la de carácter general y la llamada disciplinaria.

Doctrinariamente existen varias clasificaciones de sanciones, que atienden a un trato diferencial del legislador, entre las destacables están las que se conocen como sanciones de carácter general las cuales persiguen la protección del orden social en general, y por el otro lado las sanciones de autoprotección las cuales se aplican únicamente a sus servidores públicos, ya que son internas al ámbito de la administración (Euseda, 2015) existiendo diferencia únicamente por parte del legislador en relación a quien comete la infracción, atendiendo al principio de igualdad, tratando como iguales a los iguales y desiguales a los desiguales.

Otra clasificación de las infracciones corresponde a las denominadas infracciones sustanciales y por otro lado las infracciones formales, entendiéndose las primeras como aquellas que surgen como producto del incumplimiento a las obligaciones materiales, por ejemplo la falta de pago del tributo; mientras que las segundas son incumplimiento a órdenes administrativas que llevan implícitas cumplimiento de deberes formales.

2.4.1 Bien jurídico tutelado

En la aplicación de las sanciones establecidas en el Código Tributario guatemalteco, el trato diferencial del legislador tendría que ser atribuible al bien jurídico que se pretende proteger por medio de la imposición de la sanción de cierre temporal existiendo varios supuestos, en cuanto a las acciones u omisiones que se realizan, siendo los siguientes:

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

Al analizar cada uno de estos supuestos, y en las consecuencias de éstas acciones y omisiones resulta clara la intención del legislador en cuanto a los supuestos

del numeral 1 y del numeral 3, que el bien jurídico tutelado es el erario público, pues tanto una persona no inscrita, como una inscrita ante la Administración pero que no cumple con emitir los documentos solicitados por la Administración Tributaria, o que lo hace sin su autorización, incurre entonces en la omisión del impuesto, afectando de una forma directa al erario.

El erario debe entenderse como la fuente de financiación sostenida y estable que un Estado requiere para la conclusión de sus fines, dicha base se conforma mayormente por un sistema tributario. El deber de pagar tributos se basa en un deber de solidaridad para el sostenimiento de los gastos públicos. Este concepto de solidaridad se entiende como la moralidad que debe haber entre los individuos de un Estado en donde los más aptos deben contribuir con aquellos menos aptos con la finalidad de poder contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Es entendido que los entes públicos pueden obtener ingresos de varias clases para lograr la consecución del bien común, los ingresos más importantes son los tributarios ya que estos constituyen el principal medio de financiación de los gastos públicos (Collado & Gracia, 2013) En este sentido la legislación española ha desarrollado de forma amplia el sentido del tributo, para el efecto la Ley General Tributaria del año 2003, dispone:

Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Esos gastos públicos obedecen entonces a la concretización del bien común el cual conlleva a la realización de un sistema de convivencia dentro del cual todos los elementos que forman parte de la sociedad hagan posible su propio desenvolvimiento y aún más, el crecimiento de los grupos sociales integrados dentro de la sociedad.

Es entonces bajo este orden de ideas que el trato diferenciado del legislador al tener como bien jurídico tutelado el erario, tendría fundamento en su razón de ser, debido a la magnitud de la trasgresión y de las implicaciones sociales que tendría el atentar contra aquello que permite la realización del bien común.

Al hablar del erario, deben existir medidas que lo protejan de forma especial derivado de la existencia de intereses patrimoniales supraindividuales que tienden a

ver con la economía nacional. Es por ello que a la luz de los postulados establecidos, el trato diferencial del legislador, pareciera tener un fundamento en cuanto a la transgresión del bien jurídico tutelado, sin embargo esta circunstancia es discutible toda vez que el legislador por medio del numeral tercero del Artículo 94 del Código Tributario, sanciona el “adquirir bienes o servicios, sin exigir la documentación legal correspondiente”, evidenciándose un intento por proteger el mero peligro del pago del impuesto, pues la documentación legal correspondiente al adquirir un bien o servicio, por lógica es la factura y en consecuencia sin ella no puede obligarse al contribuyente a este pago. Circunstancia de mero peligro que se observa nuevamente el segundo numeral del artículo 85; aunado a ello el ultimo numeral del mismo Artículo protege cuestiones formales ante la Administración Tributaria dejando de lado la uniformidad en cuanto a la protección del mismo bien jurídico tutelado, que sería el-erario- evidenciando entonces que la protección a un bien jurídico tutelado en común no es la razón del trato diferencial del legislador.

Es bajo las premisas anteriormente esgrimidas que atender únicamente a la transgresión del bien jurídico tutelado como fundamento del trato diferenciador resulta un argumento poco solido que sostenga a cabalidad la desigualdad de las infracciones sancionadas con multa y las sancionadas con cierre, pues existen conductas que afectan los mismos bienes jurídicos tutelados tanto en el Artículo 85, como en el 94 del Código Tributario.

2.4.2 La gravedad de la infracción

El juicio de razonabilidad sobre el cual el legislador fundamentó el trato diferenciado puede entonces atribuirse a la gravedad de la infracción cometida, ya que “No en vano se ha dicho que en el ámbito administrativo la sanción de cierre es el equivalente a la pena de muerte” (Casellas, pág. 66), por ende es menester determinar si la gravedad de una acción u omisión justifica en los márgenes de la razonabilidad, dicho trato diferenciado.

En este orden de ideas es imperativo dejar en claro que no puede terminarse diferencias sustanciales entre ilícitos atendiendo a delitos e infracciones, penas y sanciones, por no existir en la doctrina parámetros que hayan logrado dejar en claro

tales distinciones, por ende pensar en un criterio diferencial basado en la gravedad es contrariar el principio de seguridad jurídica (Casellas, pág. 66)

Cabe recalcar que algunas de las acciones u omisiones descritas en el Artículo 85 resultan ser supuestos que contemplan un peligro abstracto, pues no siempre existe la posibilidad de que efectivamente se haya vulnerado un bien jurídico tutelado, es decir el legislador pretende sancionar acciones por el mero peligro, o por circunstancias que tienen que ver con cumplimiento formales y para nada denotan una transgresión tangible al erario, esto se manifiesta en casos como utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas no autorizados por la Administración Tributaria, en donde no necesariamente significa que haya omisión del tributo, otro caso también es el no haber autorizado ni habilitado los libros contables u otros registros obligatorios en donde se comprueba el incumplimiento a un deber formal, similar a los establecidos en el Artículo 94 del Código Tributario.

Estos casos evidencian únicamente un peligro de vulneración ante un bien jurídico tutelado, podría pensarse entonces ¿sí se está legitimado para buscar la punibilidad de una conducta contraria a las normas tributarias, por el mero hecho de representarle un riesgo? ¿Existen fundamentos sólidos para justificar el trato diferenciador que se hace por las infracciones contenidas en el Artículo el 85?, en este sentido Costa Rica ha sentado jurisprudencia al precisar:

La ley dice más de lo que denotan simplemente las palabras de manera que, debe desentrañarse el sentido y alcance de la misma, que en el caso presente lo es el de asegurar que los contribuyentes recaudadores del impuesto sobre las ventas cobren y enteren al fisco ese impuesto por las operaciones por ellos realizadas. No basta pues con que aparentemente se reúnan y perfeccionen los requisitos típicos exigidos por la figura, sino que se requiere además la afectación del bien tutelado. En la doctrina tributaria se afirma que el simple incumplimiento de que se trata no tiene entidad suficiente para dañar o poner en peligro al bien penalmente protegido. En efecto una cosa es constatar la materialidad de un incumplimiento de carácter formal y otra distinta es que dicho incumplimiento afecte el bien jurídico protegido (Fallas, La sanción de cierre de negocios análisis de antijuridicidad material, 2012, pág. 158)

El análisis de Ana Falla radica en que una omisión no es legítima para poder aplicar el cierre de empresas, pues existen conductas que no ameritan esta sanción aunado a los daños y perjuicios que trae consigo para el contribuyente, ya que existen casos en que el contribuyente presenta la factura omitida, motivo por el que se puede afirmar que el daño no fue hecho pues el bien jurídico tutelado no fue afectado, y

sancionar por el mero riesgo resulta desproporcional y desigual (Fallas, La sancion de cierre de negocios analisis de antijuridicidad material, 2012)

El proceso de cierre temporal es una medida perjudicial en sobremanera para el contribuyente que implica no solo el dejar de percibir ganancias por un plazo mínimo de 10 días hábiles, sino la erogación de continuar con varios pagos como el salario de los trabajadores, el pago de renta del local, pago de uso de marca, sin dejar atrás la mala imagen para la empresa, establecimiento o negocio que se adquiere por la imposición de esta medida.

La sanción impuesta por los postulados sean de acción u omisión descritos en el Artículo 85 del Código Tributario resultaron ser a los ojos del legislador, conductas graves que ameritaban un trato distinto a las sancionadas con multa. Sin embargo a pesar que los postulados del numeral uno y tres del Artículo 85 parecen guardar mayor compatibilidad, el numeral segundo representa un mero peligro y el numeral cuarto un mero incumplimiento de índole formal que no atenta contra el erario público, es entonces bajo el análisis esgrimido, que la desigualdad aplicada en la norma, no es proporcional, toda vez que la sanción impuesta es excesiva por las conductas que encierran la imposición de cierre temporal. Si se parte del supuesto de la omisión de la factura, que como se ha recalcado en los apartados anteriores es la acción más común dentro de esta clase de proceso, no equipará el daño causado por el infractor en el caso de aplicarse este proceso por no haber habilitado o autorizado los libros.

2.4.3 El autocastigo del Estado

Si bien es cierto el Estado como ente soberano tiene la potestad de emitir las normas por medio del organismo legislativo, esta potestad debe ser atendiendo al “deber de realizar inspecciones y controlar el correcto cumplimiento que los contribuyentes hicieren de sus obligaciones tributarias” (Soler, 2008, pág. 532) atendiendo al fin de imponer una sanción que es en este caso, castigar a quien infringe la norma, éste castigo debe ser proporcional al mal causado. Sin dejar atrás que el castigo debe ser para el infractor y no para el Estado.

En la imposición de la sanción temporal de cierre, el Estado se autocastiga, al incurrir en gastos mayores a lo dejado de percibir, en primer lugar porque la mayoría de

los casos presentados ante la Administración Tributaria corresponden a montos no mayores de Q1000 (Unidad de acceso a la información SAT) que es el valor del bien o del servicio que se omitió facturar. Así que al basarse en este monto como ejemplo, si el contribuyente está en el régimen de pequeño contribuyente le corresponde tributar la cantidad de Q50, y si es un contribuyente bajo el régimen general debería pagar la cantidad de Q107.14, el Estado por su parte para castigar la omisión de este tributo, incurre en los siguientes gastos: a) Pago a los auditores por los operativos fiscales, b) Viáticos a los auditores por los operativos fiscales, c) Pago al departamento Jurídico por el inicio del procedimiento, d) Pago a abogados externos para evacuar las audiencias por el procedimiento de cierre temporal y e) Pago a los oficiales y jueces que dilucidan el caso.

Gastos a los que deben sumárseles las pérdidas indirectas, producto del cese de la actividad del comerciante que dejó de adquirir productos, dejó de vender productos o servicios, que al final de cuentas se traducen como pérdidas no solo del comerciante sino del Estado. Así es que al sumar cada uno de los gastos en que incurre el Estado más los perjuicios por la aplicación de este tipo de procesos, no equiparan el daño causado al monto de lo invertido para castigar los montos perseguidos por el fisco, dejando por lado los intereses que deben ser perseguidos atendiendo a la política fiscal.

En el caso de Argentina, para que proceda la sanción de cierre, conocida en esa legislación como clausura, “es menester la configuración de una condición objetiva de punibilidad” (Soler, 2008, pág. 535) condición regulada en ley la cual establece que la prestación de los bienes o servicios deben ser mayores a 10 pesos, por ello aún si se incurriere en la figura típica y antijurídica, la conducta no será sancionada si el valor de los bienes o servicios, no superan tal cantidad. Aun cuando esta cantidad es baja, la naturaleza de los límites bajo los cuales debe actuar el fisco para declarar punible una acción, deben tener un margen que tenga significado para la Administración Tributaria, *contrario sensu* se actuara de forma poco objetiva, como se aprecia hoy en día la tramitación de expedientes en los Juzgados por cantidades incluso menores a los Q10 (Unidad de acceso a la información SAT), montos que no deberían interesar al fisco, por los gastos que representa perseguir infracciones por cantidades como las descritas.

Es entonces bajo estas razones que el trato diferenciador regulado por el legislador, aun cuando persistiese en la gravedad del daño causado o del bien jurídico tutelado, nunca será proporcional al daño que se le causa a quien se le impone, sin dejar atrás el perjuicio que se le causa al mismo Estado en las erogaciones por imponer esta sanción, atendiendo a montos que no resultan efectivamente significativos en la política fiscal.

2. 5 Relato histórico de las sanciones tributarias en Guatemala

Para poder definir las circunstancias históricas que dieron vida a las sanciones tributarias reguladas, es menester entender no solo la coyuntura económica, sino la realidad política del país en esa época, desde los primeros años del siglo XIX hasta mediados del siglo XX, se evidenciaron una serie de vicisitudes en la historia política de Guatemala que definieron al país, desde el régimen colonial a la época independiente, además del gobierno federal que fracasó debido a las circunstancias entre las que desataban las rivalidades políticas entre las nuevas repúblicas y la crisis económica y fiscal, como característica de este periodo.

Rafael Carrera fue quien dio inicio al régimen de caudillistas que duraría 30 años, fue quien dirigió y consolidó el poder de las elites tradicionales. Sin embargo al no poder dar respuesta a las necesidades de los sectores económicos emergentes, llegó el momento del relevo político iniciando con ello la época liberal. Los liberales actuaron en nombre del progreso usando un régimen dictatorial y autoritario, modificando enormemente las relaciones económicas, sociales y políticas al poner al Estado al servicio de la expansión cafetalera, involucrando al país a un mercado mundial, basados en una economía exportadora de café.

En los primeros cuarenta y cuatro años del siglo XX, bajo la tradición de dictadores caudillistas tales como Manuel Estrada Cabrera y Jorge Ubico, se fortalecieron los lazos de la nueva elite guatemalteca, conformada por cafetaleros, quienes pregonaron el apoyo a políticas de cooperación con los Estados Unidos, quien se perfilaba como el nuevo poder continental, favoreciendo la creación de una nueva economía basada en el banano. En este periodo la dependencia mono exportadora fue

la característica principal de la economía y en el ámbito fiscal fue clave para hacer del comercio exterior la principal fuente de ingresos ordinarios del erario.

La política tributaria se pregonaba como cortoplacista y errática, lo que dificultó la consolidación de las finanzas públicas a finales del siglo XIX, tendencia que continuó en las primeras décadas del siglo XX, evidenciándose con el monto representado con los impuestos a importaciones y exportaciones que conformaron las dos terceras partes de los ingresos tributarios, mientras que los escasos impuestos directos aportaban porcentajes mínimos al total de los ingresos del erario. (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2007, pág. 140)

La regulación tributaria fue muy difusa, con leyes dispersas atendiendo a las necesidades cortoplacistas del momento, aun así existió un Código fiscal, cuyo origen se remonta al año de 1881, y cuya vigencia fue longeva, ya que hasta 1991 se creó un nuevo Código, que a pesar de sus muchas reformas en la actualidad es la norma vigente medular en la materia tributaria sancionatoria guatemalteca.

2.5.1 El Código fiscal de 1881

Bajo la coyuntura de reorganización administrativa emprendida por el gobierno en 1881, el 15 de septiembre de ese año se decretó el primer Código fiscal de Guatemala, identificado con el decreto No. 263. La finalidad de este nuevo cuerpo normativo era consignar disposiciones adaptables al desarrollo de los intereses económicos del país, buscando la mejor administración de las rentas públicas y la protección de los ingresos del erario público.

La importancia de este decreto radica en el establecimiento de una estructura impositiva, suprimiendo algunos impuestos, modificando otros y claro creando nuevos, que en ese momento se consideraron oportunos para la nivelación del presupuesto fiscal. Éste se comprendía en tres secciones, que fueron: en primer plano, la organización de la hacienda pública, la cual se definía como: el conjunto de los bienes, rentas, derechos y acciones que pertenecen a una nación; en segundo plano, la dirección y administración de esas rentas, y por último los procedimientos destinados a conservar los derechos fiscales, (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2007,

pág. 112) acepción que puede ser concebida como el derecho tributario sancionador de la época.

El decreto No. 263 estableció una serie de impuestos y contribuciones sobre los siguientes aspectos: derechos aduaneros, contribución de papel sellado y timbres, impuesto sobre la venta y permuta de inmuebles, Impuesto sobre las herencias y donaciones, impuesto sobre la fabricación y venta de licores, impuesto del 3 por millar sobre el valor de la propiedad inmueble, contribución para la elaboración de caminos⁷, conmuta al servicio militar,⁸ precios de venta para los terrenos baldíos y bosques nacionales, estableciéndose en dicha norma los precios por hectárea.

La reforma tributaria de 1881 no alteró sustancialmente la estructura impositiva, consecuentemente los derechos de importación continuaron siendo los más productivos para el erario, representando un 45% seguidos por los impuestos de fabricación y venta de licores representando un 31%, evidenciando que estos dos tributos constituyeron las tres cuartas partes de los ingresos totales para aquella época. (Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2007, pág. 114)

Entrando en materia en las sanciones reguladas por este Código, es evidente que si para la hacienda en aquel entonces la mayor parte de sus ingresos provenían del tema de importaciones y fabricación de licores, el control estatal recaería sobre estas aristas, regulando de forma precisa sanciones en su mayoría para quienes incumpliesen con estas disposiciones tributarias.

El Código fiscal, reguló delitos contra la hacienda pública. Cabe destacar que en ese entonces el concepto, faltas, o infracciones tributarias no había sido desarrollado, y el principio de la *ultima ratio* del derecho penal, estaba enfocado desde la creencia que tanto el asesinato como el contrabando deberían estar bajo el mismo plano, de lo contrario existiría una tendencia de defraudar los derechos del erario aun por las personas de conciencia más escrupulosas, regulándose como antecedente la inmoralidad de la defraudación, al catalogarla como –pecado;⁹- es entonces bajo este orden de ideas que se creó la especialidad en los delitos fiscales.

⁷ Todos los varones comprendidos entre los 18 a 60 años estaban obligados a prestar de forma anual cuatro días de trabajo, dicha contribución era conmutable a razón de 40 ctvs. Por día

⁸ Se obtenía con el pago de 50 pesos al año.

⁹ orden fechada en San Ildefonso el 15 de septiembre de 1776.

La pena por excelencia fue la pecuniaria, bajo la idea de: “A ningún delito son más aplicables las penas pecuniarias que a los de contrabando y defraudación: que sufra en sus intereses el que quiera lucrar con los intereses del Estado” (fiscal, 1881, pág. XXXIX). El título III, capítulo I del Decreto No. 263 regulo como delitos directos contra la hacienda pública: el contrabando y la defraudación, y como delitos conexos: a) la seducción o resistencia contra la autoridad o sus agentes, b) la falsificación, alteración o suplantación de documentos, marcas o sellos oficiales o de cualquier otro signo peculiar de las oficinas de hacienda, c) el robo o hurto de efectos existentes en las fábricas, almacenes o depósitos de la hacienda pública, d) las omisiones o abusos de los empleados del ramo y de las personas de cualquiera condición en el cumplimiento de las obligaciones que para impedir los delitos de contrabando y defraudación les impone el Código fiscal de la época y e) cualquier otro delito que tienda a facilitar o encubrir el contrabando o defraudación.

Atendiendo a la gravedad o circunstancia de la comisión del delito se estipularon circunstancias atenuantes y agravantes; como pena común para quien cometía el delito de contrabando se fijó el comiso de los bienes utilizados para cometerlo, lo que incluía comiso de yuntas, maquinas, carros, o cualquier otro utensilio para el efecto ilícito, multa y la pena de arresto con derecho a conmuta.

El procedimiento establecido para la sustentación de este tipo de delitos era de índole judicial, bajo el marco del - Código de Procedimientos Judiciales - respecto de las causas por delitos del fuero común, en donde tenía participación el Ministerio Fiscal quien fungía como una especie de Ministerio público, pues tenía la labor de ser el órgano acusador en el proceso.

En consecuencia mientras existió el Código fiscal de 1881, el régimen sancionatorio que se estableció en la época, era un régimen estricto, penal que aplicaba tanto penas personales como penas pecuniarias y penas que recaían sobre el negocio al decomisar los instrumentos utilizados en la perpetración del delito tributario.

2. 5.2 Código Tributario de 1991

2.5.2.1 Evolución del Artículo 69 del Código Tributario

En el año de 1991 el término –infracción- fue definido como: “toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción sancionable por la Administración Tributaria en la medida y con los alcances establecidos en este Código y en otras leyes tributarias” (Código Tributario, Art. 69)

En el año dos mil uno, surge el decreto 29-2001 como producto de los compromisos adquiridos en el marco de los acuerdos de paz, en búsqueda de la actualización y fortalecimiento del marco sancionatorio a efecto de poder castigar de forma severa la evasión y elusión en el pago de los impuestos en congruencia con las figuras del delito penal que incorpora a este concepto, la facultad de sancionar conforme a la legislación penal. Dando acogida a la nueva figura de cierre de negocios.

En consecuencia el concepto de la infracción se estipuló como: “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” (Dto. 29-2001, Art. 7)

En el año 2012, en la coyuntura del narcotráfico, y las presiones internacionales para adecuar el ordenamiento jurídico guatemalteco para evitar que el país se convirtiera en una sede de lavado de dinero proveniente de actividades ilícitas, es que surge el decreto 4-2012, conocido como –Ley Anti evasión II- con una serie de reformas que permearon el marco tributario, modificando el Artículo 69, incorporando a la definición de infracción un segundo párrafo dando lugar al cierre de negocios, el cual dice: “Cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones tributarias contenidas en el Artículo 85 de este Código Tributario, se procederá de conformidad con lo establecido en el Artículo 86 de este mismo cuerpo legal”

Esta reforma se dio como producto de las constantes impugnaciones hechas al proceso de cierre de negocios cuyo conocimiento recae sobre un juez de paz, en virtud de que si el Código Tributario que es la norma medular de este tipo de infracción delegaba únicamente competencia a la SAT para conocer de este asunto, entonces, ¿en dónde estaba la legitimidad de un Juzgado de Paz para conocer de una infracción

tributaria?, consecuentemente después de los muchos debates controvertidos sobre la legalidad de este proceso de cierre de empresas, establecimientos o negocios comerciales se arribó a la conclusión de tener que incorporar este último párrafo que le da cabida a este procedimiento.

2.5.2.2 Evolución del Artículo 85 y 86 del Código Tributario

El decreto 6-91 contemplaba en el Artículo 85 actos de defraudación, definiéndolos de la siguiente forma: “son actos de defraudación:

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

El Artículo 86 regulaba lo referente a la sanción, definiéndola como “....multa equivalente al cien por ciento (100%) del tributo omitido y determinado por la Administración Tributaria”

Los Artículos 85 y 86 fueron derogados completamente por medio del decreto 67-94 que se conformó como una serie de medidas tendientes a combatir la defraudación fiscal, creando figuras delictivas de índole tributaria, razón por la cual se derogó el contenido de estos Artículos, ya que se incorporaron los comportamientos descritos en esa norma tributaria al Código penal, como acciones a juzgar por una vía distinta a la administrativa.

Las reformas del Artículo 11 del decreto 29-2001 son el antecedente por medio del cual se le da vida al Artículo 85, contemplado en su momento, de la siguiente forma:

Infracciones sancionadas con el cierre temporal Se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando se incurra en la comisión de las infracciones siguientes: 1) Realizar actividades comerciales, agropecuarias, industriales o profesionales, sin haberse registrado, 2) No emitir o no entregar facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos o documentos, 3) No emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos u otros documentos exigidos por la

Administración Tributaria. 4) Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas no autorizados por la Administración Tributaria para emitir facturas, tiquetes u otros documentos equivalentes, o utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados, en establecimientos distintos del registrado para su utilización.

Este es el precedente de la figura vigente en la actualidad, la cual ha sufrido algunos cambios en cuanto a la terminología utilizada, sin embargo las conductas que tienden a protegerse en esta primera aparición son esencialmente las mismas que se conocen actualmente.

El Decreto 58-96 es el que incorpora la figura de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, consignándolo como:

Cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de dichas empresas, establecimientos o negocios que reincidan en la comisión de las infracciones tipificadas conforme a los numerales 1, 4, 6, 9 y 10 del Artículo 94 de este Código. Cuando el infractor cometa la infracción solo en una o en alguna de sus empresas, establecimientos o negocios la sanción se aplicará únicamente en aquella o aquellas en se haya cometido la infracción. SANCION: El cierre temporal se decretará por un plazo mínimo de 3 días hábiles y un máximo de 10 días hábiles, excepto cuando proceda duplicar la sanción conforme las disposiciones de este mismo Artículo. No procederá la aplicación del cierre temporal, cuando se presuma la comisión de un delito en cuyo caso la Administración Tributaria aplicará lo dispuesto en el Artículo 70 y 90 de este Código.

Al considerarse la reincidencia y la comisión de las infracciones a que se refieren los Artículo 74 y numerales 1, 4, 6, 9 y 10 del Artículo 94 de este Código, la Administración Tributaria lo documentará y con base en dictamen legal, resolverá solicitando al juez penal competente, la imposición de la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio. El Juez Penal competente, la imposición de la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio. El juez dentro de las 48 horas siguientes a la recepción de la solicitud y la resolución de la Administración Tributaria, fijará audiencia oral para escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes. Al finalizar la audiencia, el juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva, ordenando el cierre temporal, conforme este Artículo, cuando proceda.

En el caso de las entidades cuya vigilancia y fiscalización corresponde a la Superintendencia de Bancos, la Administración Tributaria únicamente acudirá ante el Juez Penal, competente después de obtener opinión favorable de la Junta Monetaria. En el caso de las Bolsas de Valores, la opinión favorable se requerirá al Ministerio de Economía.

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

Sí el contribuyente se resiste, viola los sellos oficiales o por cualquier otro medio abre o utiliza la empresa establecimiento o negocio cerrado, se le sancionara duplicando el plazo fijado inicialmente, sin perjuicio de instruir proceso por los delitos que correspondan.

Cuando el lugar cerrado temporalmente fuere a su vez casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en el no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesional u oficio, del sancionado por el tiempo que dure la sanción.

Cuando se trate de centros hospitalarios, el juez reemplazara dicha sanción por una multa equivalente al cinco por ciento (5%) de los ingresos brutos obtenidos por el sancionado, durante el último mes calendario anterior a la fecha en la que se decretó el cierre temporal.

El cumplimiento de esta sanción no libera al infractor de la obligación del pago de las prestaciones laborales a sus dependientes.

De esta primera regulación salta a la vista que la sanción de cierre era aplicada tanto para las conductas reguladas en el Artículo 85 como en el Artículo 94 en caso de reincidencia, tal circunstancia fue impugnada por los contribuyentes, y criticada ampliamente por existir una distinta sanción por el caso de reincidencia, vulnerando el derecho a la igualdad. Motivo por el cual surgen las reformas del decreto 29-2001 Reforma el Artículo 86, consignándolo de la siguiente forma:

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, solo en uno de ellos, la sanción se aplicara únicamente en aquel o aquellos en que haya cometido la infracción.

SANCIÓN. El cierre temporal, se aplicara por un plazo mínimo de 10 días y un máximo de 20 días, continuos. La sanción se duplicara en caso de reincidencia o cuando así proceda conforme a las disposiciones de este Artículo.

Al comprobar la comisión de una de las infracciones a que se refiere el Artículo 85 de este Código, la Administración Tributaria lo documentara y con base en dictamen legal, resolverá solicitando al juez del Ramo Penal, la imposiciones de la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio. El juez bajo pena de responsabilidad fijara audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la recepción de la solicitud para escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes. Al finalizar la audiencia, el juez dictara de manera inmediata la resolución respectiva ordenando el cierre temporal, conforme a este Artículo cuando proceda.

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

En esta nueva reforma no solo se suprime la reincidencia de las acciones reguladas en el Artículo 94, sino también se hace una extensión del plazo de la sanción al establecerse como plazo mínimo 10 días y no 3, con un máximo de 20 días en contraposición a los 10 días establecidos con anterioridad. Así mismo se hace la modificación de la conmuta de los hospitales, pues se evidenció una vulneración al derecho a la igualdad, a los demás establecimientos, empresas o negocios, pues el legislador bajo la premisa de que un centro hospitalario es un centro de servicio a la sociedad le otorga ese beneficio, circunstancia objetada bajo la argumentación de los postulados que rigen a una empresa, como un centro que de igual forma tiene como fin el servicio a la sociedad para ofrecer determinado bien o servicio, circunstancia que motivo la supresión del párrafo en donde se le otorgaba a los hospitales la conmuta del 5%. A pesar de las reformas del 2001, un año más tarde este Artículo vuelve a sufrir modificaciones por medio del decreto 23-2002 en donde se reformó en el sentido de poder aplicar sanciones más severas en el caso de vulnerarse los sellos impuestos, duplicando la sanción en caso de suceder, para el efecto se modificó en el siguiente sentido:

SANCION. El cierre temporal se aplicará por un plazo mínimo de (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 pone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola u oculta los dispositivos de seguridad o por cualquier medio abre 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 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.

Como era de esperarse, las reformas de este Artículo continúan, para el efecto se reformó el noveno, párrafo del Artículo 86 derivado del decreto 03-2004, el cual quedo así:

Cuando se trate de centros hospitalarios, centros educativos privados, empresas de transporte urbano y extra urbanos 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, establecimientos o empresas hubiere dejado de realizar actividades comerciales o profesionales, el juez podrá remplazar la sanción de cierre temporal por una multa equivalente al 10% de los ingresos brutos obtenidos por el sancionado, durante el último periodo mensual declarado, anterior a la imposición de la sanción. Contra lo resuelto por el juez competente procederá el recurso de apelación.

Sin embargo este Artículo fue suspendido provisionalmente mediante los expediente acumulados 112 y 122-2004 de la Corte de Constitucionalidad y esto se debió nuevamente a una vulneración al derecho a la igualdad, pues no puede ser concebible que a ciertos establecimientos, o negocios se les conmutará la pena, mientras que a los demás contribuyentes cuyas actividades no se encontraban en los enunciados por el legislador perdieran ese beneficio.

Por medio del decreto 20-2006, en su Artículo 26, se reformó el noveno y décimo párrafos del Artículo 86, del decreto Numero 6-91 como un intento vano nuevamente del legislador de incorporar la conmuta del cierre temporal, pues se observa que el perjuicio para algunos es de mayor gravedad en cuanto a lo que representa socialmente, sancionando no solo al contribuyente, sino también a la sociedad misma. El legislador en un intento de poder darle opción a quienes infringían esta norma modifico nuevamente estas disposiciones consignándolas de la siguiente manera:

El juez reemplazara 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 periodo mensual declarado, anterior a la imposición de la sanción, en los casos siguientes:

- 1) Cuando se trate de personas individuales o jurídicas propietarias de empresas, establecimientos o negocios cuya función sea reconocida por la Constitución Política de la Republica como de utilidad pública o
- 2) Cuando los contribuyentes no posean un establecimiento en un lugar fijo o bien desarrollen su actividad de forma ambulante

- 3) Cuando el negocio, establecimiento o empresas hubiere dejado de realizar actividades comerciales o profesionales.

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 Artículo 61 literal g) del Código de Trabajo, Decreto número 1441 del congreso de la República y sus reformas. En Caso de reincidencia, se estará a lo dispuesta en el Artículo 74 del Código Tributario.

A este respecto cabe destacar la incorporación el tema de la seguridad para los trabajadores al momento de ordenarse el cierre temporal, pues se había observado que al gestionarse con anterioridad esta sanción, los trabajadores se quedaban en un estado de inestabilidad ya que algunos patronos consideraban no estar obligados a pagarles, por no haber producido mientras se encontraba cerrado el negocio, situaciones que generaron conflictos de índole laboral, lo que motivo a que el legislador estableciera la obligación de continuar con el pago a sus trabajadores aun cuando el negocio no estuviera operando por motivo del cierre impuesto.

El Artículo 41 y 42 del decreto 4-2012 modifican nuevamente el Artículo 85 y 86 del Código Tributario, dándole la opción a cualquier contribuyente de poder solicitar la conmuta del cierre temporal por una multa con base al 10% sobre sus ingresos brutos, fijando un monto máximo y mínimo. Así mismo se clarifican los supuestos bajo los cuales puede solicitarse la imposición de esta sanción, en el sentido siguiente:

Artículo 85 Infracciones sancionados con el cierre temporal se aplicara la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones siguientes:

- 1) No emitir o no entregar facturas, notas de débito, notas de crédito o documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas.
- 2) Emitir facturas, notas de débito, notas de crédito y otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, que no estén previamente autorizadas por la Administración Tributaria.
- 3) Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas u otros documentos.
- 4) No haber autorizado los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de comercio y las leyes tributarias específicas.

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.

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

SANCIÓN El cierre temporal se aplicara por un plazo mínimo de diez días y por un máximo de 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 documentara mediante acta o por conducto de su intendencia de asuntos jurídicos, presentara la 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 penal de responsabilidad, fijara audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las 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 dictara 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 de la misma. En el caso de las entidades bursátiles, la opinión favorable se requerirá al Ministerio de Economía. Dichas opiniones deberán emitirse dentro del plazo de 10 días contados a partir del día siguiente a aquel en que se hubieren requerido. De no producirse dentro de dicho plazo, la opinión de dichas entidades se reputaran como emitidas 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 decreto 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 duplicara la sanción sin perjuicio que la Administración Tributaria presente denuncia por los ilícitos penales que correspondan ante las autoridades competentes.

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

El cumplimiento de la sanción no libera al infractor de la obligación del pago de las prestaciones laborales a sus dependientes, de conformidad con lo establecido en el Artículo 61, literal g), del Código del Trabajo, Decreto Número 1441, del congreso de la república, y sus reformas. En caso de reincidencia, se estará a lo dispuesto en el Artículo 74 del Código Tributario.

A solicitud del sancionado, el juez podrá reemplazar la sanción de cierre temporal por una multa equivalente hasta el 10 % de los ingresos brutos obtenidos en el establecimiento sancionado durante el último periodo mensual. Dicha multa no podrá ser menor a diez mil quetzales (Q10, 000).

En el caso que el contribuyente se encuentre inscrito en el régimen de pequeño contribuyente del impuesto al Valor Agregado, la sanción de cierre temporal se podrá reemplazar por una multa de cinco mil quetzales (Q5, 000)

Es evidente que en el devenir del tiempo los Artículos que resguardan de forma particular este procedimiento, ha sufrido una serie de ampliaciones, supresiones y modificaciones que han atendido a las necesidades del momento, como producto de las reformas del 4-2012 se desplomaron otra serie de -Reformas de las Reformas- que trataron de subsanar errores u omisiones de las regulaciones del decreto 4-2012, bajo estas circunstancias es que surge el Decreto 19-2013 el cual por medio de su Artículo 1 establece que es causal de cierre de negocios “No haber autorizado y habilitado los libros contables establecidos en el Código de comercio y habilitado los libros que establecen las leyes tributarias específicas”.

Por medio de la incorporación de esta norma, se obliga a que los contribuyentes revisen su situación en el sentido de si es un contribuyente obligado a llevar contabilidad completa, los libros deben contar con una autorización del Registro mercantil y una habilitación por parte de SAT. En consecuencia a la luz de esta disposición aquel contribuyente que no hubiere autorizado o habilitado tales libros, en el momento en que sea requerido por parte de la Administración Tributaria, y se compruebe dicha circunstancia, dará lugar al inicio de un proceso de cierre de empresa, establecimiento o negocio a la luz del Artículo 86 del Código Tributario.

La -Reforma de la Reforma- es el último antecedente que hasta la fecha se tiene en cuanto a modificación del proceso de cierre, claro está que ha sufrido una serie de modificaciones por el transcurso de la historia, que van como producto de los conflictos. que produjo su incorporación y otras como producto de las influencias del derecho comparado sobre esta figura aplicada, también en países como Argentina cuya ley reguladora surgió en el año de 1986, más de una década antes que se conociera en

Guatemala, y es aplicada en otras legislaciones de Suramérica, como Uruguay, Chile, Venezuela, y Bolivia, entre otras.

Capítulo III

Análisis de Resultados

“Creemos ser libres, pero en realidad estamos encerrados en una estrechísima red de reglas de conducta que desde el nacimiento y hasta la muerte dirigen nuestras acciones en esta o en aquella dirección...”
BOBBIO

3.1 Tramitación del Cierre temporal de empresas, establecimientos comerciales o negocios

Previo a iniciar un proceso de cierre temporal, es necesario que antes se determine una posible infracción por parte del contribuyente hacia la normativa tributaria, para el efecto, la Administración Tributaria en el ejercicio de sus funciones de control y fiscalización, atendiendo a lo estipulado en el Artículo 121 y 152 del Código Tributario, faculta a auditores tributarios, para que en el desarrollo de la actividad tributaria, por medio de nombramientos colectivos, (ya que sobrepasan una docena por lo regular), sean facultados para requerir la documentación necesaria en los establecimientos comerciales en determinada zona, dándoles un periodo de tiempo para poder hacer tales verificaciones.

Cabe destacar que este tipo de nombramientos colectivos, o grupales no son el único tipo de nombramiento que la Administración tributaria puede emitir, toda vez que existen nombramiento individualizados en donde se faculta a un auditor para que realice una auditoría a un contribuyente específico, identificándolo con su respectivo domicilio fiscal y el NIT de a quien se pretende auditar, a diferencia de los nombramientos colectivos no se establece a quien se va a auditar sino el área geográfica en donde se va a realizar la presencia fiscal, estando facultados para requerir el control de facturación de cualquier negocio o establecimiento comercial que se encuentre en el área establecida en el nombramiento.

Sobre este tipo de nombramientos colectivos ha habido discusiones al respecto sobre la legalidad de facultar a varios auditores a una circunscripción geográfica más no a un contribuyente en específico. Bajo la figura de un nombramiento colectivo o grupal se efectúan verificaciones o inspecciones tributarias en locales comerciales,

industriales, medios de transporte entre otros. Consecuentemente, cuando un auditor fiscal observa que no fue emitida una factura después de haberse hecho una venta, éste solicita al encargado del negocio el talonario de facturas para constatar tal omiso; una vez se tiene a la vista el talonario de facturas y con efectividad se constata que la última factura no corresponde a la última venta hecha, el auditor tributario procede en ese momento a levantar un acta en donde hace constar tal circunstancia.

Cabe destacar que el proceso de cierre contemplado en el Código Tributario no es exclusivo de la omisión de facturas, sino existen otros presupuestos que la ley contempla para poder ser acreedor a esta sanción, por lo que el auditor que constatare cualquier otra acción u omisión establecida en el Artículo 85 del Código Tributario procederá a levantar el acta que da fe de tales circunstancias. En este sentido es importante ... tal y como se explicó con anterioridad, que el mayor número de casos evacuados ante los Juzgados de Paz versan sobre la omisión de facturas, motivo por el cual se considera imperante hacer hincapié en esta omisión, como causa que efectivamente da origen al proceso en mención.

El acta administrativa redactada por los auditores tributarios, obedece a lo estipulado en el Artículo 151 del Código Tributario que establece que los fiscalizadores designados para el efecto al constar la comisión de una infracción como las descritas en el Artículo 85 de este mismo cuerpo legal, deberán dejar constancia sobre tal circunstancia, dándole también participación al contribuyente o responsable para que se manifieste sobre el hecho, estando obligado el auditor a tomar nota de las cuestiones que se manifiesten, ordenando la instrucción del procedimiento respectivo.

Una vez faccionada el acta administrativa, esta es enviada al departamento jurídico de forma conjunta con el informe de auditoría para que sea presentada solicitud dirigida al juez penal competente, requiriéndole una audiencia para la sustentación del proceso de cierre temporal del establecimiento; para el efecto al memorial incoado, se adjuntan como medios de prueba, el acta faccionada, el informe de auditoría, ofrecimiento de la declaración testimonial del auditor que faccionó el acta; como medios que acreditan las facultades de los intervinientes, el nombramiento bajo el cual actuó el auditor, el mandato judicial con representación que da fe de la calidad con

la que actúa el abogado que representa a la SAT, así como su inscripción en el archivo de poderes adscrito a la Corte Suprema de Justicia.

El juez deberá fijar audiencia oral en plazo de 48 horas siguientes a la recepción de la solicitud de SAT, para escuchar a las partes; sin embargo debido a la carga laboral que poseen estos Juzgados este plazo no se cumple, por lo que las audiencias son fijadas en un plazo distinto atendiendo a los casos a diligenciar por estos órganos jurisdiccionales.

Esta audiencia tiene por objeto recibir las pruebas tanto de cargo como de descargo, por lo que el contribuyente está en la libertad de comparecer con sus medios de prueba para debatir sobre lo establecido por la Administración Tributaria.

En la práctica de estos procesos sobresale que la mayoría se agotan en la fase conciliatoria, esta circunstancia se atribuye a varios factores como los siguientes:

a) Criterio –pro fisco- del Juzgador: Los Juzgados de Paz como órganos del Estado son influenciados por aquella parte procesal que representa intereses de Estado, en consecuencia las aseveraciones hechas por la SAT en primera *ratio* ya cuentan con el aval del Juzgador, por inferirse que el fisco en resguardo de los intereses del país inicia un proceso cuando han sido vulnerados intereses del erario público. En consecuencia el contribuyente percibe cierta tendencia a resolver en su contra, por lo que al ofrecérsele una –conciliación – si acepta los hechos, resulta ser una idea más atractiva, *contrario sensu* a continuar con la apertura a juicio por una infracción tributaria.

b) Carencia de defensa técnica: El contribuyente que es citado por la existencia de un proceso de cierre temporal de empresa, establecimiento comercial o negocio; por lo regular acude sin abogado, únicamente con la asistencia de su auditor o contador, esto se debe a que los procedimientos iniciados por SAT son comunes en la esfera administrativa, los cuales son dilucidados únicamente con la intervención de funcionarios de esta institución, por lo que el apoyo técnico de un abogado se infiere no es algo necesario. Una vez apersonado en el Juzgado de Paz al contribuyente se le hace saber su derecho a contar con un abogado, asistencia técnica que será necesaria, en caso no quiera llegar a –conciliar- ya que en la conciliación puede decidir

renunciar a ese derecho por no considerarse necesario, motivo por el cual el contribuyente recibe nuevamente la idea de la conciliación como algo menos perjudicial.

c) Apertura a juicio en caso de no conciliación: En el momento en que se apersona el contribuyente se le hace saber su derecho a oponerse a los hechos manifestados por SAT, y en caso decida oponerse, será necesario llevar a cabo otra audiencia para recibir las declaraciones de los testigos, pruebas documentales, o cualquier medio que quiera aportar con el cual pretenda descargar las pruebas aportadas por la Administración Tributaria, dado que el contribuyente que comparece lo hace de forma personal y no por medio de apoderado, el solo hecho de pensar que tiene que llegar en varias ocasiones al Juzgado para que se dilucide su situación, sin saber que sus esfuerzos terminarán en una sentencia absolutoria, resulta nuevamente como una idea poco atractiva, al determinar que los honorarios de quien llegue a auxiliarle probablemente lleguen a sobrepasar el valor de lo generado en su negocio por los días de cierre o bien en su defecto la conmuta del cierre por multa.,

d) la obligación de SAT de agotar todas las instancias: Al contribuyente al momento de explicársele los pasos a seguir en el proceso, se le hace saber que el fisco tiene la obligación de agotar todas y cada una de las fases del mismo, de ser necesario llegar hasta casación en caso de obtener una sentencia absolutoria en primera instancia, bajo este orden de ideas es que se le informa esta circunstancia al contribuyente, quien aún a sabiendas de que puede recibir una sentencia absolutoria, se verá obligado a responder las impugnaciones que la SAT plantee intentando revocar tal fallo, en búsqueda siempre de una sentencia condenatoria, ante los tribunales de alzada.

e) La conmuta y elección de días de cierre: Como parte de los beneficios de llegar a una –conciliación- al contribuyente se le ofrecen una serie de beneficios tales como: poder solicitar el cambio del cierre por una multa, la cual a criterio del Juzgador puede hacerse a plazos, fijando incluso hasta un año para que la multa sea pagada. Y en el caso que el contribuyente acepte el cierre, en la etapa de la conciliación se le ofrece la opción de elegir los días a cerrar su negocio y que le sean menos perjudiciales, imponiendo el cierre mínimo por 10 días.

f) Valor de la multa conmutada: La ley establece que la conmuta corresponde al 10% de los ingresos brutos obtenidos en el establecimiento sancionado durante el último periodo mensual. Dicha multa no podrá ser menor a diez mil quetzales (Q10,000) para los contribuyentes normales y de cinco mil quetzales (Q5,000) para pequeños contribuyentes.

Sin embargo a pesar del establecimiento de la ley sobre la conmuta, atendiendo a los ingresos brutos, esta circunstancia no es tomada en cuenta en la práctica tribunalicia, pues derivado de esta disposición surgen varios conflictos, como: ¿cuál es el último periodo mensual?, ¿se refiere al último periodo presentado, el ultimo reportado por el contribuyente, al mes reciente pasado, del mes en que se cometió la infracción?, a este respecto puede pensarse que atendiendo a lo expresado por la norma, puede tomarse en cuenta como último periodo mensual aquel en donde se observó la infracción tributaria, toda vez que al momento de levantarse el acta queda establecido un día y hora por lo que podría usarse este documento como el momento en el cual se vulneró la norma y en consonancia este sería el último periodo mensual, o bien también podría considerarse que el último periodo mensual es el último presentado ante SAT, y en su defensa el contribuyente infractor podría solicitar al juez se aplique aquel que es menos perjudicial a éste.

Dado los posibles y diversos escenarios a este respecto los jueces hoy en día han decidido establecer en *primera ratio* la multa de Q5000 para pequeños contribuyentes, y de Q10,000 para los contribuyentes normales con la opción de hacer estos pagos de forma prorrateada, encaminando al contribuyente a creer tener un beneficio en contraposición a entrar a una pugna procesal ante los órganos jurisdiccionales.

Es entonces, bajo este orden de ideas que el contribuyente acepta –la conciliación- ofrecida por el oficial que lleva el caso y el abogado de SAT que le explica el hecho, motivos que dan lugar a que el contribuyente se declare confeso y en consecuencia responsable del hecho que se le atribuye, haciéndose acreedor a una sentencia condenatoria.

El proceso de cierre temporal de empresas, establecimientos comerciales o de negocios, posee una serie de garantías que sin lugar a dudas como en todo

procedimiento deben ser respetadas, tales como: el derecho de ser notificado de toda resolución, derecho de poder consultar libremente las actuaciones procesales de mérito, el derecho de defensa técnica, proponer medios de prueba y diligenciarlos, así como apelar la resolución final además de los recursos o acciones en uso del debido proceso.

Estas garantías pueden ser renunciadas por el contribuyente, tal y como se explicó en los casos anteriores y bajo esas premisas, en el momento de que el contribuyente es persuadido por el representante de SAT y por el oficial que tiene su caso a cargo, que la mejor salida es darse por confeso para lograr una conciliación, renuncia también a interponer medios de prueba y a apelar o hacer uso de los recursos procesales aplicables para el efecto.

En caso que el contribuyente, no se vea persuadido por la –etapa conciliatoria– instaurada por la SAT, entonces procederá a hacer uso de su derecho de defensa para lo cual deberá proponer los medios de prueba que lo auxiliarán, los cuales deberán ser diligenciados ante el órgano jurisdiccional competente, una vez es agotada esta vía entonces el juez en base a las pruebas aportadas por ambas partes resolverá.

Al momento de recibir una resolución condenatoria, el contribuyente en caso no haga uso de la conmuta, o este beneficio no fuera otorgado por el Juzgador, se procederá a ordenar el cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio. Iniciándose así la fase de la ejecución en donde 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 INFRACCIÓN FISCAL” los cuales también deberán ser autorizados por el juez indicando en la descripción “POR ODEN JUDICIAL”. En el caso en que estos sellos y marchamos sean vulnerados por el contribuyente, la ley establece que –sin más trámite– Se impondrá el doble de la sanción, sin perjuicio de la persecución por los delitos y faltas que de tal acción se deriven. En el caso que la ruptura o vulneración de los sellos sea una cuestión atribuible a terceros, deberá darse aviso de tal circunstancia.

En consecuencia el contribuyente deberá abstenerse de ingresar al establecimiento cuyo cierre haya sido decretado

3.2 Jurisprudencia actual

3.2.1 Expediente: 1885-2013

La corte de constitucionalidad emitió sentencia el 15 de enero del año 2014, siendo éste fallo el primero de los tres que constituyen la actual jurisprudencia, en donde decide verter su criterio con relación al proceso de cierre temporal.

El 26 de septiembre del año 2012 se solicitó amparo ante la Sala Regional Mixta de la Corte de Apelaciones de Retalhuleu, impugnando la resolución del 23 de Agosto del año 2012 dictada por la autoridad reclamada, por medio de la cual se declaró sin lugar el recurso de apelación interpuesto por el postulante en contra de la resolución a favor del proceso de cierre emitido por el Juzgado Segundo de Paz del Municipio de Mazatenango del departamento de Suchitepéquez, en dicha resolución se resolvió sin lugar un incidente de excepción de falta de acción promovida por la entidad Duende disco Bar.

El incidente de falta de acción promovido por el propietario del establecimiento en mención, se basó en la solicitud de la Administración Tributaria para solicitar el cierre del establecimiento dando una ubicación distinta a la que efectivamente posee la entidad Duende Disco Bar, dicha solicitud, fue resuelta por el Juzgador sin lugar a la excepción planteada, como consecuencia se apeló dicha resolución la cual nuevamente fue desestimada, lo que propicio la solicitud del amparo ante la resolución obtenida.

En la solicitud de amparo se invocaron como derechos vulnerados: el derecho de defensa y al debido proceso, sin embargo la sala constituida en calidad de tribunal constitucional de amparo manifestó en su resolución que no existía una violación a los derechos constitucionales, pues el amparista en efecto pudo hacer uso del recurso de apelación sin que fuese violentado la tutela judicial efectiva, en este mismo sentido la Sala indicó que no es de su competencia entrar a examinar una decisión jurisdiccional, pues esto excede la finalidad del proceso constitucional de amparo, ya que la finalidad de este proceso es proteger a las personas en contra de las amenazas a las violaciones a sus derechos o para restaurar los mismos cuando la violación hubiera ocurrido, pero no como una instancia revisora de decisiones jurisdiccionales, convirtiéndolo en una tercera instancia judicial .

El postulante reitero sus argumentos en la apelación de amparo, manifestado la Corte que no existió vulneración a derechos constitucionales, toda vez que la finalidad de la imposición del proceso de cierre temporal es identificar si se cometió o no la infracción, para concluir en la procedencia o improcedencia de la sanción, indicando la exclusión de la naturaleza penal del proceso, manifestando que:

En este sentido es claro que el procedimiento de mérito no configura un proceso penal *per se*, cuyos fines se encuentran regulados en el Artículo 5 del Código Procesal Penal y que se centran en la averiguación de un hecho señalado por la ley como delito o falta. En efecto, si bien ambos tipos de procedimientos se persigue la actuación de la potestad sancionadora del Estado, en el primero, -es decir, el que se insta mediante la solicitud de la Administración Tributaria de imposición de sanción por infracción tributaria- la conducta prohibida configura, precisamente, una infracción de índole **administrativo tributario, no un delito o falta**, cuyos efectos lesivos sobrepasan el ámbito de los intereses de la administración pública y, por ende, la consecuencia sobreviniente por su consumación reviste una pena propiamente dicha, distinta, por su naturaleza, fines y efectos a la sanción administrativa. Así las cosas, al conllevar el ejercicio del *ius puniendi* ciertos derechos y garantías procesales como la presunción de inocencia, el derecho de defensa y la congruencia exigida entre la conducta atribuida y los hechos que se estimen constatados, entre otros, deben ser estrictamente observados en ambos tipos de procedimientos, pero ello se reitera, no determina que estos respondan a una misma naturaleza u objeto.

La Corte hace un pronunciamiento también en relación a lo que consideró como fundamento para la legitimidad de los Juzgados de Paz en la competencia sobre el proceso de cierre de establecimientos, empresas y negocios, manifestando que:

La solicitud de imposición de sanción de cierre temporal de establecimiento comercial por infracción tributaria se tramita y se resuelve dentro de un procedimiento sometido a conocimiento de un órgano jurisdiccional, ello en virtud de la afectación que dicha sanción puede provocar con relación a determinados derechos fundamentales (libertad de industria, comercio y trabajo, Artículo 43 constitucional, entre otros) siendo los Juzgados de Paz Penal los órganos a los cuales el propio Código Tributario encomendó su aplicación (Artículo 86) cuerpo normativo que de ninguna manera califica o asimila el procedimiento de mérito con un proceso penal e incluso la decisión que pueda recaer es denominada simplemente “resolución”(Cuarto párrafo del citado Artículo 86), no así sentencia, en congruencia con sus características y elementos específicos.

La corte hace este enunciado de argumentos con la finalidad de dilucidar los muchos cuestionamientos que han surgido con relación a la competencia que se le atribuye a los Juzgados de Paz para conocer de este asunto, manifestando que las leyes aplicables no serán las normas penales, sino las contenidas en el Código Procesal Civil

y Mercantil (En lo sucesivo podrá abreviarse CPCYM) dándole un giro a su jurisprudencia, manifestando:

.... “El Artículo 86 del Código del Código Tributario, es de índole especial, porque hace un traslado de la vía administrativa a la jurisdiccional penal para imponer una sanción, tratándose de una de las tantas regulaciones de nuestro ordenamiento jurídico que incorporan normas de naturaleza penal y que en este caso especial tienen prevista a la sanción a aplicarse al que incurra en los supuestos contenidos en dicha norma. El procedimiento, entonces, llevado en la jurisdicción penal, si bien ha de observar el señalado en la norma especial, en lo no previsto, debe estarse a lo dispuesto para la jurisdicción penal en su norma procesal. En este caso, siendo el Juez de Paz Penal el competente para decidir, de manera judicada, la imposición de la sanción a que se refiere el Artículo 86 citado, contra lo dispuesto por el, en cuanto al cierre de empresas, establecimientos o negocios, no proceden los recursos administrativos, precisamente por la naturaleza jurisdiccional de la autoridad que impone la sanción, porque la oposición el fallo del juez penal queda sometida a los medios de impugnación que establece el Código Procesal Penal, contra las decisiones de los jueces de Paz penal.” afirmaciones que resultan contrarias a lo considerado con anterioridad en el presente fallo y que en tal virtud, desatienden mandatos legales expresos que imponen la supletoriedad del Código Procesal Civil y Mercantil y Ley del organismo Judicial en este tipo de procedimientos ...Este tribunal arriba a la conclusión de que resulta necesario adecuar sus razonamiento al espíritu y finalidad del proceso objeto de estudio y a lo dispuesto en los preceptos legales aplicables al tema, introduciendo por este medio un giro jurisprudencial respecto de la naturaleza del proceso aludido y la aplicabilidad de la normativa propia del proceso penal, delimitando puntualmente la nueva línea jurisprudencial en este tema ...y consolidando la tentativa al respecto en el sentido que las formalidades que habrán de cumplirse en este tipo de casos, deben responder a su naturaleza propia –sancionadora tributaria- razón por la que no resultan atendibles o aplicables los argumentos o criterios expuestos por los sujetos procesales, referentes a figuras, impugnaciones e instituciones propias del derecho procesal penal a efecto de convalidar o cuestionar la decisión asumida por autoridad cuestionada, estableciéndose expresamente que los elementos de la sustanciación, resolución e impugnación de los temas de esta materia deberán desarrollarse con fundamento en lo regulado en el Código Procesal Civil y Mercantil y la ley del Organismo Judicial.

Al examinar lo argumentado por la Corte, salta a la luz que con el cambio de jurisprudencia en ese momento, se deniega nuevamente el amparo al solicitante, ya que a criterio de este órgano el recurso que debió haber sido interpuesto es con fundamento en lo estipulado en el CPCYM, sin determinar cuáles son los recursos, y quien debe conocerlos, pues la gama es amplia y esta normativa es aplicada por órganos que revisten el carácter civil, si bien es cierto los jueces de Paz conocen de asuntos de ínfima y menor cuantía, los recursos tales como la apelación son

conocidos por Juzgados de alzada en esta materia, por lo que entra a discusión acá ¿ante quién debía interponerse un recurso de alzada?, pues el pronunciamiento de la Corte resulta realmente pobre en relación a poder dilucidar su nuevo-giro jurisprudencial-

Aunado a lo anterior es imposible no entrar a cuestionar también si es legítimo que una Corte cambie las reglas del juego sin habérselas dado a conocer a quienes participan de ellas antes de sus pronunciamientos, si bien es cierto la jurisprudencia no puede ser absoluta y la Corte está en la capacidad de cambiar su postura, en estos cambios no se debe infringir derechos constitucionales, pues no puede hablarse de justicia, debido proceso y derecho de defensa si se está actuando bajo una línea jurisprudencial, la cual en el momento de ser conteste es cambiada de forma retroactiva, aduciendo que el recurso idóneo no es el contenido en el Código procesal penal, motivo por el cual es imperante cuestionar la legitimidad y legalidad de un fallo con tal argumentación.

3.2.2 Expediente 5375-2012

Este fallo fue emitido por la Corte de Constitucionalidad el once de junio del año 2014, la interposición del amparo fue promovida por la Superintendencia de Administración Tributaria por medio de su mandataria especial judicial con Representación, la Licda. Leslie Alejandra Mérida Mazariegos contra el Juez de Paz del municipio de Puerto Barrios del departamento de Izabal.

El amparo se presentó el treinta de noviembre del año del año dos mil doce en el Juzgado de Primera Instancia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente del departamento de Izabal, impugnando los pronunciamientos de fecha treinta de agosto y veintiuno de septiembre del año dos mil doce, en donde se mandó a archivar las actuaciones por haber precluido, la SAT alegó violación al derecho de defensa, igualdad, derecho de petición y al debido proceso.

El proceso que dio nacimiento a las reclamaciones surgió por motivo de imposición de cierre temporal en contra de la entidad denominada Antojitos las Flores ante el Juzgado de Paz del municipio de Puerto Barrios, por omisión y entrega de factura, al momento de hacerse la notificación el notificador identifico que el lugar tenía otro nombre siendo el de Antojitos la Sirena, motivo por el cual se abstuvo de hacer la

notificación, a requerimiento de la SAT se intentó hacer la notificación en el domicilio del contribuyente, pero apersonado el notificador razonó la notificación al habersele indicado que desde hacía ocho meses el contribuyente no residía en ese lugar, motivo por el cual se ordenó el archivo del proceso.

La SAT impugno dicha resolución por medio del recurso de reposición, el cual fue rechazado por el Juzgador en virtud de habersele otorgado un previo a la Administración Tributaria, para que estableciera un nuevo lugar para recibir notificaciones, ante esta negativa, la Administración Tributaria manifestó que la aplicación de la figura resultaba improcedente ya que el archivo, atendiendo al Artículo 327 del Código Procesal Penal solo procede cuando se haya declarado la rebeldía del procesado a requerimiento del Ministerio Público, figura improcedente para el caso en concreto. Aunado a que en el previo señalado no se hizo ningún tipo de apercibimiento con relación al archivo del expediente, motivo por el cual no podía alegarse la preclusión del proceso.

Al rechazarse el amparo presentado, la SAT apela la resolución ante la Corte de Constitucionalidad en donde se le otorga audiencia tanto a la Procuraduría General de la Nación como al Ministerio Público, quienes manifiestan que “no se ha incurrido en ninguna violación a los derechos invocados como transgredidos, debido a que la autoridad ha actuado en el uso de las facultades legales” (Exp. 5375-2012 Pág.5) mientras que la Administración Tributaria mantiene su postura con relación a la violación de normas constitucionales.

La Corte resuelve declarando nuevamente sin lugar, en virtud a la siguiente argumentación:

Siendo el agravio un elemento esencial para la procedencia del amparo, sin su concurrencia no es posible el otorgamiento y protección de esta acción....no se evidencia violación de derecho fundamental alguno garantizado por la Constitución Política de la República de Guatemala o las leyes...III Como cuestión inicial es necesario indicar que el procedimiento mediante el cual se tramita la solicitud de imposición de sanción de cierre temporal de establecimiento comercial por infracción tributaria, tiene por objeto determinar si el contribuyente ha incurrido o no en la conducta tipificada en la ley tributaria como infracción, para así de ser el caso concluir en la procedencia o improcedencia de imponer la sanción regulada legalmente como consecuencia a la comisión de aquella conducta. En este sentido es claro que el procedimiento de mérito no configura un proceso Penal *per se* cuyos fines se encuentran regulados en el

Artículo 5 del Código Procesal Penal y que se centran en la averiguación de un hecho señalado por la ley como delito o falta. (Exp. 5375-2012 Pág.7)

La argumentación esgrimida se distingue en los razonamientos sobre la no existencia de un agravio toda vez que en el momento procesal oportuno, se le dio la facultad a la Administración Tributaria de manifestarse con respecto a señalar nueva audiencia para señalar un nuevo lugar para recibir notificaciones, habiéndosele notificado sobre su derecho de accionar, el cual no fue utilizado por el fisco, motivo por el cual se consideró no existir ningún agravio.

En cuanto a la parte medular del fallo, es conteste en relación a la jurisprudencia iniciada en la sentencia de enero del año 2014, en relación a que no es un - delito o falta- sino que la naturaleza del procedimiento de cierre temporal corresponde a una infracción de índole –administrativo-tributaria-

Así las cosas conllevan al ejercicio del *ius puniendi* ciertos derechos y garantías procesales como la presunción de inocencia, el derecho de defensa y la congruencia exigida entre la conducta atribuida y los hechos que se estimen constatados, entre otros, deben ser estrictamente observados en ambos tipos de procedimientos, pero ello se reitera no determinan que estos respondan a una misma naturaleza u objeto.

La argumentación de la Corte continua en el sentido en relación a la justificación de la competencia de los Juzgados de Paz para la imposición de la sanción de cierre temporal, y se atribuye a la protección de los derechos de libertad de industria, comercio y trabajo, aunado a que su competencia estriba en la delegación que hace el Artículo 86 del Código Tributario a estos organismos, lo cual los legitima a poder conocer del proceso en mención, advirtiendo que no se emite una sentencia sino una – resolución- que es acorde al carácter administrativo del proceso.

En este mismo sentido la Corte reitera que la normativa aplicable para la sustanciación, resolución e impugnación de los temas distintivos de esta materia, deberán desarrollarse con fundamento en lo regulado en primer lugar en el Código Tributario, y supletoriamente lo dispuesto en el Código Procesal Civil y Mercantil y la ley del Organismo Judicial

En virtud de lo expuesto, la Corte declaró sin lugar el amparo solicitado, confirmando la sentencia apelada por las razones expuestas.

3.2.3 Expediente 5783-2013

La sentencia fue emitida por la Corte de Constitucionalidad el ocho de julio del año dos mil catorce, siendo este precedente el que concluyo el ciclo que constituyó la jurisprudencia actual sobre la nueva naturaleza del proceso de cierre temporal.

La solicitud de amparo fue presentado el veintiocho de noviembre del año dos mil cinco en el Juzgado de Primera Instancia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente, del departamento de Sacatepéquez, reclamando como violados los derechos constitucionales de defensa, petición, los principios jurídicos de legalidad, debido proceso y seguridad jurídica por no la negativa ante un recurso de reposición.

El amparista fue condenado al cierre temporal por el plazo de 10 días, la sanción fue impuesta por el Juzgado de Paz del municipio de Jocotenango, departamento de Sacatepéquez, inconforme con lo resuelto el propietario de la Ferretería Farrington empresa sancionada, interpuso recurso de apelación ante el Juzgado de Primera Instancia Penal, Narcoactividad y Delitos Contra el Ambiente del mismo departamento, recibida la ejecutoria del fallo de segundo grado y no obstante encontrarse firme lo dispuesto en el referido procedimiento, la autoridad impugnada dictó resolución en la cual señalo, para el cumplimiento y ejecución de lo dispuesto, la audiencia del veintiuno de noviembre del mismo año lo que constituyo el primer acto reclamado, propiciando el recurso de reposición el cual fue declarado sin lugar, señalando una nueva fecha para la ejecución del cierre.

La argumentación del solicitante se fundamentó en que la resolución se encontraba firme, y ésta fue variada, circunstancia fuera del marco legal en virtud de haberse modificado sin haberse presentado recurso de revisión, toda vez que el contenido de la sentencia fue variado en distintas fechas por el Juzgado que la impuso.

El amparo no fue otorgado por el Juzgado de Primera Instancia Penal Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente, del departamento de Sacatepéquez constituido en calidad de Tribunal de Amparo quien resolvió:

En el presente caso, se establece que el juez de conocimiento al emitir las resoluciones de fechas dos y once de noviembre de dos mil cinco respectivamente que se invocan como agraviantes amplio las sentencias de primer y segundo grado emitidas en su oportunidad variando de alguna manera las formas del proceso, por su parte el postulante de la acción constitucional invoca que el recurso de apelación fue otorgado sin efecto suspensivo y que

independientemente al resultado debió haberse efectuado el cierre del establecimiento que en sentencia estaba ordenado. En el presente caso y de conformidad a lo establecido en los Artículos 5, 493, 494 y 495 del Código Procesal Penal al hacer una interpretación integral de las normas antes citadas se establece que uno de los fines del proceso penal es el pronunciamiento de la sentencia y la ejecución de la misma, la cual será ejecutada hasta que la misma cause firmeza, que el juez de ejecución revisará el computo practicado en la sentencia, que el computo de la misma es siempre reformable aun de oficio cuando se compruebe un error o nuevas circunstancias lo tomen necesario, por lo que las sentencias deben ejecutarse una vez se encuentren firmes, ya que de lo contrario se estaría dejando al Estado en situación de indefensión por lo que los argumentos del accionante carecen de sustento legal y no se vulneró el debido proceso en el presente caso, toda vez que el Juez de Paz del municipio de Jocotenango de este departamento de conformidad con nuestro ordenamiento procesal penal es juez de ejecución de las sentencias que emite, por lo que este al establecer que la fecha que se había impuesto para ejecutar el cierre temporal del establecimiento antes relacionado ya había transcurrido el plazo fijado, lo pertinente era señalar nueva fecha como efectivamente se hizo lo que evidencia que las razones por las cuales se decidió declarar sin lugar el recurso de reposición interpuesto no son revisables en amparo por considerarse proposiciones de fondo que la jurisdicción ordinaria corresponde valorar o estimar en su función exclusiva e independiente de administrar justicia garantizada por el Artículo 203 constitucional, aunado a esta circunstancia el accionante debió plantear un incidente y en virtud que el Amparo “es un medio jurídico que el Estado de Derecho rige al Estado” como una obligación de constituir una garantía para la protección de la sociedad, contra la arbitrariedad y como consecuencia de ello es que no hay ámbito que no sea susceptible de amparo. (Exp. 5783-2013 Pág.6)

En virtud a la negativa del amparo solicitado, se apeló la resolución de mérito, la cual fue conocida por la Corte de Constitucionalidad, quien vuelve a manifestar su sentir con relación al proceso de cierre temporal, exponiendo:

...Dicho actuar no vulneró el debido proceso en el presente caso y que además omitió agotar el incidente que establece el Artículo 495 del Código Procesal Penal...III En este sentido, es claro que el procedimiento de mérito no configura un proceso penal *per se* cuyos fines se encuentran regulados en el Artículo 5 del Código Procesal Penal y que se centran en la averiguación de un hecho señalado por la ley como delito o falta. En efecto si bien en ambos tipos de procedimientos se persigue la actuación de la potestad sancionadora del Estado, en el primero – es decir, el que se insta mediante la solicitud de la Administración Tributaria de imposición de sanción por infracción tributaria- la conducta prohibida, precisamente una infracción de índole administrativo-tributaria no un delito o falta cuyos efectos lesivos sobrepasan el ámbito de los intereses de la administración pública, y por ende, la consecuencia sobreviniente por su consumación reviste una pena propiamente dicha distinta, por su naturaleza, fines y efectos a la sanción administrativa. Así las cosas, al conllevar el ejercicio del *ius puniendi*, ciertos derechos y garantías procesales como la presunción de inocencia el derecho de defensa, y la congruencia exigida entre la conducta atribuida y los hechos que se estimen constatados, entre otros deben ser estrictamente

observados en ambos tipos de procedimiento, pero ello, se reitera no determina que estos responsan a una misma naturaleza u objeto... (Exp. 5783-2013 Pág.10)

...Se denuncia como agravante la resolución de once de noviembre de dos mil cinco, mediante la cual la autoridad impugnada, rechazo por notoriamente improcedente el recurso de reposición, dicha impugnación se instó con fundamento en lo regulado en el Artículo 402 del Código Procesal Penal, el que de conformidad con los argumentos vertidos en el apartado anterior, al examinar el acto reclamado se concluye que el juez de Paz del municipio de Jocotenango, departamento de Sacatepéquez, al repeler el relacionado medio de impugnación planteado por el accionante, no genero ningún agravio que lesione sus derechos fundamentales, pues contra lo resuelto dentro de los procesos referentes a los cierres temporales de establecimientos comerciales por infracción fiscal, no procedía ninguno de los medio de impugnación contenido en el Código Procesal Penal, de ahí que el hecho mismo de denegar un recurso inidóneo , por sí mismo no conlleva a violación a derechos circunstancia en virtud de la cual la acción instalada en cuanto a este punto deviene improcedente. En cuanto al segundo motivo de agravio relacionado con que se modificó de oficio la sentencia dictada dentro del relacionado proceso, no obstante encontrarse firme, circunstancia en virtud de la cual no podía ser variada, salvo planteamiento del recurso de revisión dispuesto en los Artículo 453 al 463 del Código Procesal Penal, debido a que doctrinariamente se ha establecido que misma es única e indivisible, al respecto se advierte que tampoco se configura agravio alguno susceptible de ser reparado por vía constitucional debido a que: i) la imposibilidad de variación con excepción del recurso de revisión establecido en el Código Procesal Penal, es un argumento que de conformidad con las consideraciones contenidas en el apartado anterior no son atinentes o aplicables al presente asunto, debido a que no es materia penal, de ahí, tal invocación no resulta atendible para el caso concreto; ii) en cuanto a la prohibición en términos generales, de la modificación de una sentencia que se encuentra firme, tal aspecto no se configura en el caso de mérito en el cual las disposiciones emitidas no modifican, altera, varían o revierten el fondo de la decisión asumida, simplemente señalan el momento-tiempo- durante el cual se debió verificar la ejecución del fallo, debido a que en su momento de manera anti técnica, se dispuso una fecha específica que por virtud de las impugnaciones agotadas por propio postulante –incluyendo el amparo- no pudo verificarse...(Exp. 5783-2013 Pág.11-12)

En este sentido resulta interesante observar que el caso que llego a conocerse y dilucidarse hasta el 2014, viene del 2005, manifestando la Corte nuevamente que interponer un recurso de índole penal no era lo correcto, sino un recurso conforme a lo establecido en el CPCYM, sometiendo su decisión jurisprudencial al ámbito retroactivo, lo que da lugar a una serie de cuestionamiento y análisis que serán profundizados en el capítulo siguiente.

Derivado de la exposición de los casos anteriores los cuales conllevaron a tres fallos contestes, en relación a la nueva jurisprudencia sentada por la Corte de Constitucionalidad, si bien es cierto cada caso en concreto manifestó cuestiones de

hecho distintas y propias a cada situación, lo que resulta importante para la presente investigación es el sentido que este órgano le otorgó al proceso de cierre, sobre las leyes aplicables vertiendo su criterio en relación a la aplicación de las leyes penales a lo establecido en el Código Procesal Civil y Mercantil.

3.3 Incidencias del proceso de cierre temporal

3.3.1 Rebeldía

Se entiende por rebeldía el acto por medio del cual una persona citada a comparecer ante un juez no lo hace, dentro del plazo que está obligado a hacerlo.

En virtud a que el Código Tributario no hace referencia a lo que sucedería en caso una persona no comparece, es necesario atender a lo dispuesto en el Código Procesal Civil y Mercantil en donde por medio del Artículo 113 dispone:

La rebeldía del demandado, si transcurrido el término del emplazamiento el demandado no comparece, se tendrá por contestada la demanda en sentido negativo y se le seguirá el juicio en rebeldía, a solicitud de parte.

Al momento de que un contribuyente es citado por parte del órgano jurisdiccional, éste tiene la obligación de comparecer el día y hora fijado para la audiencia, en caso no comparezca, el representante de SAT puede solicitar la rebeldía del caso, para que se continúe en su ausencia, es decir que se diligenciarían los medios de prueba propuestos y en consecuencia se esperaría la resolución en sentido condenatorio para el infractor, aun cuando la ley establece que el declarado rebelde podrá tomar el proceso en el estado en que se encuentre, dada la rapidez del proceso de cierre éste tendría participación hasta en la impugnación de la resolución.

Sin embargo a este respecto es necesario recalcar que la practica actual del fisco no es solicitada la rebeldía, pues la línea de la argumentación a pesar de haberse cambiado la jurisprudencia, continua hoy en día aplicándose el procesal penal, en tal virtud la rebeldía no es utilizada por SAT quien debería manifestar interés para que esta figura se materialice.

3.3.2 Nulidad

Una vez ha sido levantada el acta por parte del auditor de SAT, a la luz de lo descrito en el Art. 151 del Código Tributario: “Las actas que se levanten y los informes

que rindan los auditores de la Administración Tributaria, tienen plena validez legal en tanto no se demuestre su inexactitud o falsedad”,

Dado que el contribuyente puede entonces demostrar la inexactitud o falsedad del acta es menester identificar bajo qué escenario podría llevarse esto a cabo, ya que el Código Tributario en el Artículo 86 no determina el camino a seguir en caso el contribuyente quiera defenderse del acta levantada por el funcionario que envía la Administración Tributaria para el efecto.

El Artículo 160 del Código Tributario expresa que la Administración Tributaria podrá: 1. Enmendar el trámite y dejarlo sin efecto, por defectos u omisiones y 2. Declarar la nulidad de actuaciones cuando se advierta vicio sustancial en ellas, podría determinarse entonces que si el acta goza de un defecto es –falsa- y si goza de una omisión es –inexacta-. En relación al vicio sustancial el mismo Código hace referencia a que habrá un vicio sustancial: “cuando se violen garantías constitucionales, disposiciones legales o formalidades esenciales del expediente...”

Como resultado lógico se puede arribar al argumento por medio del cual el contribuyente podría solicitar bajo el abrigo del Artículo 160 del CT la nulidad del acta, sin embargo es preciso entonces determinar ¿Cuándo sería el momento oportuno para solicitarla? Para el efecto el mismo cuerpo legal describe que no podrá solicitarse después de 3 días de que sea conocida la infracción, término que no es claro ni preciso, ya que no se sabe si es 3 días después de notificada la figura de la infracción tributaria al amparo del Artículo 85 o si el termino - infracción – es en relación al actuar del auditor tributario en el cometimiento del vicio sustancial, el defecto u omisión. Bajo el supuesto del primer postulado es bastante debatible, ya que cuando se inicia el proceso de cierre, se le otorga al juez el plazo de 48 horas para llevar a cabo la audiencia, así que no podría hacerse uso de los 3 días, y en el segundo supuesto atribuyendo a que el inicio del proceso de cierre temporal es en el momento en que se conoce el error del auditor, entonces habría un periodo más largo para solicitarse, ya que el Código establece que puede solicitarse “en cualquier momento del proceso administrativo”, la pregunta de esto es ¿podría considerarse el acto de dejar copia del acta como el inicio del proceso administrativo?, la respuesta no resulta tan fácil de encontrar en virtud que el hecho de dejar una copia del acta levantada no es sinónimo

a iniciar el proceso de solicitud de cierre temporal, pues puede ser que la infracción cometida, no se considere sustancial para la SAT y en consecuencia jamás llegue una notificación del juzgado al contribuyente.

Sin embargo cabe destacar que en el caso se solicite la nulidad ante la Administración Tributaria, el criterio del fisco ha sido darle trámite en el plazo de 3 días de notificada la misma.

Por otro lado existe otra vía que es la contemplada en el CPCYM en torno a la: Inexactitud del acta- En virtud del pronunciamiento hecho por la Corte de Constitucionalidad al mismo Código Tributario en relación a que supletoriamente puede aplicarse el Código Procesal Civil y Mercantil y no el Código Penal, debe entenderse que la nulidad del acta puede llevarse conforme al Artículo 186 de la citada norma, cuya parte fundamental establece:

Los documentos autorizados por Notario, funcionario o empleado público en ejercicio de su cargo, producen fe y hacen plena prueba, salvo el derecho de las partes de redargüirlos de nulidad o falsedad, La impugnación por el adversario debe hacerse dentro de los 10 días siguientes a la notificación de la resolución que admita la prueba.

La pregunta es entonces ¿en qué momento debe y puede hacerse la solicitud conforme al CPCYM? a la luz del Artículo 86 una vez recibido el expediente incoado por la Administración Tributaria, el juez de paz deberá en el término de 48 horas citar a las partes para que en la misma audiencia se presenten con sus respectivos medios de prueba; así que el primer escenario sería que el contribuyente impugne el acta en la misma audiencia para lo cual, el juez atendiendo a lo descrito en el Artículo 187 del CPCYM debería suspender la audiencia y abrir un incidente que le permita a quien impugna el acta aportar los medios de prueba bajo los cuales sostiene que el acta es falsa o inexacta, la resolución que se dicte será apelable. Este procedimiento debiese ser ventilado ante el mismo juzgador quien conoce del proceso, es decir el juez de paz, en virtud de que la ley le atribuye competencia únicamente a este juzgador el ventilar este asunto.

El siguiente escenario sería que esta fuera presentada por escrito como excepción y esta sea ventilada ante el juez del ramo civil, sin embargo este es un criterio que actualmente ha sido desestimado en el juzgado de Sololá, siendo este el único antecedente en el cual se ventilo un caso bajo la misma premisa y el

contribuyente presentó la solicitud de declararse la inexactitud del acta, dicho caso fue desestimado bajo el argumento de que al resolverse tal circunstancia y declararse el acta como inexacta, la resolución se convertiría en prueba tasada dejando sin sentido llevar a cabo el proceso de cierre, atendiendo a que en éste, la prueba madre es el acta faccionada por los auditores tributarios, esta no tendría entonces razón de ser al entrar a conocerse por un juzgado convirtiéndose en prueba tasada.

La nulidad cabe también contra las resoluciones emitidas por el juzgado, como se indicó anteriormente los procesos de cierre temporal siguen evacuándose bajo normativa procesal penal, por lo que es cotidiano encontrar citaciones del juzgado hacia el contribuyente en donde se solicita su comparecencia para conocer del “juicio de faltas” por infracción tributaria, términos como “conducción” en caso de incomparecencia no justificada también son términos comunes en las resoluciones que debiesen haber sido dictadas atendiendo a la nueva naturaleza del proceso, sin embargo esto no es así, por tal motivo puede pensarse entonces que la nulidad de dichas resoluciones también puede ser solicitada por existir vicio del procedimiento.

3.3.3 tacha de testigos

La tacha de testigos se encuentra contemplada en el Código Procesal Civil y Mercantil en su Artículo 162, el cual dispone que:

Las partes podrán alegar y probar acerca de la idoneidad de los testigos, dentro del mismo término de prueba. El juez apreciará según las reglas de la sana crítica, las circunstancias y motivos conducentes a corroborar o disminuir la fuerza de sus declaraciones en la sentencia, juntamente con lo principal.

Los testigos podrán ser tachados por falta de idoneidad en el sentido que quienes comparecen en el proceso son los mismo que redactaron el acta, funcionarios de SAT quienes de forma evidente presentan un interés en sostener los hechos que fundamentaron el proceso, tal circunstancia es debatible ya que un testigo debería ser un tercero que presencia los hechos, a este respecto para evitar vulneraciones al derecho de defensa los testigos idóneos debiesen ser los particulares que presenciaron la omisión de la factura, e incluso el mismo contribuyente a quien no se le hizo entrega de la misma.

Sobre este punto también cabe recalcar que atendiendo a la norma descrita en el Código Tributario, quien debiese faccionar el acta es un auditor, sin embargo los

profesionales no siempre son auditores con tal acreditación, sino estudiantes de auditoria o peritos contadores con pensum cerrado, circunstancia que vulnera la premisa de tener tal calidad a la luz de la norma, en esa virtud bajo dicho argumento puede ser tachada la idoneidad del testigo por no contar con la calidad requerida en el momento de faccionarse el acta.

3.3.4 revocatoria

El Código Tributario establece el procedimiento del recurso de revocatoria el cual debe interponerse contra las resoluciones –administrativas- dictadas contra un órgano que posea superior jerárquico. Sin embargo la naturaleza del proceso de cierre y la forma de dilucidarlo atendiendo a lo establecido por la Corte no es procedente la interposición de la revocatoria toda vez que en la argumentación esgrimida se desestiman los amparos por haberse presentado la apelación conforme al Código Procesal Penal y no conforme al CPCYM.

3.3.5 excepciones

La doctrina procesalista, establece la existencia de dos clases de excepciones, las previas y las perentorias. Las acciones previas son las que tienen por finalidad depurar el proceso, mientras que las perentorias buscan, poner fin al proceso; estas últimas atendiendo al CPCYM pueden ser interpuestas en cualquier momento, mientras que las previas dentro de los 6 días de emplazado, (Art. 120) circunstancia que no concurre en el proceso de cierre pues el emplazamiento es de 48 horas. En este sentido en la práctica todo dependerá del criterio jurisdiccional, habrán jueces que no acepten la interposición de excepciones por no encontrarse en el Código Tributario, y habrán otros quienes previo a la audiencia reciban un memorial interponiendo una excepción para que sea tramitada como incidente atendiendo a la ley del organismo judicial y por otro lado habrá quienes las interpondrán de forma oral en el momento de la audiencia como petición inicial solicitando se suspenda la audiencia para conocer y resolver de forma incidental la cuestión traída dentro del proceso.

En fin, existen varios escenarios, los cuales obtendrán o no validez atendiendo a los ojos del juzgador que conozca, pues la ley no es clara a este respecto, tal y como se ha venido aseverando en el desarrollo de la presente tesis, no hay claridad en la figura regulada, tampoco soluciones solidas en lo dispuesto por la Corte.

Atendiendo a que cada juzgador lo tramitará a su percepción, es importante definir cuáles son las excepciones que pueden interponerse a la luz de la norma procesal civil, para el efecto el Artículo 116 de la citada norma, las enumera de la siguiente forma:

- 1) Incompetencia
- 2) Litispendencia
- 3) Demanda defectuosa
- 4) Falta de capacidad legal
- 5) Falta de personalidad
- 6) Falta de personería
- 7) Falta de cumplimiento del plazo o de la condición a que estuviera sujeta la obligación
- 8) Caducidad
- 9) Prescripción
- 10) Cosa juzgada
- 11) Transacción

Entre las excepciones más comunes destacan la de demanda defectuosa, la cual podría alegarse bajo los supuestos en los cuales SAT instaura el proceso atendiendo a la forma de un juicio de faltas penal; La falta de capacidad, falta de personalidad y personería pueden darse también en casos en que, quien promueva la acción no este facultado para ello; cabe destacar que el uso de las excepciones en definitiva se harán atendiendo a la particularidad de cada caso, circunstancias que serán aún más diversas con el giro jurisprudencial ampliamente analizado.

3.3.6 impugnaciones

Al igual que las demás cuestiones procedimentales, las impugnaciones son temas revestidos de dudas en tela de debate en la actualidad, esto en virtud a no saberse a cabalidad cuál debe ser el procedimiento para impugnar la resolución.

Para poder entrar en materia sobre esta circunstancia es necesario definir la naturaleza del proceso de cierre temporal; se tiene la creencia que atendiendo a la forma en que se encuentra redactado el proceso en el Artículo 86 se obedece a un proceso incidental, al tener en cuenta a que una -resolución- es susceptible de apelación si pone fin al procedimiento, dado que en el presente caso la Corte determinó que no es una sentencia, entonces debería establecerse que es un auto, dado que los autos son resoluciones propias de un incidente.

Una vez acotado que dicha resolución es objeto de apelación no solo por su naturaleza sino también porque así lo establece el mismo Código Tributario es necesario definir ante quien debería interponerse este recurso, el plazo y la forma de hacerlo. De acuerdo a la jurisprudencia sentada por la Corte, se determinó que la vía penal no es la adecuada, en consecuencia atendiendo a la alusión del propio Código Tributario y del mismo órgano colegiado, debe entonces apelarse conforme al CPCYM sin embargo en la vía civil se establecen plazos distintos para los juicios conocidos en la vía sumaria, al ser reducidos a la mitad, en comparación al juicio ordinario; por ello en consonancia a que los juicios sumarios se encuentran claramente definidos por la ley, lo técnico sería apelar con los plazos del juicio ordinario, así que el plazo para interponer el recurso es de 3 días, conforme al Artículo 602 de dicha norma procesal, el recurso que debería ser presentado al Juzgado de Paz y ellos debería elevar a las salas de apelación del ramo civil.

En el tema de cuestiones formales existe duda sobre si en la apelación únicamente debería plantearse el recurso más no los agravios, o si estos deberían ser incluidos en el momento de la interposición, el CPCYM establece que los agravios deben ser expuestos en el día de la vista, sin embargo cabe destacar que en la actualidad este tema no se ha definido por ningún juzgado de occidente, al momento en que se escriben estas líneas, derivado a la apelación presentada bajo la nueva jurisprudencia solicitando se conociera sobre dicho caso, en la sala del ramo civil se

encuentra pendiente de resolver, al haberse planteado la duda de la competencia ante la Corte Suprema de Justicia¹⁰, entonces será interesante saber en qué sentido resolverá este órgano, y bajo qué argumentación habrá de hacerlo.

Bajo este orden de ideas atendiendo a la aplicación del CPCYM ¿podría entonces pensarse que puede llevarse a casación un proceso de cierre temporal? el Artículo 620 de dicha norma establece la procedencia de la interposición de la casación, manifestando que procederá en casos de terminación de -juicios ordinarios de mayor cuantía-, si bien es cierto la resolución es proferida por las salas del ramo civil, el proceso que le dio origen es un proceso que corresponde a una infracción tributaria y no a un asunto de derecho privado de naturaleza civil, sino de un asunto en donde interviene el Estado sancionando a un contribuyente por vulnerar una disposición del Código Tributario. Es por lo tanto, bajo estas argumentaciones que no sería procedente casación.

Así mismo cabe destacar que en la forma en que hoy en día se llevan a cabo los procesos de cierre, sin el conocimiento de los jueces en el campo tributario, mucho menos en las actualizaciones del tema, vician el devenir del proceso-procedimiento, pues no existe claridad ni en la postura de SAT al tomar partida de la misma ignorancia del juzgador y por técnica procesal continuar tramitándolo como un juicio de faltas penal; estas circunstancias abren especial brecha a favor del contribuyente para la solicitud de un amparo, acción que sin duda alguna tendría que resultar favorable al contribuyente por la mala práctica en el desarrollo del proceso y por la aceptación tácita del fisco en dichas actuaciones.

3.3.7 Incumplimiento y ejecución

Resulta importante analizar otros elementos procedimentales como el incumplimiento de la resolución y la forma de ejecutarla, porque no hay una vía para su incumplimiento, quedando un vacío legal sobre este aspecto. Pues si bien es cierto existe la figura de la desobediencia en caso de incumplimiento de lo resuelto por el juez, esto no es un proceso propio del ámbito administrativo *per se*, sino un delito contemplado en una ley penal por no acatar una orden emitida por un juez competente.

¹⁰ Proceso presentado por el juez de San José Chacaya, Sololá.

Por otro lado en cuanto a la ejecución de la –resolución- la idea de pensar que pueda llevarse por la vía de apremio, atendiendo al artículo 294 del CPCYM cuya parte conducente expone: “Procede la ejecución en la vía de apremio cuando se pida en virtud de los siguientes títulos, siempre que traiga aparejada la obligación de pagar cantidad de dinero, líquida y exigible” no es posible, dado que podría darse únicamente en el caso en que se haya solicitado la conmuta de la sanción de cierre por multa, circunstancia que estaría en tela de juicio toda vez que la sanción atendiendo al sentido de la norma, es el- cierre de la empresa-, la cual puede ser conmutada, por lo que no existe tampoco certeza en determinar que la conmuta constituye una cantidad de dinero líquida y exigible, de igual forma resultaría el artículo 171 del Código Tributario al establecer que “El procedimiento económico coactivo es una medio por el cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios”. La improcedencia de estas vías estriba en que la resolución judicial que ordena el cierre temporal no contiene el cobro de un adeudo tributario, sino la aplicación de una sanción la cual puede ser conmutada.

3.3.8 Aplicación del mecanismo previo 145 A

Bajo el postulado que el infractor se acoge al pago de una multa, en caso de sustitución de la sanción de cierre temporal, puede considerarse la aplicación del artículo 145 A, que establece un beneficio para el contribuyente infractor.

Sin embargo este escenario puede ser concretado en el caso de que exista un cambio a dicho procedimiento, pues en la forma en que se encuentra regulado actualmente, pensar en la aplicación de este beneficio esta en tela de duda, toda vez que la sanción principal a aplicarse en el procedimiento regulado en el artículo 86 del Código Tributario, es el cierre; el cual a petición del interesado puede solicitarse cambio por una multa, la cual es impuesta formalmente por el juez de paz penal e ingresa a los fondos del organismo judicial, y no a los fondos de la Administración Tributaria.

En este sentido la competencia para brindar el beneficio de las rebajas estipuladas en el artículo 145 A, es a la luz del Código Tributario competencia de la Administración Tributaria, al estipular que: “ La Administración TributariaPodrá citar al contribuyente...para documentar lo anterior se fraccionará acta administrativa”

circunstancia que claramente nos habla de un procedimiento administrativo y de la no intervención de un juez.

A esto debe sumarse que éste mismo artículo estipula una aplicación concreta a infracciones a los deberes formales, las cuales a la luz del artículo 94 del Código Tributario se encuentran establecidas plenamente por el legislador, enunciado que no encierra lo establecido en el artículo 86 de ese mismo cuerpo legal, al considerarse la sanción de cierre temporal como “otras infracciones” y no como una infracción a un deber formal.

En consecuencia pensar en la aplicación de este beneficio por haber solicitado el cambio de cierre por la multa no es viable, por la naturaleza actual del procedimiento, que si bien es cierto no es un delito ni una falta penal, (postulados que el 145 A establece para aplicar los beneficios allí plasmados) tampoco es un procedimiento administrativo per se al haber sido catalogado de esta forma por la Corte, como un proceso sui generis, una mezcla de jurisdiccional administrativo que no es una falta ni tampoco un delito, ni un procedimiento administrativo como tal.

Por otro lado, bajo la premisa de existir modificación a dicho artículo, tal y como se ha venido manejando en el desarrollo de la presente tesis, puede arribarse a la conclusión que una vez modificado por el legislador del cambio de cierre al de una multa, bajo un procedimiento administrativo tal cual al considerarse una infracción formal, podrá entonces, aplicarse los beneficios de lo estipulado en el artículo 145 A, que otorga el Código Tributario. En donde previo a ser notificado a una audiencia, el contribuyente infractor podría allanarse a los hechos (como lo hace actualmente en la mayoría de procesos de cierre) y una vez allanado previo a la audiencia, solicitar la rebaja de un 80%.

3.4 La Contradicción de la Jurisprudencia de la C.C. con el Principio de Certeza Jurídica

El procedimiento de cierre temporal no permite tener claridad ni para los contribuyentes, ni para el fisco, ni para los jueces, ni para los abogados litigantes (Paredes, 2007) esto se debe a la falta de certeza jurídica en la regulación del proceso establecido en el Artículo 86, aunado a las escuetas argumentaciones emanadas de la

Corte para determinar lo que pueda suceder con las incidencias posibles en el desarrollo del proceso, cuestiones como la tacha de testigos, impugnación del acta, las excepciones, los recursos, la rebeldía de las partes, entre otras cuestiones ya analizadas y discutidas, cuyo punto focal proviene de la doctrina legal sentada, por la Corte. Es con base a las razones expuestas, que resulta necesario analizar cada uno de los puntos establecidos en la jurisprudencia actual, disgregándola como procede.

3.4.1 Doctrina legal: Es resolución no sentencia

La Corte estableció en su jurisprudencia actual que la naturaleza del fallo emitido por los juzgados de paz corresponde a una resolución y no a una sentencia, tal consideración resulta ambigua, toda vez que a la luz de la Ley del Organismo Judicial las resoluciones judiciales se clasifican en: a) decretos, b) autos y c) sentencias. Es decir que, atendiendo al Artículo 141 del citado cuerpo legal las resoluciones judiciales son cualquiera de las decisiones conferidas por un juez ya sean de mero trámite o para ponerle fin a un asunto por lo tanto una resolución puede ser una sentencia que sería la subcategoría de este género.

¿Cómo entonces un órgano colegiado de las más altas instancias del control judicial pudo obviar lo descrito en el Artículo 141?, ¿Qué quiso decir la Corte entonces con que, es una resolución y no una sentencia?, basados en el principio de *Iura novit curia*, más allá de escudriñar que fue lo que quiso decir, es claro lo que este tribunal colegiado quiso evitar, con tal pronunciamiento, quizá al darle la categoría de sentencia a la resolución, dado el conocimiento de este asunto ante un órgano calificado como penal, se quiso evitar la connotación -penal-, por lo tanto consideraron cambiar el término a resolución para respaldar la naturaleza administrativa.

Sin embargo el término –resolución- simple y llano, como fue expuesto por la Corte no podría inferirse como una resolución administrativa, pues no puede aseverarse que la resolución emitida por un Juzgado de Paz penal, pueda tener la categoría de administrativa. Esto bajo el entendido lógico que para que tenga, esta categoría la resolución, debe ser emitida por un órgano administrativo.

La culminación del procedimiento administrativo se da con la resolución administrativa (Castillo J. , 2011) que tienen como finalidad dar respuesta a la creación

del expediente administrativo. En este orden de ideas es necesario clarificar que la competencia administrativa y la competencia judicial son ramas distintas ya que los órganos que participan de cada uno tienen diferentes disyuntivas.

En el caso de Guatemala las resoluciones administrativas encuentran sus características en la ley de lo contencioso administrativo, el Artículo 20 establece que este tipo de resoluciones debe reunir los siguientes requisitos:

- a) Que haya causado estado. Causan estado las resoluciones de la administración que decidan el asunto, cuando no sean susceptibles de impugnarse en la vía administrativa, o haberse resuelto los recursos administrativos.
- b) Que vulnere un derecho del demandante, reconocido por una ley, reglamento o resolución anterior.

En este orden de ideas resulta un hecho notorio que este tipo de resoluciones son las que se aplican en materia administrativa, el término –causar estado- significa poner fin a un asunto, pues se decide de forma definitiva al no existir un recurso que pueda impugnar tal decisión. Sin embargo en el mismo pronunciamiento de la Corte se establece que esta resolución es objeto de impugnación bajo el resguardo del CPCYM, incumpliendo entonces con el elemento de –causar estado- establecido en la ley de lo contencioso administrativo.

La competencia administrativa es delegada por la misma ley a los órganos del estado, es por ello que la resolución proveniente de un Juzgado de Paz Penal, no puede tener la categoría de administrativa, aun cuando la Corte estableció que el proceso de cierre temporal constituye una categoría *sui generis*, no existen argumentos incólumes que pueden cambiarle la competencia judicial a estos órganos a una competencia administrativa, por ser vertientes divergentes del derecho procesal.

Es entonces bajo estas razones, que lo establecido por la Corte sobre que no se trata de una sentencia sino una resolución, porque el mismo Código Tributario así le denomina, no son razones válidas suficientes que satisfagan la naturaleza del proceso de cierre temporal, y que dejen en claro que debe entenderse bajo el postulado de –resolución- atendiendo a la naturaleza *sui generis* del proceso, sin atentar contra la certeza jurídica que debe ser observado en un Estado de Derecho.

3.4.2 Doctrina Legal: No es delito ni falta, sino una infracción de índole administrativo

Considerar que el proceso de cierre temporal era de naturaleza penal, vulneraba evidentemente el derecho a la igualdad del contribuyente, toda vez que se le criminalizaba por el solo hecho de haber cometido alguna acción de las contempladas en el Artículo 85 del Código Tributario. Por ello resulta acertado el hecho de establecer que no es un proceso penal *per se* y que no corresponden a la misma naturaleza de un delito o una falta, toda vez que las normas que los regulan son cuerpos normativos distintos bajo supuestos distintos.

La nueva doctrina legal sentada por este tribunal resulta acertada en el sentido de determinar que no corresponde a una naturaleza penal el proceso de cierre temporal, sin embargo para que esto cobre sentido no basta con manifestar su naturaleza administrativa, sino que es necesario esgrimir cuales son las reglas bajo las cuales ha de llevarse a cabo, si bien es cierto la Corte no puede entrar a legislar sobre un asunto difuso, pudo haber integrado la norma con bases más sólidas, pues acá radica el cambio de jurisprudencia; con mayor razón establecer de forma clara los postulados que la impulsan es parte del deber constitucional.

La Corte manifiesta que los juzgados de paz son los competentes para resolver por la misma alusión que la norma hace para que conozcan de este tipo de asunto, aun cuando existe debate sobre si es legitima esta delegación de competencia, se puede arribar a la conclusión que efectivamente el legislador está en la facultad de poder delegar por medio de una norma tal competencia, sin embargo el presente caso no versa únicamente sobre el análisis de esta competencia, sino en el cambio de naturaleza penal a naturaleza administrativa, cuestiones que como se ha venido indicando resultan estar en campos de juego completamente distintos, toda vez que atendiendo a los postulados del derecho a los principios y a la misma norma, se habla de una naturaleza administrativa cuando se está ante un órgano administrativo.

Cabe destacar que estas tragedias jurídicas son producto de las copias que se hacen a ordenamientos ajenos al nuestro, pues en países como Argentina y Colombia existe esta figura, sin embargo quienes la conocen son juzgados Administrativos, siendo entonces legítimo el poder llamarle -infracción administrativa-, - resolución y no sentencia- pues la competencia es clara sobre el órgano que debe conocer. Caso muy

distinto para Guatemala en donde se pretende darle la naturaleza administrativa a un proceso que es conocido por un juzgado cuya naturaleza no corresponde a un procedimiento administrativo, sino a un proceso judicial, aun cuando la corte le llama “procedimiento” no es un procedimiento sino un proceso cuyos medios de impugnación no están regulados en el Código Tributario o en la ley de lo contencioso administrativo, sino en normas cuya naturaleza es judicial y no administrativa.

3.4.3 Doctrina legal: la sanción puede afectar la libertad de industria, comercio y trabajo, Artículo 43 constitucional, entre otros

El Artículo 43 de la CPRG establece que: “Se reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes” Bajo este entendido es evidente que la misma norma establece que las libertades en la industria, comercio y trabajo se pueden –limitar- connotación distinta al termino –afectar- que describe la Corte en sus sentencias.

La Real Academia Española define el termino limitar como “Fijar la extensión que pueden tener la autoridad o los derechos y facultades de alguien”, en tanto que afectar lo define como: “menoscabar, perjudicar, influir desfavorablemente, producir alteración o mudanza en algo...” Bajo estas definiciones resultan evidentes las diferencias entre uno y otro término, pues cuando se habla de límites, el derecho *per se* no cambia, sino únicamente los alcances que este puede tener sin llegar a mudar la esencia del mismo, *contrario sensu* en la afectación de un derecho se habla de un cambio en el derecho en sí de forma desfavorable, alterándolo o mudándolo, tocando la esencia del derecho.

Es entonces el pronunciamiento de la Corte limitativo, al establecer que es válido afectar derechos fundamentales como los consagrados en el Artículo 43 de la CPRG bajo las premisas de existir interés sociales que puede ser restringido, sin embargo atendiendo a la argumentación anteriormente esgrimida, es muy distinto limitar un derecho a afectarlo.

La afectación de derechos puede darse bajo varios supuestos y esto es cuando existen una serie de intereses que se anteponen a otros, los doctrinarios (Pulido, 2003) (López 2006) (Alexy 2002) manifiestan que existe una ley de la ponderación la cual se expresa de la siguiente forma: “Cuanto mayor es el grado de la no satisfacción o de

afectación de uno de los principios, tanto mayor debe ser la importancia de la satisfacción del otro” esta ponderación puede dividirse en tres pasos:

En el primer paso, es preciso definir el grado de la no satisfacción o de afectación de uno de los principios. Luego, en un segundo paso, se define la importancia de la satisfacción del principio que juega en sentido contrario. Finalmente, en un tercer paso, debe definirse si la importancia de la satisfacción del principio contrario justifica la afectación o la no satisfacción del otro.

En este sentido es entonces necesario analizar que si bien se pondrá en juego el afectar a determinado derecho, dicha afectación debe responder a la satisfacción que se hace a los –motivos sociales o el interés nacional- es decir que el sacrificio de un derecho es justificable siempre y cuando se justifique que el interés nacional se encuentra en juego en contraposición a la libertad de comercio, industria o trabajo. El segundo supuesto es determinar si la importancia en el presente caso del interés nacional se antepone a las libertades reguladas en el Artículo 43, y por ultimo determinar si existe una razón válida para sacrificar al uno por el otro.

Partiendo del hecho que vulnerar el bien jurídico tutelado del erario público, siempre será una causa justa para poder afectar las libertades de comercio, industria y trabajo, la figura del cierre temporal no es plena para concluir, que siempre se está en la legitimidad de afectar estas libertades, esto bajo la premisa de que los incisos establecidos en esa figura no atienden siempre a vulnerar el erario público, sino como se explicó en apartados anteriores, existen conductas que protegen otros bienes jurídicos, y existen otras que solo atentan contra este, es decir que su consumación implica únicamente un peligro, más no una vulneración por sí misma.

Aunado a este análisis cabe destacar que la misma Corte estableció que podría establecerse afectaciones a –otros derechos fundamentales- sin establecer cuáles son, mucho menos las razones del porque debían verse restringidos; llegando nuevamente a la síntesis de la presente investigación que la pobreza de argumentos esgrimidos en la jurisprudencia analizada en un proceso tan ampliamente atacado y criticado, si es de conocimiento público los numerosos cuestionamientos sobre las razones de la aplicación de la sanción de cierre temporal, de igual forma se esperarían las razones suficientes del máximo órgano constitucional para poder establecer las bases lógicas bajo las cuales esta sanción, debe ser aplicada y aun con mayor motivo cuando se ponen en contraposición otros derechos-fundamentales- de la persona.

3.4.4 Doctrina legal: la consecuencia de esta infracción reviste una pena distinta a la pena de las demás infracciones

En los puntos analizados con anterioridad se dejó en claro que existen diversas teorías que intentan explicar la diferencia sustancial entre ilícitos, sin embargo los intentos de explicarlo son infructuosos pues aunque puede arribarse a distinciones entre delitos e infracciones, penas y sanciones, no puede determinarse a cabalidad el grado de gravedad de una acción u omisión, con carácter de administrativo, por ser una connotación meramente subjetiva.

La subjetividad de la gravedad de una infracción estriba en lo que hoy en día se considera como grave, el día de mañana puede catalogarse de forma distinta, un ejemplo de ello son las corrientes despenalizadoras que formaron parte de los países europeos. En consecuencia la variabilidad y subjetividad de la gravedad, son impedimentos para medir lo justo y razonable de un trato diferenciado por el legislador, lo cual puede traducirse como un trato discriminatorio (Casellas, pág. 66)

Albergamos la convicción de que las infracciones no criminalizadas no son, en el mundo del derecho, nada sustancialmente distinto a las infracciones tipificadas como delitos o faltas... En ambos núcleos de infracciones concurren idénticos rasgos definidos y son también las mismas razones que pueden invocarse como fundamento de su existencia. Efectivamente, toda acción u omisión tipificada como infracción criminal o no consiste en una transgresión del orden jurídico (Giullanni, 1970, pág. 493)

El trato diferenciado del legislador no solo se engloba en lo relativo a la discriminación de la aplicación de procedimientos por las clases de infracciones cometidas, sino que va más allá en la misma discriminación de aplicación de criterios de ello se desprende lo contemplado en el Artículo 86, dado que el juzgador tiene el margen de aplicar cierre por el plazo de 10 a 20 días, cuestión discrecional que no se mide con referencia al daño causado, ni a las circunstancias del caso, ya que una persona que no emitió una factura por el valor de Q10 podría ser sancionada con el mismo plazo que una persona que no emitió una factura por el valor de Q10,000. En consecuencia la sanción es completamente desproporcional y contraviene el principio de igualdad. Pues aún si el legislador hubiese sido del criterio de sancionar a una persona por el hecho de no entregar una factura, sin importar el monto del defraudo, lo conveniente hubiese sido determinar una sanción sin margen de discrecionalidad.

En definitiva cuando la Corte establece que la aplicación del proceso de cierre conlleva a un procedimiento distinto, sin duda alguna lo es, toda vez que no solo el procedimiento es *sui generis* sino también el producto del mismo, es decir -la sanción- pues una vez impuesta la sanción de cierre temporal, a petición del sancionado existe la conmuta del cierre por una multa, dicha multa en la práctica tribunalicia es pagada al Organismo judicial, institución completamente distinta a SAT, por ende resulta controversial pensar que la institución que pone todo su aparato a funcionar, con la finalidad de sancionar a un contribuyente, no compensa su actividad, al atribuírsele el cobro de la multa al órgano jurisdiccional.

3.4.5 Doctrina legal: La ley aplicable será el Código Tributario y supletoriamente el Código Procesal Civil y Mercantil, y la LOJ

Es evidente que del pronunciamiento hecho por la Corte quedan muchas inconsistencias que ameritan un estudio profundo para tratar de visualizar el proceso que entonces debería seguirse en relación a la aplicación del Artículo 86 del Código Tributario.

Como ya ha sido discutido con anterioridad es menester determinar en qué momento, la forma y quien debería notificar el proceso, a este respecto el Artículo 146 del Código Tributario establece:

La Administración Tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos, si procediere, formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho y notificará al contribuyente o responsable, asimismo, notificará al contribuyente o al responsables cuando se le impongan sanciones, aun cuando estas no se generen de la omisión del pago de impuestos...

Derivado de la lectura del Artículo citado queda en claro que la Administración Tributaria es la encargada de notificar al contribuyente o responsable la sanción que corresponde, pues el Artículo es taxativo al manifestar que la SAT lo hará aun cuando las sanciones “no se generen” de la omisión del pago de impuestos (Paredes, 2007),

Sin embargo el momento en el que el contribuyente es notificado, por parte del Organismo Judicial el notificador hace llegar la notificación al sujeto pasivo, y esto es a requerimiento de SAT, en consecuencia la notificación no es realizada por ningún funcionario de la Administración Publica, contradiciendo de esta forma lo descrito en el

Artículo 146 del Código Tributario. Es acá en donde surge el análisis de ¿hasta dónde llega la aplicación a la que hace mención la Corte en su pronunciamiento al establecer que para la aplicación del procedimiento de cierre debe atenderse al Código Tributario y supletoriamente al Código Procesal Civil y Mercantil? Si en cuestiones como las descritas, se atiende a una práctica judicial que no figura en lo descrito como cierre temporal ni en lo establecido en el Código Procesal Civil y Mercantil.

En este orden de ideas cabe destacar que la Corte si bien es cierto habla que debe tomarse como norma en *primera ratio* el Código Tributario, los recursos que caben para la revisión de las actuaciones son los descritos en la ley de lo contencioso administrativo atendiendo a lo establecido en el Artículo 221 de la Constitución, pues son las salas de lo contencioso quienes tienen a bien controlar la juridicidad de las actuaciones de la Administración, circunstancia que es vulnerada en la aplicación del proceso de cierre temporal, toda vez que a la luz de la aplicación del Código Procesal Civil y Mercantil, lo que procede es la interposición de recursos contemplados en esa ley, pues la Corte no manifestó que la ley de lo contencioso administrativo fuera aplicable para los procesos de cierre.

La doctrina legal resuelta cuestionable, en virtud a que en el ordenamiento jurídico guatemalteco no existe la posibilidad de que la función de control de la juridicidad de la actuación administrativa pueda realizarse por un juzgado o tribunal distinto al tribunal de lo contencioso administrativo, toda vez que la CPRG realiza una distribución competencial de la jurisdicción señalando expresamente como único competente para realizar la función de contralor de la juridicidad de la actuación de la Administración pública al Tribunal de lo Contencioso Administrativo (Casellas, pág. 64)

La aplicación del Artículo 86 del Código Tributario transgrede el Artículo 221 de la Constitución en donde tanto el legislador al aprobar este artículo y la corte de Constitucionalidad al asentar su jurisprudencia, desplegaron su potestad en un ámbito en el que no podían hacerlo, ya que la facultad de confirmar, modificar o revocar un acto administrativo le corresponde al tribunal contencioso administrativo, como consecuencia tramitar una apelación en la vía procesal civil y mercantil tampoco es una solución apegada a la normativa constitucional actual

Manifiestos todos los puntos que relatan de forma más profunda la doctrina legal sentada por la Corte de Constitucionalidad, se pone en evidencia la falta de certeza jurídica tanto en la regulación del Artículo 86 del Código Tributario, como en la actual jurisprudencia de la Corte, esto en virtud de que los jueces no pueden dejar de resolver sobre este procedimiento, sin embargo ellos no han sido capaces de dar respuesta a los planteamientos de los litigantes, para muestra destaca la primera apelación planteada por parte de la Administración Tributaria con base a la nueva doctrina legal, en donde se apeló ante las normas del CPCYM, planteando el juez, la duda de la competencia ante la Corte Suprema de Justicia. Evidenciándose entonces que los jueces no tienen en claro la forma de dilucidar el proceso, por lo que han intentado integrar normas como el Código Tributario y ahora el Código Procesal Civil y Mercantil, cuando la naturaleza jurídica y los principios que inspiran dichos cuerpos normativos son distintos.

La seguridad jurídica es un principio vulnerado en la aplicación del proceso de cierre temporal, ya que existen causales que atentan contra este principio tales como “el irrespeto a la división de poderes por parte de funcionarios públicos...funcionarios públicos que ignoran los precedentes judiciales, la invasión de la órbita de competencia de las otras ramas del poder por parte de los jueces...” (Arrazola, 2014, pág. 17) Este principio se vulnera al no compatibilizar con la expectativa que tiene todo operador jurídico, que el marco legal es y debe ser confiable, predecible y estable, lo que implica una serie de garantías constitucionales e imperativos en la administración pública de cualquier Estado, toda vez que al regularse un procedimiento administrativo bajo normas carentes de claridad, en la utilización de recursos fuera de lo estipulado como los recursos en la competencia administrativa, negándose a los contribuyentes el derecho a elevar sus actuaciones ante el tribunal de lo contencioso administrativo, existe entonces una clara –invasión en la órbita de la competencia- sin dejar atrás el análisis escudriñado sobre las incidencias que del proceso se derivan, sin ser clara la norma y la misma jurisprudencia sobre cuáles son las reglas del proceso.

La realidad es para poder confiar en el poder público es necesario tomar medidas institucionales y reglamentarias junto a articular principios que disciplinen el funcionamiento de las instituciones de tal forma que se posibilite la fiabilidad de ese

comportamiento para los ciudadanos. Recansens Siches explica a este respecto que “la seguridad jurídica ha sido y sigue siendo el motivo fundamental del mismo, ya que la seguridad pertenece a sus fines, es el criterio que debe inspirar al derecho” (Siches, 1981, pág. 220).

3.5 Utopía de la Regulación del Procedimiento de Cierre de Empresas, Establecimientos o Negocios

El cierre temporal necesita una restructuración en todo sentido, en primer lugar establecer que los motivos por los cuales se pretende cerrar un negocio en la actualidad no equiparan al daño causado, en opinión de Soler:

El cierre temporal, es una sanción que por su severidad debería aplicarse en aquellos casos en que la infracción incurrida por su carácter sustancial impida el adecuado ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización a cargo de la Administración Tributaria (Soler, 2008, pág. 528)

A esto se suma el hecho de que no siempre existe una violación al bien jurídico tutelado, en consecuencia la sanción a aplicar resuelta irrazonable. El -principio de bagatela- establece que la sanción debe ser consecuente con la infracción, y en el caso de no llegar a lesionar el bien jurídico protegido -en forma trascendente- debería eximirse de sanción, dicha conducta (Dolganin, 2015). A esta razón la jurisprudencia Argentina ha sentado precedentes al respecto:

Aceptándose la insignificancia de la infracción de autos, que se estima acreditada y advirtiéndose una desproporción de la sanción con relación a la finalidad perseguida por la ley, cabe admitir la eximición de la sanción al responsable (Cfr. CSJN, autos JNO ECON. No 5-15/09/1995)

Es decir que en los casos en los que no exista una genuina transgresión al bien jurídico tutelado no se aplica la sanción de cierre, aun cuando se haya comprobado la responsabilidad del contribuyente u obligado y se hayan llenado los postulados bajo los cuales una persona puede ser sancionada, ésta podrá ser eximida de su responsabilidad por no haber causado un mal relevante para el fisco.

Hoy en día SAT instaure procesos de cierre por infracciones que no son representativas para la política fiscal del país, como se explicó en apartados anteriores el gasto causado al propio Estado no equipará la infracción que se pretende sancionar por lo que la regulación de esta sanción resulta burda, violatoria a derechos humanos e ineficiente para los fines del Fisco. Dentro de los objetivos descritos en el plan operativo anual de fiscalización, en donde los operativos masivos se encuentran inmersos se

establece como fin: -El fortalecimiento de la base tributaria-¹¹, es decir que la razón de ser de un operativo fiscal que da origen a la sanción de cierre como tal, obedece a la búsqueda del fortalecimiento de la base tributaria; ésta puede considerarse sinónimo de la base imponible entendiéndose el monto que esta afecto al pago del tributo.

Claro está que los operativos masivos entre sus varias actividades tienen por objeto fiscalizar la no facturación, dicha circunstancia obedece al objetivo de –fortalecer la base tributaria-, para lograr tal objetivo no es meritorio crear aberraciones jurídicas como las configuradas en el Artículo 85 y 86, pues si la finalidad es evitar la no facturación debe atenderse a políticas fiscales que sean capaces de crear una cultura tributaria genuina, devolviéndole al contribuyente la confianza con el sistema y educarlo en relación al pacto social del cual todos son parte como producto de la formación de un Estado.

Es evidente que la finalidad de los planes operativos anuales de fiscalización por medio de sus operativos masivos, buscan entre líneas elevar la recaudación por medio de la formulación de facturas, y a la luz de la norma quien incumpla con tal circunstancia será el sujeto principal del impacto psicológico para quienes atestigüen el cierre del negocio, comercio o establecimiento infractor.

.Para poder hacer un análisis claro de los escenarios posibles que pudieran suscitarse con relación a la nueva regulación de dicho proceso, es claro que cada uno de estos si bien es cierto tienen pros y contras, y algunos son más utópicos que otros también es necesario meditar en el hecho de que verdades absolutas sobre lo que –debiera ser- no existen, pues la salida más viable siempre tendrá sus discusiones antagónicas, es por ello que plantear una salida concreta a esta problemática dependerá a la coyuntura política y social del momento.

A continuación se analizaran diversos escenarios sobre la posible regulación y/ sustitución del Artículo 86 del Código Tributario.

a) Apertura del secreto bancario para el fisco

La más ilusa de las propuestas, pero la más eficiente, no solo para el tema de la facturación sino para la tributación en general, la eliminación del secreto bancario, para

¹¹ En este sentido consultar plan operativo anual de fiscalización

el fisco representaría enormes ventajas, en este sentido la Organización para la Cooperación y el desarrollo económicos (OCDE) ha solicitado en varias ocasiones por medio de presión diplomática a Guatemala la eliminación del secreto bancario, sin embargo se sabe que muchos intereses contrapuestos estaría en juego bajo tal virtud.

La labor del fisco se encaminaría a objetivos claros, sancionando al contribuyente que no haya presentado declaraciones por ingresos provenientes de un negocio o el desarrollo de una actividad profesional, pues la labor del Estado no sería perseguir la factura como tal, sino perseguir la actividad del comerciante o profesional cuyos ingresos deben corresponder a lo declarado ante el fisco.

Bajo esta premisa el Artículo 85 y 86 no tendrían ya razón de ser, al poder llegar a la causa del objeto, estando a la vista de la Administración Tributaria los ingresos de los contribuyentes, trayendo como resultado una labor más investigativa del fisco en la determinación de los ingresos provenientes de actividades sujetas al pago del IVA en el presente caso.

La crítica de este escenario es el idealismo en sí mismo de concebirlo, dado que ni las amenazas de colocar al país en un listado gris, en la lista de paraísos fiscales, o recibir desacreditaciones internacionales, han sido presiones más fuertes que las manejadas por los sectores de poder empresarial que se benefician del secreto bancario.

b) Juzgados especializados en materia tributaria

Regresando al punto de que cada uno de los escenarios atiende a la coyuntura del momento, la posibilidad de poder instaurar en el país juzgados en materia tributaria vendría a resolver no solo el tema del proceso de cierre sino a darle eficiencia al sistema contencioso tributario, pues hoy en día no existe especialidad en esta área, obviándose lo crucial del tema fiscal, dado el contexto social actual los jueces y todo el aparato judicial se enfoca primordialmente en resolver cuestiones de impacto social tales como violencia, muerte y ahora, una nueva línea para combatir la corrupción.

Establecer Juzgados en materia tributaria requiere un costo elevado, pues para que haya justicia, pronta, célere, eficiente y acorde al respeto de todo derecho humano es necesario formar jueces y fiscales que entiendan sobre temas tributarios haciéndose

acompañar por profesionales técnicos capaces de ilustrar y realizar dictámenes o peritajes atinentes a los temas que se presentan.

Sin bien es cierto, el costo es alto de este tipo de cuestiones especializadas, es más costoso no tenerlas, debido a resoluciones carentes de fundamento, y violaciones al procedimiento por falta de conocimiento y especialidad, muchos casos promovidos por el fisco después de años de *litis* se vienen abajo, perdiendo el sentido de la promoción de los mismos, desperdiciando, tiempo y recursos del mismo Estado para tratar de resolver la insolvencia de conocimientos y expertíz en materia tributaria.

La crítica a esta propuesta deviene en el tiempo que tomaría establecer juzgados tributarios en todo el territorio de la república y capacitar a los diferentes actores sobre el tema, si bien es cierto es una salida al problema no es viable a corto plazo.

c) Penalización de la omisión de facturas

Continuando con la línea ideológica sobre la irracionalidad de categorizar en un mismo supuesto omisiones como “No haber autorizado y habilitado los libros contables establecidos en el Código de comercio y habilitado los libros que establecen las leyes tributarias específicas” la cual no confabula con el bien jurídico tutelado de la omisión de facturación, aunado a ser un postulado carente de claridad y precisión, pues el mismo Código Tributario y Código de comercio hacen mención a que la contabilidad es –una sola- es confuso lograr determinar a qué negocio o establecimiento se debe sancionar si el infractor posee varios establecimientos comerciales, ¿Cómo podría establecerse cuál fue el negocio que incumplió con tal disposición si solo es una contabilidad? Las respuestas no salen a relucir dado que el fisco hasta la fecha no ha presentado un proceso ante el juzgado, bajo estos supuesto, en donde a todas luces se demuestra la falta de certeza jurídica.

En este orden de ideas, es necesario distinguir que el trato diferenciado tiene sentido únicamente bajo el supuesto de haber omitido una factura, atendiendo a esta línea de argumentación, consolidar este comportamiento en la figura de una falta penal; encuentra fundamento en el hecho que la factura es un documento crucial en el tema de recaudación, mientras continúe el secreto bancario, la factura es el medio de control del fisco, no solo en el tema del IVA sino de otros impuestos que son los más

relevantes para el Estado, tales como el ISR y el ISO, la omisión de una factura socaba las bases imponibles de estos impuestos y este comportamiento incluso podría catalogarse como apropiación y retención indebida de tributos, pues el contribuyente se queda con dinero que no le pertenece, ya que efectivamente la venta o el servicio se dio o se prestó, en consecuencia sobre el precio estaba incluido un porcentaje para el Estado, y al no reportar dicha acción y recibir el monto del servicio o bien, el dueño del negocio, empresa o establecimiento comercial retiene dinero que no le corresponde.

Bajo el entendido de haberse vulnerado el erario público como elemento que avala el trato diferenciado del legislador, el tema de la falta de procedimiento preestablecido, de juez natural y competente, podría encontrar respuesta con la aplicación de un -juicio de faltas especial- en donde como sanción pueda aplicarse el cierre temporal, el cual podría ser conmutado a requerimiento del contribuyente infractor.

La crítica a este proceso es la naturaleza del derecho penal, al ser un derecho que persigue al individuo, que busca materializarse en una persona y no en una cosa, caso contrario el proceso de cierre, busca penalizar al establecimiento, negocio o comercio en donde ocurrió la omisión de la factura. En este sentido encontrar al autor y responsable resultaría ser una debacle, ya que quien responde por dicha omisión no es siempre quien la cometió, sino alguno de sus trabajadores.

d) Exclusividad de Multa bajo un procedimiento administrativo

A pesar de dichos fines y objetivos hoy por hoy la figura del cierre no es resuelta como tal, esto a la luz de los datos analizados hasta el mes de septiembre del presente año en donde de 97 casos iniciados por cierre temporal, 67 de ellos terminaron en conmuta, lo que representa un 69% ¹²de los casos sancionados con multa y no con cierre.

¿Qué sentido tiene entonces crear una figura de cierre temporal cuando la mayoría se sanciona con multa?, la respuesta es obvia, no hay sentido alguno, para

¹² Datos obtenidos por medio de unidad de acceso a la información, (Superintendencia de Administración Tributaria SAT) Occidente

continuar llevando este proceso por cierre, si la mayoría de los procesos se solucionan con multa debería entonces regularse en este sentido evitándose la aplicación del proceso como está contemplado en el Artículo 86.

El derecho tributario es un campo distinto y especial en el mundo del derecho, actualmente la institución especializada en este ámbito es la Superintendencia de Administración Tributaria en el ámbito administrativo, pues es ante ella en donde se evacúan audiencias, se confirman o desvanecen ajustes, quien fiscaliza y tiene la facultad para pedir todo tipo de documentación a los contribuyentes, en consonancia con la especializada buscada, lo congruente es que sea la misma SAT la que conozca de la omisión de las facturas sancionando esta omisión con multa.

Debido a la familiaridad que tienen las partes con el valor de la multa por la omisión de facturas, se podría seguir aplicando los valores del Artículo 86, siendo Q5000 para los pequeños contribuyentes y Q10,000 para los contribuyentes que se encuentran en el régimen general, estas multas podrían imponerse bajo el procedimiento del mecanismo previo, con el postulado de obtener una rebaja quien se declare confeso, esto a forma de dar celeridad al proceso y tener un mejor aprovechamiento de los recursos.

Este proceso podría ser conocido por una unidad específica para el tema de facturación y con esto podría continuarse con la línea de especialidad del proceso, dicha unidad podría sufragarse con parte de las multas impuestas por ella misma al comprobarse la omisión de una factura.

En el caso de quienes sean reincidentes en la omisión de facturas podrían imponérseles otras sanciones como quitarle el privilegio de licitar con el Estado, tal y como se hace en España, esta sanción tiene su fundamento en la razón de que, quien defrauda al propio Estado, también pierde privilegios de recibir algo por parte de él; otra sanción para la reincidencia podría ser determinar el establecimiento comercial como un punto fijo de auditoría, garantizando la presencia del fisco el mayor tiempo posible.

Este último escenario sería la solución más expedita en relación a la regulación de la sanción de la omisión de facturas, llevando los demás postulados por la vía regular del Artículo 94 del Código Tributario. Sin duda alguna la regulación y la jurisprudencia actual sobre el Artículo 86 son a todas luces carentes de seguridad

jurídica para todas las partes procesales involucradas, lo que lo hace merecedor de ser expulsado del ordenamiento jurídico.

Conclusiones

1. La doctrina legal sentada por la jurisprudencia es asertiva en el sentido de determinar que el procedimiento no cabe dentro del ámbito penal porque no hay una sanción personal que recaiga sobre un autor y cómplices, sino se sanciona al contribuyente, y al negocio, específicamente al negocio infractor, la responsabilidad del contribuyente es delegada en sus empleados, ya que la omisión de cualquiera de ellos puede ser atribuible al contribuyente responsable.
2. las acciones u omisiones descritas en el Artículo 85 resultan ser supuestos que contemplan un peligro abstracto, pues no siempre existe la posibilidad de que efectivamente se haya vulnerado un bien jurídico tutelado, es decir el legislador pretende sancionar acciones por el mero peligro, o por circunstancias que tienen que ver con cumplimiento formales y para nada denotan una transgresión tangible al erario, esto se manifiesta en casos como utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas no autorizados por la Administración Tributaria, en donde no necesariamente significa que haya omisión del tributo, otro caso también es el no haber autorizado ni habilitado los libros contables u otros registros obligatorios en donde se comprueba el incumplimiento a un deber formal, similar a los establecidos en el Artículo 94 del Código Tributario. En consecuencia una omisión no es legítima para poder aplicar el cierre de empresas, pues existen conductas que no ameritan esta sanción aunado a los daños y perjuicios que trae consigo para el contribuyente, ya que existen casos en que el contribuyente presenta la factura omitida, motivo por el que se puede afirmar que el daño no fue hecho pues el bien jurídico tutelado no fue afectado, y sancionar por el mero riesgo resulta desproporcional y desigual

El proceso de cierre temporal es una medida perjudicial en sobremanera para el contribuyente que implica no solo el dejar de percibir ganancias por un plazo mínimo de 10 días hábiles, sino la erogación de continuar con varios pagos como el salario de los trabajadores, el pago de renta del local, pago de uso de

marca, sin dejar atrás la mala imagen para la empresa, establecimiento o negocio que se adquiere por la imposición de esta medida.

3. La jurisprudencia actual de la Corte de Constitucionalidad es contraria al principio de seguridad jurídica, toda vez que la hipótesis fue comprobada por medio del análisis de los diferentes escenarios estudiados con relación a las posibles salidas legales para cada incidencia. Quedando aún en tela de duda cuales deberían ser los pasos a seguir para poder dilucidar dichas incidencias, encontrando que no se cumplen los elementos de la certeza por carecer en todo el desarrollo de los elementos que la componen, siendo estos: en primer lugar, una norma inteligible y como segundo elemento, la confianza que tiene el contribuyente sobre la administración de justicia y la ejecución de lo ya juzgado. Dichos elementos no se cumplen en primer lugar porque no es claro el camino a seguir y el desarrollo del proceso como tal, y en segundo lugar porque no puede esperarse confianza del contribuyente sobre el sistema de administración de justicia cuando los juzgados de paz no están enterados del cambio jurisprudencia, la Administración Tributaria como órgano especializado en materia administrativa tributaria presenta memoriales viciados fundados en materia penal, por existir incerteza de cómo debe aplicarse el CPCyM y cuáles deberían ser los plazos aplicables y la forma de resolverse conforme a esta normativa. Es bajo estas circunstancias que evidentemente hay una clara vulneración a la Seguridad jurídica regulada en el artículo 2 de la carta magna. La certeza jurídica se vulnera al no compatibilizar con la expectativa que tiene todo operador jurídico, que el marco legal es y debe ser confiable, predecible y estable, lo que implica una serie de garantías constitucionales e imperativos en la administración pública de cualquier Estado, toda vez que al regularse un procedimiento administrativo bajo normas carentes de claridad, en la utilización de recursos fuera de lo estipulado como los recursos en la competencia administrativa, negándose a los contribuyentes el derecho a elevar sus actuaciones ante el tribunal de lo contencioso administrativo, existe entonces una clara –invasión en la órbita de la competencia- sin dejar atrás el análisis

escudriñado sobre las incidencias que del proceso se derivan, sin ser clara la norma y la misma jurisprudencia sobre cuáles son las reglas del proceso.

4. El artículo 85 y 86 del C.T. amerita una expulsión del ordenamiento jurídico. En virtud a que la sanción de cierre es una sanción sustituida constantemente por la imposición de multas, pues un 69% de casos son llevados por esta vía y no por cierre. Puede entonces inferirse que su regulación administrativa sería la medida más eficiente pues los fundamentos de la C.C. para que un juzgado de paz lleve a cabo este tipo de procesos se basa en la “posible afectación a los derechos de libertad de industria y comercio” en consecuencia al no ser necesario cerrar el negocio, por conmutarse en su mayoría los procesos a multa no sería tampoco necesario continuar con esta figura.

Dado que en el derecho tributario actualmente la institución especializada en el ámbito es la Superintendencia de Administración Tributaria, donde se evacúan audiencias, se confirman o desvanecen ajustes, siendo ésta quien fiscaliza y tiene la facultad para pedir todo tipo de documentación a los contribuyentes, lo congruente es que sea la misma SAT la que conozca de la omisión de las facturas sancionando esta omisión con multa.

Debido a la familiaridad que tienen las partes con el valor de la multa por la omisión de facturas, se podría seguir aplicando los valores del Artículo 86, siendo Q5000 para los pequeños contribuyentes y Q10,000 para los contribuyentes que se encuentran en el régimen general, estas multas podrían imponerse bajo el procedimiento del mecanismo previo, con el postulado de obtener una rebaja quien se declare confeso, esto a forma de dar celeridad al proceso y tener un mejor aprovechamiento de los recursos.

Este proceso podría ser conocido por una unidad específica para el tema de facturación y con esto podría continuarse con la línea de especialidad del proceso, dicha unidad podría sufragarse con parte de las multas impuestas por ella misma al comprobarse la omisión de una factura. De esta forma se garantizaría que los ingresos objeto de esta infracción serán destinados al fisco y no al organismo judicial como es actualmente destinado.

Referencias

- Alvarez, M. (2001). *Introduccion al derecho*. Mexico: Mc Grew Hill.
- Arrazola, J. (2014). el concepto de la seguridad juridica, elementos y amenazas ante la crisis de la ley como fuente del derecho. *Revista de Derecho Publico*.
- Avila del Cid, C. R. (2001). *procedimiento administrativo tributario guatemalteco*. Guatemala: Instituto de Investigaciones juridicas.
- Beteta, B. (1997). *las infracciones administrativas en materia fiscal su importancia en el codigo tributario guatemalteco*. Guatemala.
- Cabanellas, G. (1994). *Diccionario enciclopedico de derecho usual* (Vol. VI). Argentina: Heliasta.
- Casellas, J. (s.f.). El procedimiento especial de cierre de establecimiento de negocios, empresas o establecimientos comerciales: su inconstitucionalidad. *Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala*, 51-77.
- Castillo, J. (2011). *Derecho Procesal administrativo guatemalteco*. Guatemala.
- Castillo, M. (2009). *Análisis juridico de la creación de un organo independiente de fallos y resoluciones de los tribunales*. Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Collado, M., & Gracia, L. (2013). *Derecho Financiero y Tributario, parte General*. Barcelona: Atelier.
- Dolganin, A. (19 de Septiembre de 2015). *Centro de Documentación: Portal de Promocion y Difusión Pública del Conocimiento Académico y Científico*. Obtenido de Portal de Promocion y Difusión Pública del Conocimiento Académico y Científico:
http://nulan.mdp.edu.ar/1159/1/et_doljanin_ag.pdf
- Euseda, R. (16 de agosto de 2015). *Teoría de la sanción administrativa*. Obtenido de Centro de documentación judicial: <http://www.jurisprudencia.gob.sv/documentosboveda/d/4/2010-2019/2012/03/95665.pdf>
- Fallas, A. (Julio de 2012). La sancion de cierre de negocios analisis de antijuridicidad material. Rodrigo Facio, San Jose, Costa Rica: Universidad de Costa Rica.
- Fallas, A. (2012). *La sancion de cierre de negocios: El analisis de antijuridicidad material como presupuesto*. Costa Rica: Universidad de Costa Rica.
- fiscal, C. r. (1881). *Al Señor General Presidente de la Republica*. Guatemala.
- Gamero, E., & Fernandez, S. (2005). *Manual basico administrativo* (Segunda ed.). Madrid, España: Tecnos.

- García, E. d. (2004). *Curso de derecho administrativo* (9a ed., Vol. II). Madrid, Madrid, España: Civitas.
- Giullanni, C. (1970). *doctrina de la tributación*. Buenos Aires: Desalma.
- Gómez, C., & Mourelo, C. (2005). La Potestad Sancionadora. En F. p. financieros, *La aplicación de los tributos en la nueva ley general tributaria* (págs. 689-725). Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- Gutierrez, M. (1993). *Seguridad Juridica y administracion publica en el siglo XXI*. Chile: juridica de Chile.
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2007). *Historia de la tributación en Guatemala, desde los mayas hasta la actualidad*. Guatemala: ICEFI.
- Instituto de la Defensa Publica . (22 de Agosto de 2015). *Biblioteca del Organismo Judicial*. Obtenido de <http://biblioteca.oj.gob.gt/digitales/45580.pdf>
- Marín, G. y. (1950). *tratado de derecho administrativo, principios y legislacion española* (11 ed., Vol. I). Madrid: Bermejo.
- Morales, H. A. (2005). *Derecho Procesal Administrativo*. Guatemala: Litografía Orion .
- Occidente, S. d. (s.f.). Unidad de acceso a la información. *Estadísticas de casos Occidente 2015*.
- Paredes, J. (2007). *El derecho de defensa del contribuyente frente a la sancion de cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios, regulada en el Código Tributario, Parte II*. Guatemala: Insituto de Investigaciones Jurídicas.
- Queralt, J., Lozano, C., José, L., & Gabriel. (2011). *Curso de Derecho financiero y tributario*. Madrid: Tecnos.
- Raffo, J. (2011). el delito como injusto culpable. *revista de derecho*, 87-115.
- Ramírez, M. (2007). La sancion administrativa y su diferencia con otras medidas que imponen cargas a los administradores en el contexto español. *Revista de Derecho*. Obtenido de <http://web.b.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=cbc072ed-5a3f-40ef-aab7-e274e23d365f%40sessionmgr114&vid=3&hid=109>
- Saldaña, A. (2005). *Curso elemental sobre derecho tributario*. Mexico: ISEF.
- Siches, R. (1981). *Tratado general de filosofia del derecho*. Argentina: Prorrúa.
- Soler, O. (2008). *Derecho Tributario*. Buenos Aires: La Ley.

Normativas:

Constitución política de la República de Guatemala, aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente de 1985 y sus reformas de 1993

Código Tributario Decreto 6-91 emitido por El Congreso de la República de Guatemala

Ley del Organismo Judicial Decreto 2-89 emitido por El Congreso de la República de Guatemala

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98

Código Procesal Civil y Mercantil Decreto ley 107

Código Penal Decreto 17-73 emitido por El Congreso de la República de Guatemala

Código Procesal Penal Decreto 51-92

Convención Americana de Derechos Humanos (Pacto de San José)