

UNIVERSIDAD PANAMERICANA
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Programa de Actualización y Cierre Académico



**El destino de la multa que proviene de una infracción
tributaria**

-Tesis de Licenciatura-

Edgar Rolando Chen Macz

Alta Verapaz, Cobán, junio 2014

**El destino de la multa que proviene de una infracción
tributaria**

-Tesis de Licenciatura-

Edgar Rolando Chen Macz

Alta Verapaz, Cobán, junio 2014

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Rector M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Vicerrectora Académica Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrector Administrativo M. A. César Augusto Custodio Cóbar

Secretario General Lic. Adolfo Noguera Bosque

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Decano M. Sc. Otto Ronaldo González Peña

Coordinador de exámenes privados M. Sc. Mario Jo Chang

Coordinador del Departamento de Tesis Dr. Erick Alfonso Álvarez Mancilla

Director del Programa de Tesis Dr. Carlos Interiano

Coordinador de Cátedra M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

Asesor de Tesis M. Sc. Arnoldo Pinto Morales

Revisor de Tesis M. Sc. Sonia Zucelly García Morales

TRIBUNAL EXAMINADOR

Primera Fase

Licda. Nydia María Corzantes Arévalo

Licda. Nydia Lissette Arévalo Flores

Lic. Arturo Recinos Sosa

Lic. Jaime Trinidad Gaitán Álvarez

Segunda Fase

M. Sc. Mario Jo Chang

Lic. Arturo Recinos Sosa

M. Sc. Arnoldo Pinto Morales

Tercera Fase

Lic. Arturo Recinos Sosa

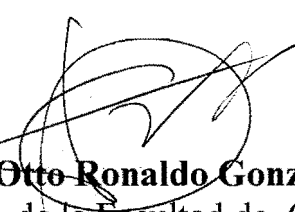
M. Sc. Mario Jo Chang

M. Sc. Arnoldo Pinto Morales

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, veintiséis de octubre de dos mil trece.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **EL DESTINO DE LA MULTA QUE PROVIENE DE UNA INFRACCIÓN TRIBUTARIA**, presentado por **EDGAR ROLANDO CHEN MACZ**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutora al Licenciado **ARNOLDO PINTO MORALES**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.




M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

DICTAMEN DEL TUTOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **EDGAR ROLANDO CHEN MACZ**

Título de la tesis: **EL DESTINO DE LA MULTA QUE PROVIENE DE UNA INFRACCIÓN TRIBUTARIA**

El Tutor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó la investigación de rigor, atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de contenido que le fueron planteadas en su oportunidad.

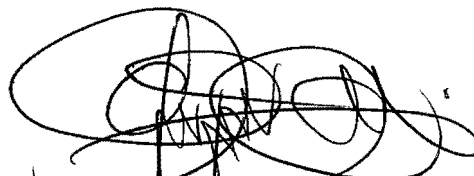
Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Tutor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 08 de enero de 2014

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



M. Sc. Arnoldo Pinto Morales
Tutor de Tesis



UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, nueve de enero de dos mil catorce.-----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **EL DESTINO DE LA MULTA QUE PROVIENE DE UNA INFRACCIÓN TRIBUTARIA**, presentado por **EDGAR ROLANDO CHEN MACZ**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisora metodológica a la Licenciada **SONIA ZUCHELLY GARCÍA MORALES**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.




M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

DICTAMEN DEL REVISOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **EDGAR ROLANDO CHEN MACZ**

Título de la tesis: **EL DESTINO DE LA MULTA QUE PROVIENE DE UNA INFRACCIÓN TRIBUTARIA**

El Revisor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó su trabajo atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de redacción y estilo que le fueron planteadas en su oportunidad.

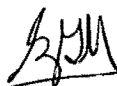
Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Revisor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 17 de febrero de 2014

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



M. Sc. Sonia Zucelly García Morales
Revisor Metodológico de Tesis



DICTAMEN DEL DIRECTOR DEL PROGRAMA DE TESIS

Nombre del Estudiante: **EDGAR ROLANDO CHEN MACZ**

Título de la tesis: **EL DESTINO DE LA MULTA QUE PROVIENE DE UNA INFRACCIÓN TRIBUTARIA**

El Director del programa de Tesis de Licenciatura,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que el tutor responsable de dirigir su elaboración ha emitido dictamen favorable respecto al contenido del mismo.

Tercero: Que el revisor ha emitido dictamen favorable respecto a la redacción y estilo.

Cuarto: Que se tienen a la vista los dictámenes favorables del tutor y revisor respectivamente.

Por tanto,

En su calidad de Director del programa de tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 24 de marzo de 2014

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



Dr. Carlos Interiano
Director del programa de tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia



ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **EDGAR ROLANDO CHEN MACZ**

Título de la tesis: **EL DESTINO DE LA MULTA QUE PROVIENE DE UNA INFRACCIÓN TRIBUTARIA**

El Director del programa de tesis, y el Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha tenido a la vista los dictámenes del Tutor, Revisor, y del director del programa de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención ha llenado los requisitos académicos de su Tesis de Licenciatura, cuyo título obra en el informe de investigación.

Por tanto,


Se autoriza la impresión de dicho documento en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 31 de marzo de 2014

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



Dr. Carlos Interiano
Director del programa de tesis Facultad de
Ciencias Jurídicas y Justicia



Vo. Bo. M. Sc. Otto Ronaldo González Peña
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

Nota: Para efectos legales, únicamente el sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

DEDICATORIA Y AGRADECIMIENTOS

A Dios por darme el conocimiento, por permitirme vivir y lograr una meta más en la vida.

Reconociendo que si no fuera por Él no podría haber logrado este sueño.

A mi amada esposa, por haberme apoyado en esta etapa.

A mi querida hija, mi princesa por ser el motivo de mi lucha profesional.

A mis padres para reconocerles el esfuerzo, la lucha y el coraje para darnos siempre lo mejor.

El buen ejemplo de vida, honestidad y valor y el consejo invaluable, tesoro que no se deprecia.

A mi abuela materna, porque ha sido muy especial.

A mis hermanos por el apoyo demostrado.

A la familia Quevedo Martínez por su apoyo moral.

A la familia Artola Coronado por su apoyo moral.

Índice

| | |
|---|-----|
| Resumen | i |
| Palabras Clave | ii |
| Introducción | iii |
| Derecho Tributario | 1 |
| Infracción Tributaria | 20 |
| Sanción Tributaria | 28 |
| Derecho Procesal Tributario | 33 |
| Sanción por Cierre Temporal de Empresas, Establecimientos o Negocios | 43 |
| Análisis del Artículo 86 del Código Tributario y del Artículo 187 de la Ley del Organismo Judicial | 51 |
| Conclusiones | 55 |
| Referencias | 56 |

Resumen

El Código Tributario establece taxativamente casos en que procede el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, como sanción derivado de la comisión de una infracción tributaria, aunque con la reforma introducida al Código Tributario a través del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, el contribuyente puede optar al pago de una multa sustituyendo de esta forma el cierre del establecimiento.

Existe un efecto negativo cuando la sanción consiste en el cierre del establecimiento comercial, en virtud de que si el establecimiento es cerrado, no hay actividad comercial por lo que el contribuyente y el Estado dejan de percibir por un lado, ingresos por la venta de bienes o prestación de servicios y por el otro, el Estado deja de percibir los tributos que por ley le corresponde a través de la emisión de la factura correspondiente.

No obstante lo anterior, existe un efecto positivo cuando se aplica el cierre de un establecimiento comercial, ya que cuando se aplica esta medida, se crea un impacto social porque esto es un mecanismo para incentivar a los contribuyentes a que emitan y entreguen la factura

correspondiente cuando se realiza una transacción comercial, esto es con el objetivo de incrementar la recaudación fiscal.

Palabras Clave

Derecho tributario. Principios tributarios. Infracción tributaria. Sanción tributaria. Multa.

Introducción

El presente tema de investigación se desarrolló atendiendo al vacío legal en el Artículo 85 del Código Tributario al no establecer taxativamente el destino que se le debe dar a la multa impuesta cuando un contribuyente comete una infracción tributaria y que debe ser sancionado con el cierre temporal del establecimiento comercial.

Asimismo, el presente estudio se abordó según la necesidad de que cuando el juez determina el pago de una multa por la comisión de una infracción tributaria, dicha multa ingresa a los fondos privativos del Organismo Judicial, y si la sanción se originó de la comisión de una infracción tributaria, lo recomendable es que la multa se destine a los fondos privativos de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Se desarrolló un estudio general sobre el tema de la sanción en que incurre un contribuyente cuando comete una infracción tributaria es decir el cierre temporal de empresas establecimientos o negocios, establecido en el Artículo 85 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, especialmente lo concerniente al pago de la multa en sustitución del cierre. De esta cuenta, en el título uno se realizó

un estudio sobre el derecho tributario, la autonomía del mismo, su ubicación y los principios constitucionales que inspiran al derecho tributario.

En el segundo título, se analiza lo concerniente a la infracción tributaria, su clasificación, sus elementos, los supuestos constitutivos de infracción tributaria y del delito tributario. En el tercer título se abarcó el tema de la sanción tributaria, su clasificación doctrinaria y lo concerniente a la finalidad de la sanción tributaria. En el título cuarto, se analiza el proceso tributario, su naturaleza jurídica, los principios procesales civiles y principios procesales penales aplicables en materia tributaria, así como las características del proceso tributario y los fines del proceso penal tributario.

En el título quinto se analizó sobre la sanción por cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, en qué consiste el cierre, la multa, importancia del cierre temporal, importancia del pago de la multa, sustitución del cierre temporal por la multa y destino de la multa impuesta por infracción tributaria. Como aporte del sustentante en este último título, se analizó la importancia y efecto sobre la sanción impuesta por la comisión de una infracción tributaria, según el Artículo 86 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de

Guatemala, especialmente cuando el contribuyente sancionado opta por el pago de la multa y el destino que tiene al momento del cumplimiento de la sanción.

Derecho Tributario

El Derecho Tributario es una rama del derecho público que regula las relaciones jurídico tributarias entre el Estado y los sujetos pasivos, asimismo, el Estado ejerce su poder tributario para obtener los recursos económicos necesarios para la realización del bien común.

“El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan a los tributos en sus distintos aspectos y las consecuencias que ellos generan.” (García, 1996: 137)

“Derecho Tributario. También llamado “derecho impositivo” o “derecho fiscal”, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos.” (<http://es.scribd.com/doc/22493452/Fundamentos-derecho-tributario-Guatemalteco>. Recuperado 13.03.2014)

Derecho Tributario Material

La tributación ha sido un tema muy importante y vital para el sostenimiento de un Estado ya que sin recursos económicos, éste no puede existir. El Estado en el ejercicio de su poder imperio, establece normas para obtener los tributos para el desarrollo de sus actividades.

Asimismo, establece sanciones para los contribuyentes que en el desarrollo de su actividad comercial incurren en alguna infracción tributaria. El Estado no puede abusar de su poder imperio, en virtud del principio de legalidad.

El derecho tributario es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, el derecho tributario material tiene la específica misión de prever los aspectos sustanciales de la futura relación jurídica que se trará entre Estado y sujetos pasivos con motivo del tributo. Básicamente, el derecho tributario material contiene el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica, en determinado lugar y tiempo y con respecto a una persona, da lugar a la pretensión crediticia tributaria. (Villegas, 2001: 245)

Derecho Tributario Formal

En la legislación guatemalteca, el Derecho Tributario Material está desarrollado en el Código Tributario, en consecuencia el Derecho Tributario Formal, es la que está desplegada en la legislación específica que se encuentra en las diferentes leyes que abarca todo lo relacionado con la tributación, por ejemplo la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El derecho tributario formal es el complemento indispensable del derecho tributario material por cuanto contiene las normas que la administración fiscal utiliza para comprobar ("ascertare") si corresponde que determinada persona pague determinado tributo, y —en su caso— cuál será el importe que por tal concepto le corresponderá percibir. (Villegas, 2001: 325)

Según la cita realizada, adaptándolo a la legislación guatemalteca, dicho complemento está contenido en los Artículos 1 y 3 del Código Tributario, por cuanto que en ella establece las bases de recaudación y establece las fuentes y los principios para que el Estado pueda ejercitar su poder fiscal.

La Autonomía del Derecho Tributario

Al abordar este tema, se pretende establecer si el derecho tributario es autónomo o pertenece a la rama del derecho financiero, del derecho tributario o fiscal.

La autonomía del derecho tributario, es un tema muy discutido, pero se ha estimado que por sí mismo cuenta con todos los elementos para ser considerado autónomo; dentro de los elementos propios del derecho tributario tenemos: su propia legislación el cual es el Código Tributario, leyes tributarias específicas, sus propios principios constitucionales y su propia doctrina. (<http://es.scribd.com/doc/22493452/Fundamentos-derecho-tributario-Guatemalteco>. Recuperado 13.03.2014)

Autonomía significa que puede integrarse por sí solo; pero no puede concebirse ésta de manera absoluta, cada rama del derecho forma parte de un conjunto del cual es porción solidaria, por ejemplo la relación jurídico tributaria, es una relación jurídica igual a la que se da en todos los ámbitos del derecho, contiene conceptos como deuda, pago, proceso, infracción y sanción, las que tienen igual significancia en todo ordenamiento jurídico; por lo que no se puede hablar de una autonomía completa del derecho tributario, aunque tenga sus propios principios y legislación, ya que esta se encuentra inmersa en el derecho general, así tenemos diferentes clases de autonomía, entre ellas se encuentran la autonomía didáctica y la autonomía científica. (<http://es.scribd.com/doc/22493452/Fundamentos-derecho-tributario-Guatemalteco>. Recuperado 13.03.2014)

Como se demarcó en las citas hechas, a criterio del sustentante, se puede inferir que el Derecho Tributario goza de autonomía en virtud que cuenta con sus propios principios, fuentes, normas y procedimientos específicos

en materia tributaria, según se encuentra esparcida en la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario.

Ubicación del Derecho Tributario

De acuerdo con el sustentante, al abordar este tema sobre la ubicación del Derecho Tributario, lo que se pretende, es determinar en qué rama del derecho está inmerso el tema que ocupa en este apartado.

Existen varias posiciones al respecto.

- a. Las que niegan todo tipo de autonomía al derecho tributario porque lo subordinan al derecho financiero.
- b. Las que estiman que el derecho tributario es una rama del derecho administrativo.
- c. Las que consideran al derecho tributario material o sustantivo tanto didáctica como científicamente autónomo.
- d. Las que consideran al derecho tributario dependiente del derecho privado (civil y mercantil) y le conceden al derecho tributario tan sólo un particularismo exclusivamente legal. Esto significa que el legislador tributario puede crear regulaciones fiscales expresas derogatorias del derecho privado, pero si no lo hace, sigue rigiendo éste.

(<http://es.scribd.com/doc/22493452/Fundamentos-derecho-tributario-Guatemalteco>.

Recuperado 13.03.2014)

“El Derecho público comprende el Derecho financiero, éste comprende el Derecho tributario o derecho fiscal que es la “Disciplina jurídica independiente” “La parte de la actividad financiera vinculada con la aplicación y recaudación de los recursos.”

(<http://es.scribd.com/doc/22493452/Fundamentos-derecho-tributario-Guatemalteco>. Recuperado 13.03.2014).

En tal sentido, si el Derecho Tributario está inmerso en el Derecho Financiero, es importante acotar en qué consiste ésta rama, al respecto Carlos Giuliani Fonrouge citado por Monterroso indica lo siguiente “El derecho financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejerce, medios en que se exterioriza el contenido de las relaciones que origina.” (2009: 21). De lo anterior se colige que el Derecho Tributario forma parte del derecho público en virtud que regula las relaciones que existe entre el Estado y los particulares. El Artículo 1 del Código Tributario indica lo siguiente “Las normas de éste Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado...”

El fin de las normas tributarias

La legitimidad del Estado en crear normas que contribuyan a fortalecer el sistema tributario, hace imperativo que en dichas normas se establecen preceptos, disposiciones y prohibiciones en el ejercicio de la actividad comercial y al pretender violentar el bien jurídico tutelado, éste debe ser corregido con una sanción, en este caso no es un tipo de sanción de carácter penal en la cual prive la libertad personal, sino una sanción de tipo económico.

La norma tributaria inicia declarando la supremacía constitucional afirmando que el principio de legalidad debe prevalecer sobre cualquier arbitrariedad y abuso de poder, y siendo el derecho tributario una rama de derecho público, el Estado debe garantizar este principio al tipificar cualquier infracción tributaria y la consecuente sanción a imponer.

En el numeral 4 del Artículo 3 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, establece “tipificar infracciones y establecer normas, incluyendo recargos y multas”, se necesita de una ley específica, a esto se le conoce como materia privativa, y es privativo en virtud de que no se refiere a cualquier otro tipo de norma o ley ya sea de tipo civil o penal sino que se trata de una norma que influye directamente al contribuyente y su actividad comercial porque está dentro de la esfera económica, de esta forma también prevalece y se respeta el principio de capacidad de pago.

Según el autor, el fin de las normas tributarias es establecer la base de recaudación de los tributos, clasificar los tributos, asimismo, en las normas tributarias están establecidos los procedimientos de recaudación y en el incumplimiento de tales normas, existen sanciones que se deben aplicar al infringirlas.

En Guatemala existen dos entes facultados para la recaudación de los tributos, estos son las municipalidades y la Superintendencia de Administración Tributaria, éste último tiene facultades para imponer sanciones de tipo administrativo, dentro de la esfera del derecho tributario por el incumplimiento de las normas de carácter tributario.

Principios Constitucionales del Derecho Tributario

Al referirse a los principios que inspiran al derecho tributario, se está haciendo mención a las reglas, las guías, las bases sobre las cuales descansa el derecho tributario, ya que es una rama muy especial del derecho porque es de materia privativa, lo que significa que no es posible crear ningún impuesto, iniciar su recaudación o establecer alguna sanción o procedimiento si esto no está previamente establecido en una ley.

La Constitución Política de la República de Guatemala establece diferentes principios sobre el derecho tributario, dentro de los cuales se mencionan los siguientes principios.

Principio de Legalidad o Reserva

La potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales. No puede haber tributo sin ley previa que lo establezca.

(“*nullum tributum sine lege.*”)

En virtud de este principio “las leyes son interpretadas conforme a su letra y espíritu, vedando la posibilidad de crear impuestos y exenciones por analogía. Además, las obligaciones tributarias nacidas de la ley no pueden ser derogadas por acuerdo de particulares, ni entre éstos y el Estado.” (García, 1996: 271)

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece “Principio de Legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

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

Sentencia de fecha 8 de febrero de 1994 emitida por la Corte de Constitucionalidad, Gaceta número 31, expediente 231-93 indica

...La Constitución, en forma específica, da en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad al establecer en la misma norma que son nulas *ipso jure* las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

De acuerdo con el autor y según las citas realizadas, el Estado no puede abusar del ejercicio de su poder al establecer tributos o procedimientos en materia tributaria sin la observancia del principio de legalidad consagrado en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Principio de Capacidad Económica, Contributiva o Capacidad de Pago

Atendiendo este principio, la capacidad económica se refiere al lindero que tiene la legislación tributaria en cuanto al cobro de los impuestos, ya que el Estado no se puede exceder en establecer tasas que superen la capacidad contributiva del sujeto pasivo, ya que de lo contrario puede resultar en un acto de arbitrariedad y abuso del poder imperio del que goza el Estado.

El tributo que se establezca, esté íntimamente ligado con los rendimientos que perciba el contribuyente, evitando con ello que se grave la mayor parte de las rentas de los contribuyentes, perjudicándoles de esa forma al reducir significativamente, sus márgenes de ganancia.

(http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc_details/2127-principios-constitucionales-del-derecho-tributario-guatemalteco.html. Recuperado: 13.03.2014)

El carácter normativo de este principio está íntimamente ligado con el principio de legalidad

Sentencia de la Corte de Constitucionalidad el 5 de febrero de 2002. Gaceta número 63, expediente número 1233-01, indica lo siguiente,... en el artículo 243 de la Constitución exige que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. En la elaboración legislativa del tributo y como vía de justicia tributaria hay tres momentos importantes: la delimitación del hecho imponible, que se refiere a la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas; la delimitación de la base imponible que es la que orienta la fijación normativa a efectos de

procurar la igualdad en razón del grado de capacidad contributiva es decir la regulación de las tarifas o alcúotas individuales.

Es en esta última fase en la cual se trata de la capacidad contributiva específica, que consiste en la adecuación de la igual aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas a la desigual situación de los potenciales contribuyentes. Se produce en la fase de delimitación de la carga tributaria una relación que lleva a la igualdad ante la ley, para que la justicia se produzca en cada caso concreto y se alcance con ello la equidad. Derivado de lo anterior, es la capacidad contributiva específica (aptitud subjetiva comparativa) la que orienta la determinación concreta de la deuda tributaria en razón de las circunstancias personales de cada sujeto. (http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc_details/2127-principios-constitucionales-del-derecho-tributario-guatemalteco.html. Recuperado: 13.03.2014)

El carácter normativo de este principio propugna que el sistema tributario debe ser justo de acuerdo a la capacidad económica y contributiva del contribuyente por lo que debe estar de acuerdo a la gradación de los ingresos del obligado a la contribución.

García refiere sobre el principio de capacidad de pago, lo siguiente

Los ingresos destinados a sufragar los gastos "para los que la Constitución del Estado no tiene señalada ninguna renta especial, pueden sacarse: primero, de algún fondo que pertenezca especialmente al soberano o la comunidad y que sea independiente de los ingresos de la población; segundo, de los ingresos de la población". Respecto del primero, afirma que el soberano, al igual que cualquier otro dueño de un caudal, puede extraer de éste un beneficio directamente o prestándolo. (García, 1996: 21)

Principio de Generalidad

Este principio apunta que toda ley debe ser de observancia general y se refiere que cuando una persona individual o jurídica se encuentre dentro de los parámetros que indica la legislación, deben contribuir en este caso, con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Principio de Igualdad

Por éste principio, la justicia tributaria no debe castigar a los contribuyentes con cargas fiscales que resulten difíciles de cumplir y que vulneren la capacidad contributiva del obligado, constituyéndose de ésta forma en uno de los más importantes principios constitucionales.

No se refiere este principio a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra determinadas personas o categorías de personas. (<http://es.scribd.com/doc/22493452/Fundamentos-derecho-tributario-Guatemalteco>. Recuperado: 28.03.2014)

El Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala indica lo siguiente “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades.” Asimismo, el Artículo 153 del cuerpo legal citado anteriormente indica lo siguiente “el imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República.”

Principio de Proporcionalidad o de Justicia y Equidad

Este principio establece que la ley debe ser justa en la aplicación de sus normas a los habitantes de que están bajo el imperio de la ley, la equidad se refleja en los preceptos y sanciones que en la ley están establecidas

“Exige que la fijación de contribuciones concretas a los habitantes de la Nación sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva.” (<http://es.scribd.com/doc/22493452/Fundamentos-derecho-tributario-Guatemalteco>. Recuperado: 28.03.2014).

Principio de No Confiscación

“Significa que está prohibido el desapoderamiento total de los bienes de las personas como medida de orden personal, este principio responde a la protección de la propiedad privada.” (<http://es.scribd.com/doc/22493452/Fundamentos-derecho-tributario-Guatemalteco>. Recuperado: 28.03.2014) Lo anterior se ubica en el Artículo 28 último párrafo de la Constitución Política de la República de Guatemala y que indica lo siguiente, en materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna.

Principio de no doble imposición o Tributación, Principio de *Non Solvet et Repet*

“La doble imposición es el fenómeno tributario que se da cuando una misma persona es sujeto pasivo en dos o más relaciones jurídico tributarias por el mismo hecho generador, en el mismo período

impositivo.” (<http://es.scribd.com/doc/22493452/Fundamentos-derecho-tributario-Guatemalteco>. Recuperado: 28.03.20140). Esto se puede ubicar en el Código Tributario Artículo 90 (*Non Bis In Idem*) y en el Artículo 153 última línea de la Constitución Política de la República de Guatemala al indicar que “es prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple tributación.”

Los Caracteres Específicos y Comunes del Derecho Tributario

El Derecho Tributario es una rama del derecho financiero y principalmente de naturaleza pública, éste tiene características muy especiales de las otras ramas del derecho.

El singularísimo normativo del derecho tributario se desprende de un conjunto de características específicas y comunes que permiten atribuirle su calidad de grupo regulador de naturaleza propia, uniforme y diferenciada. Tales características específicas y comunes son (Villegas, 2001: 153)

Coacción en la Génesis del Tributo

El Estado no puede subsistir por sí solo, es por ello que necesita recaudar los ingresos necesarios para llevar a cabo el cumplimiento de sus fines, en consecuencia debe crear los impuestos necesarios a través el Órgano Legislativo.

El objeto de la prestación surge como consecuencia de la potestad tributaria del Estado, que a su vez deriva de su poder de imperio. La potestad tributaria se exterioriza principalmente en la génesis del tributo, en cuanto a que el Estado decide unilateralmente crear a los individuos obligaciones que éstos no asumieron voluntariamente. (Villegas, 2001: 153)

Luego del momento genésico, la potestad tributaria se agota en todo cuanto implique actos de compulsión contra el individuo para obligarlo al pago. Subsiste la coacción (si el individuo no lleva a cabo el comportamiento debido, se accionará judicialmente en su contra e incluso su actitud podrá ser considerada un ilícito penalmente sancionable), pero ésa es la coacción inherente a todas las normas que imponen obligaciones. (Villegas, 2001: 153)

Conforme a la cita realizada y en consonancia con el Artículo 9 del Código Tributario que establece “tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.” Se infiere entonces que la génesis del tributo es la obtención de los recursos económicos.

La exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación aun en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no satisfizo durante la época de pago, por lo tanto, no se vena o transcurra la época de pago la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo. (<http://www.carreradederecho.mx.tripod.com/carreradederecho/id14.html>. Recuperado: 28.03.2014)

Coacción Normada

“La coacción emanada de la potestad tributaria no es ejercida arbitrariamente en los Estados de derecho. No es relación de fuerza, como pudo haber sido en alguna época histórica sino relación de derecho.” (Villegas, 2001: 154) La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 141 establece, “la soberanía radica en el pueblo quien la delega, para su ejercicio en los Organismos Legislativo, Ejecutivo y Judicial...”

La potestad tributaria se convierte, entonces, en facultad normativa, es decir, en la facultad de dictar normas jurídicas creadoras de tributos. (Villegas, 2001: 154)

El Artículo 14 del Código Tributario indica “la obligación tributaria constituye un vínculo, de carácter personal entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella.” Por lo que la coacción del tributo se disemina en todas las normas tributarias específicas que conforma el derecho positivo guatemalteco.

Como esas normas jurídicas deben ir expresadas en leyes normales cuya elaboración no difiere del resto de las leyes, el tributo queda sujeto al principio de legalidad. La vigencia de tal principio origina consecuencias entre las cuales se destacan las siguientes. (Villegas, 2001: 154)

Tipicidad del hecho imponible

En cuanto a la tipicidad de hecho imponible, esto se refiere a los diferentes impuestos que están contenidos en la distintas leyes de orden tributario por ejemplo la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así, existe una ley específica que regula un impuesto específico. El Artículo 31 del Código Tributario establece “hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.”

El hecho o situación tomado como hipótesis condicionante de la obligación tributaria, debe estar señalado con todos sus elementos componentes y debe permitir conocer con certeza si desde el punto de vista descriptivo, determinada circunstancia fáctica cae o no dentro de lo tributable. (Villegas, 2001: 154)

Distinción de tributos en género y en especie

En cuanto a la distinción de los tributos, se pretende establecer cuál es la naturaleza del tributo por lo que “La tipicidad del hecho imponible permite distinguir entre sí, a los tributos tanto *in genere* (impuestos, tasas y contribuciones especiales) como *in specie* (diversos impuestos entre

sí)” (Villegas, 2001: 154). La Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario contemplan los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras. Así, el Artículo 3 del Código Tributario indica “tributo son todas las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario...”

Distribución de potestades tributarias entre Nación y provincias

La distribución de los recursos económicos recaudado por el ente legitimado para hacerlo, se debe canalizar a través de los diferentes organismos que tiene el Estado, para que pueda dar cumplimiento a sus fines sociales.

“Los distingos precedentes tienen importancia en cuanto a la distribución de potestades tributarias entre Nación y provincias en los países con régimen federal de gobierno, y también en cuanto a las potestades tributarias de los municipios.” (Villegas, 2001: 154)

Analogía

Respecto de la analogía, ésta no puede ser aplicado al Derecho Tributario en virtud de que ésta rama de las ciencias jurídicas es de naturaleza privativa y como lo indica el Artículo 5 del Código Tributario “...por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios fiscales, ni infracciones o sanciones.” Por lo que en el Derecho Tributario no cabe la posibilidad aplicar la analogía en virtud del principio de legalidad.

“No es aplicable para colmar lagunas que se produjesen con respecto a los elementos estructurantes del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos cuantitativos de fijación del *quantum*), ni es tampoco aplicable con respecto a exenciones.” (Villegas, 2001: 154)

Retroactividad

La retroactividad está regulada en el Artículo 66 del Código Tributario, al establecer que “Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor...”

Tampoco es admisible (no obstante las desviaciones legislativas y jurisprudenciales al respecto) la aplicación retroactiva de la norma que establece el tributo con respecto a ninguno de sus elementos estructurales y la jurisprudencia sostiene correctamente que sólo se cumple el principio de legalidad tributaria si el particular conoce de antemano tanto su obligación de tributar como los elementos de mensuración. (Villegas, 2001: 155)

Indisponibilidad del crédito tributario

El Estado no puede desistir voluntariamente en la exigibilidad del cumplimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, ya que es un bien público, por lo tanto debe en todo momento hacer cumplir la ley a través del ente facultado para la recaudación.

Surge asimismo de la legalidad, la indisponibilidad para el Estado de los derechos subjetivos emergentes del vínculo obligacional. Frente a un hecho imponible realizado y comprobado, el Estado no está facultado para decidir si cobra o no el tributo según ponderación de circunstancias, de oportunidad o conveniencia. Tampoco puede hacer rebajas, renunciar derechos, hacer transacciones, conceder esperas, aceptar sustitución de deudores, salvo que una norma expresa lo autorice a ello. (Villegas, 2001: 155)

Finalidad de cobertura del gasto público

La finalidad de la recaudación fiscal es para que el Estado disponga de los recursos económicos necesarios para cumplir con su deber social. El Estado debe recaudar el tributo a través del ente facultado legalmente, por lo que el Artículo 1 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece “El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia, su fin supremo es la realización del bien común.”

La finalidad del cobro coactivo normado es la cobertura del gasto público, cobertura ineludible, por cuanto el gasto tiende a la satisfacción de las necesidades públicas, que dan nacimiento al Estado y justifican su existencia. Dado entonces que la finalidad de los cobros coactivos normados (tributos) es económico (cubrir gastos públicos con medios escasos en relación a necesidades públicas numerosas), también debe tener base económica el criterio de graduación del aporte individual. De tal circunstancia surge otro fundamental principio del derecho tributario: el de la "capacidad contributiva". (Villegas, 2001: 155)

Capacidad contributiva

Todo sujeto pasivo del tributo que se halle en las condiciones que contempla la ley, está obligado a contribuir con el fisco. “Si el tributo nace por razones económicas, es lógico que el aporte se produzca según pautas también económicas, y conforme reiteradamente hemos dicho, el criterio de graduación del aporte de los individuos al gasto público es su capacidad contributiva.” (Villegas, 2001: 156)

Infracción Tributaria

La legislación tributaria establece sanciones a ciertos actos que se dan dentro de la esfera tributaria y fiscal y que el sujeto pasivo esta vulnerable de cometer, al respecto, el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas define las infracciones 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.”

“En el terreno tributario, la sanción representa la consecuencia prevista por el ordenamiento en los casos de comisión de un ilícito tipificado como infracción, diríase también en casos omisivos...”

([http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/94614BB549545D9605257C1300611834/\\$FILE/04-TC-Mogrovejo.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/94614BB549545D9605257C1300611834/$FILE/04-TC-Mogrovejo.pdf). Recuperado: 13.03.2014)

Clasificación de las Infracciones Tributarias

Infracciones Sustanciales o Materiales

“Son aquellas que se caracterizan por la falta de pago de los tributos en el término que establece la Ley, tiene relación con las obligaciones materiales, estas infracciones consisten en la falta de cumplimiento de la obligación tributaria...” (Monterroso, 2009: 206). En este tipo de infracciones, la consecuencia es la aplicación de penas accesorias como la multa, intereses y mora cuando el obligado al cumplimiento de la obligación tributaria deja de cumplir con lo preceptuado en la ley específica.

Infracciones Formales

“Las infracciones formales son transgresiones que se manifiestan por el incumplimiento de órdenes administrativas o por el incumplimiento de los deberes formales, tiene relación con las obligaciones formales.” (Monterroso, 2009: 206). En este caso, las obligaciones formales establecidas en el Código Tributario son castigadas con el pago de una multa, el cumplimiento de la sanción se hace obligatoria en la forma y plazo que establece la ley.

Naturaleza Jurídica de la Infracción Fiscal (Delito o Contravención)

“La infracción tributaria es la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustanciales y formales.” (Villegas, 2001: 377)

La infracción surge como necesidad que tiene el Estado para ejercitar su poder imperio para sancionar aquellas faltas que se cometen por el incumplimiento de las normas de carácter tributario, estableciendo sanciones de tipo administrativo que en este caso le corresponde a la Administración Tributaria la aplicación de dichas sanciones, ahora bien, si las infracciones que se cometan salen de la esfera administrativa,

entonces, le corresponde a un órgano jurisdiccional la aplicación de las sanciones que se cometan por las infracciones a las normas tributarias.

“La naturaleza jurídica de la infracción tributaria ha sido motivo de discusión doctrinal, y de allí la falta de acuerdo sobre la ubicación científica del derecho penal tributario...” (Villegas, 2001: 377)

“Una posición sostiene que la infracción tributaria no se diferencia ontológicamente del delito penal común, por lo que existe identidad sustancial entre ambos. Sostienen esta posición Sáinz de Bujanda.” (Villegas, 2001: 377)

La posición antagónica estima que la infracción tributaria se distingue ontológicamente del delito penal común, dado que sostiene que por un lado tal diferencia sustancial existe entre delito y contravención, y por otro, que la infracción tributaria es contravencional, y no delictual. (Villegas, 2001: 377)

Posición Unionista

“Sostiene que la Infracción Tributaria no se diferencia del Delito Penal común, ya que la sustancia de la Infracción Tributaria y en el Delito común es la misma, por ser el bien jurídico tutelado en esta clase de Delitos...” (Monterroso, 2009: 194). Según esta posición, la infracción es el incumplimiento de una norma, en este caso, dentro del ámbito tributario y la sanción constituye el castigo por inobservancia a dicha norma legal.

Posición Antagonista

“Sostiene que la Infracción Tributaria se diferencia del Delito establecido en el Derecho penal común, porque existe diferencia sustancial entre Delito y Contravención ya que la Infracción Tributaria es una contravención no un Delito... “ (Monterroso, 2009: 194). Ésta posición respalda el antagonismo que existe entre infracción y delito, sosteniendo que la infracción se desenvuelve dentro del ámbito administrativo, ni siquiera llega a ser un proceso judicial, en cambio, el delito constituye una violación a las normas de orden penal y el conocimiento de la causa se desarrolla ante un órgano jurisdiccional, por lo tanto la sanción que resulta es la privación de libertad, la de una caución económica, si fuera una falta, o alguna otra pena accesoria..

Elementos de la Infracción Tributaria

Al tratar el tema de los elementos constitutivos de una infracción tributaria, éste se refiere a los actos volitivos que llevan a cabo el violentar la norma tributaria incurriendo en una infracción. La cadena de actos que realiza un contribuyente que converge en la comisión de una infracción y por el cual debe ser sancionado conforme lo previsto en la misma norma. Los elementos no son más que los medios o que llevan a

cabo las acciones típicas que se menciona en el Artículo 85 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

Tomando como fuente los elementos positivos del delito en materia penal, en el derecho tributario se puede adecuar tales elementos en los siguientes.

Acción o Conducta Típica

Es la manifestación de voluntad, por medio de un hacer (una situación positiva) que produce un cambio en el mundo exterior; o que por no hacer lo que se espera, deja sin cambio el mundo exterior cuya modificación se protege.

Tipicidad

Es la abstracción completa que ha trazado el legislador, descartando los detalles innecesarios para la definición del hecho que se cataloga en la ley como delito.

Antijuricidad o Antijuridicidad

Lo que es contra el Derecho. Es la contradicción a las normas objetivas del derecho delimitadas por la tipicidad.

Culpabilidad

Consiste en la concurrencia de la voluntad o voluntariedad de quien realiza la acción. Es el elemento subjetivo del delito, en este caso de la infracción tributaria. Es el conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica.

Imputabilidad

La comisión del hecho que produce una sanción sólo puede ser producida por un ser humano capaz de responder por sus consecuencias como presupuesto de la culpabilidad. Es el conjunto de condiciones mínimas de salud y desarrollo mentales en el autor, en el momento de acto que lo capacitan para responder del mismo.

Condiciones Objetivas de Punibilidad

Son aquellas circunstancias requeridas por la ley para la tipificación total del acto o infracción y para atribuirle, al agente, la sanción determinada en la norma tributaria. Se les considera parte integrante de la tipicidad.

Punibilidad

Es la imposición de una sanción a quien ha cometido una infracción tributaria, el Código Tributario establece que el contribuyente que incurra en una infracción tributaria, se le sancione con el cierre temporal del

establecimiento comercial o en su defecto optar por el pago de una multa, en sustitución del cierre.

Supuestos Constitutivos de Infracción Tributaria

El Artículo 85 del decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala Código Tributario y sus reformas vigentes establece los supuestos que pueden constituir infracciones tributarias, indicando

Infracciones sancionadas con el cierre temporal. Se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones siguientes:

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

El Ilícito Tributario

En el espectro tributario se establecen infracciones y delitos cuya realización implica una consecuencia en tal sentido, “los delitos tributarios son aquellos ilícitos en sentido lato, que se distinguen de las infracciones, en virtud de que establecen penas que por su naturaleza

puede imponer solo la autoridad judicial, como son los que importan privación de libertad.” (<http://es.scribd.com/doc/55067309/Defraudacion-Tributaria>. Recuperado: 01.04.2014)

Como se desprende del párrafo anterior, los delitos son violaciones a normas establecidas dentro del campo del Derecho Tributario, por lo que existe una consecuencia a los actos que en ella se establecen, protegiendo de ésta forma el bien jurídico tutelado. “Estos tienen su fundamento en el Código Penal y como consecuencia su sanción es doble, hay multa y cárcel según la gravedad del hecho cometido.” (<http://es.scribd.com/doc/55067309/Defraudacion-Tributaria>.

Recuperado: 01.04.2014)

Sanción Tributaria

La sanción tributaria es la consecuencia a la contravención de una norma tributaria, ya sea por hacer o no hacer determinado acto, es el resultado que se le impone al sancionado por el incumplimiento de la norma, lo que vulnera el bien jurídico tutelado.

Otorgado al Estado el derecho a percibir coactivamente sumas de dinero de los particulares, debe dársele también el medio de defensa para que haga cumplir sus disposiciones. Para ello, el Estado está facultado a reprimir imponiendo castigos que retribuyan al infractor por el mal causado y que tiendan a evitar infracciones futuras. (Villegas, 2001: 390)

Sanciones

“La sanción es un hecho positivo o negativo impuesto al obligado, aun mediante la fuerza, como consecuencia del incumplimiento de un deber jurídico.” (Monterroso, 2009: 214). Por lo que el Artículo 69 del Código Tributario al referirse sobre infracción tributaria indica que es “toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción.”

Clasificación de las Sanciones

En el Código Tributario se establecen diferentes tipos de sanciones de acuerdo a la gravedad de la de infracción cometida, así, existen infracciones en las cuales la sanción a aplicar es una multa, en otros casos puede ser la determinación de intereses resarcitorios o moratorios o bien el cálculo de mora por el retardo en el cumplimiento de obligaciones de carácter sustantivas. De esa cuenta, se puede clasificar las sanciones de la siguiente manera

Sanciones Coactivas

“En las sanciones coactivas se pierde el Derecho y se paga la obligación pecuniaria.” (Monterroso, 2009: 215). En este tipo de sanciones, el contribuyente se ve compelido al pago de una multa por la infracción

cometida, cabe señalar que este tipo de infracción es de carácter formal. Sobre el particular, se encuentra regulado en el Artículo 94 del Código Tributario . Son coactivas porque obligan al sujeto pasivo al pago de la multa establecida por el incumplimiento del supuesto tipificado en dicho Artículo.

Sanciones no Coactivas

“...se sustituye la prestación por el cumplimiento de otra obligación, que no siempre significa el pago de la multa en la que se incurre...” (Monterroso, 2009: 215). Dentro de la legislación tributaria guatemalteca no existe este tipo de sanción ya que no esta regulado puesto que todos los supuestos constitutivos de infracción, tienen una consecuencia o sanción que es el pago de una multa.

Sanciones Pecuniarias

“Son las que a través de una retribución económica, el sancionado responde por el incumplimiento de las obligaciones sustanciales y los deberes formales, y por consiguiente el daño causado al Estado.” (Monterroso, 2009: 216). En este tipo de sanciones, el propósito de la aplicación de la multa es generar o percibir un ingreso, dejando fuera de toda posibilidad la conmuta con cualquier otra prestación.

Sanciones no Pecuniarias

Dentro de este tipo de sanciones, el contribuyente puede conmutar u optar al cumplimiento de la sanción impuesta con otra prestación que no sea de tipo pecuniario, en este caso al obligado no se le castiga con el desapoderamiento económico, por ejemplo, el pago de una multa como sucede con las infracciones a los deberes formales.

Son aquellas que se aplican como consecuencia de haber infringido la Ley Tributaria, y no hay una retribución económica del sancionado, pero tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la Superintendencia de Administración Tributaria puede imponer otro tipo de sanciones que no son la retribución económica. (Monterroso, 2009: 216)

Mora

En la legislación tributaria, se halla otro tipo de sanción que el legislador contempló en el caso de incumplimiento de una obligación de carácter formal.

...pago que el contribuyente debe realizar al Estado es llamado interés de demora o mora que es una sanción de contenido indemnizatorio, identificado como un pago extra a la multa impuesta, y conforme el tiempo pasa es objeto de un aumento que acrecienta el valor pecuniario que le contribuyente infractor debe pagar al Estado. (Monterroso, 2009: 217)

El Artículo 58 del Código Tributario lo denomina como intereses resarcitorios al indicar “el contribuyente o responsable que no pague el importe de la obligación tributaria dentro de los plazos legales deberá pagar intereses resarcitorios para compensar al fisco por la no disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida.”

El Artículo 92 del mismo cuerpo legal, con relación a la mora, establece “incurre en mora el contribuyente que paga la obligación tributaria después del plazo fijado por la ley para hacerlo. La mora opera de pleno derecho.”

Finalidad

Al abordar este tema, la sanción en materia tributaria es muy importante ya que se le impone al sujeto pasivo que incurrió en la comisión de una infracción tributaria, y la sanción pretende restituir el bien jurídico tutelado, y de esa forma garantizar el cumplimiento de la ley.

No todos los integrantes de una colectividad cumplen de manera constante y espontánea las obligaciones sustanciales y formales que les imponen las normas tributarias. Ello obliga al Estado a prever ese incumplimiento, lo cual implica configurar en forma específica cuáles son las distintas trasgresiones que pueden cometerse y determinar las sanciones que corresponden en cada caso. (Villegas, 2001. 273)

La doctrina moderna coincide en señalar que la trasgresión fiscal es un ataque al normal desenvolvimiento de la acción estatal, que obliga a no permanecer indiferentes a tal ataque. Modernamente, se presta especial atención a todo lo relativo a las violaciones de la ley tributaria y, por consiguiente, al derecho penal tributario que las estudia. (Villegas, 2001: 273)

Como se acotó, la sanción es la consecuencia de realizar o no realizar un acto que implica el incumplimiento de lo establecido en la ley tributaria, por lo tanto, la sanción busca reestablecer tal incumplimiento, aun en contra de la voluntad del obligado.

Derecho Procesal Tributario

El proceso tributario guatemalteco está conformado por diferentes etapas judiciales que se concatenan para lograr un resultado como lo es determinar si se ha cometido una infracción tributaria, también, determinar si existe un contribuyente responsable por la infracción e imponer una sanción por dicho incumplimiento.

“El Derecho Procesal Tributario está constituido por el conjunto de normas que regulan las múltiples controversias que surgen entre el fisco y los particulares, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria sustancial.” (Villegas, 2001.427)

El Derecho Tributario Procesal "está constituido por el conjunto de disposiciones que regulan la actividad jurisdiccional del Estado para la aplicación del derecho tributario (de fondo)". (García, 2000: 77)

El Proceso Tributario

En el derecho positivo guatemalteco, el proceso tributario pretende determinar ante un órgano judicial si una acción cometida por un contribuyente es tipificada como delito tributario o infracción tributaria, asimismo, establecer si el contribuyente cometió dicha acción,

determinando el modo, tiempo y lugar y aplicar la sanción correspondiente.

“Las partes dirimen la controversia ante la autoridad jurisdiccional y quedan sometidas a la decisión firme de ésta.” (Villegas, 2001: 430)

“Pero ese sometimiento, deseado por el Estado, pone a su cargo un deber inexcusable: proveer lo conducente para que los órganos jurisdiccionales dirimidores de conflictos ofrezcan las suficientes garantías de independencia, imparcialidad e idoneidad.” (Villegas, 2001: 430)

En el Artículo 85 del Código Tributario, establece el procedimiento a seguir, siendo el órgano jurisdiccional competente un juez de paz del ramo penal.

Naturaleza Jurídica del Derecho Tributario Procesal

Inicio del Proceso Tributario

Según experiencia del sustentante, el proceso tributario inicia dentro del seno de la Administración Tributaria, lógicamente conocido como procedimiento administrativo, en el cual se forma expediente administrativo y es a través de la Intendencia de Asuntos Jurídicos por

medio de los mandatarios judiciales que solicitan ante un juzgado de paz penal el conocimiento de la cusa que motiva el proceso judicial.

“El proceso tributario se inicia en sede de los organismos recaudadores con el comienzo de los procedimientos específicamente regulados para determinar de oficio los gravámenes dentro de la ley.” (García, 2000: 83)

El Código Tributario indica que para iniciar el proceso judicial, la Administración Tributaria documentará mediante acta o por conducto de su Intendencia de Asuntos Jurídicos, quien presentará la solicitud razonada ante el juez.

Principios Procesales Civiles Aplicables en Materia Tributaria

Como se indicó con anterioridad, los principios son la base o la guía y para el tema que se aborda, son la base en la que descansa todo proceso judicial, particularmente el proceso tributario.

El proceso civil tiene carácter dialéctico, ya que se llega a la verdad por la exposición de la tesis (ejercicio de la acción) y de la antítesis (oposición a la pretensión, excepción), y mediante las demostraciones (pruebas en caso de hechos controvertidos) se llega a la síntesis (sentencia). (García, 2000: 90)

Impulso procesal

En la legislación guatemalteca, el impulso procesal es de oficio, sin embargo, le corresponde a la Administración Tributaria la acción procesal a través de sus mandatarios judiciales ya que no pueden desistir voluntariamente ante un caso iniciado ante los órganos jurisdiccionales.

Se trata de la actividad de las partes y del juzgador para llevar adelante el proceso con el principio dispositivo, primordialmente se les confiere a las partes, sin perjuicio de ciertos poderes otorgados al juez para impulsar de oficio el proceso. (García, 2000: 91)

Contradicción

Este principio propugna que las partes sostienen posturas jurídicas antagónicas entre sí, de tal manera que el juzgador solamente debe escuchar a las partes y dictar sentencia conforme a las pruebas que se le presenten. “También conocido como principio de controversia o bilateralidad, constituye una consecuencia de la garantía constitucional de la defensa en juicio.” (García, 2000: 91)

Escritura

“Se contrapone al principio de oralidad; la escritura brinda certeza al proceso, proporcionando seguridad jurídica Publicidad. Los actos procesales pueden ser conocidos presenciados.” (García, 2000: 92). En la

legislación guatemalteca, éste principio aún está arraigado en los diferentes tribunales del ramo penal, no obstante de ser un proceso oral.

Dispositivo

Por este principio, las partes se constriñen al amparo de un órgano jurisdiccional, brindándoles la tutela que establece la ley para la defensa de sus derechos. “Por él se confía a las partes el estímulo de la función jurisdiccional y la aportación de hechos y pruebas sobre el tema del proceso.” (García, 2000: 91)

Preclusión

Consiste en la "pérdida, extinción o consumación de una facultad procesal.” (García, 2000: 93) En el derecho procesal, éste principio se refiere que al fin de cada etapa procesal, no es posible retornar nuevamente a la fase o etapa previamente concluida, es decir, que culminada una etapa, inmediatamente se continúa en la siguiente etapa del proceso.

Inmediación

“El juzgador debe tener contacto directo con las partes y el material del proceso.” (García, 2000: 94). Este principio también sostiene que el juez debe estar presente en todas las diligencias que se lleven a cabo durante todo el proceso para que los actos tengan plena validez.

Legalidad de las formas

“La forma, el tiempo y el lugar de los actos procesales no pueden ser convenidos por las partes, si ello no es admitido por la ley.” (García, 2000: 94). Al respecto el Artículo 86 del Código Tributario establece el procedimiento a seguir cuando un juez deba conocer sobre un asunto que implique la comisión de una infracción tributaria y sea necesario imponer la sanción correspondiente.

Congruencia

“Tiene que haber consonancia entre las pretensiones deducidas y las sentencias dictadas.” (García, 2000: 94). Las partes no pueden hacer solicitudes o peticiones que no tengan armonía con las pretensiones por las cuales dirimen sus controversias ante el juzgador.

Principios procesales y penales aplicables en materia tributaria penal

El principio *nullum crimen, nulla poena sine previa lege Poenale*

“Ningún hecho puede ser considerado infracción tributaria -o cualquier otro ilícito- si con anterioridad a su comisión no se halla descrito en una ley.” (García, 2000: 104)

El Artículo 2 del Código Procesal Penal, Decreto 51-92 del Congreso de la República de Guatemala establece “No podrá iniciarse proceso ni tramitarse denuncia o querrela, sino por actos u omisiones calificados como delitos o faltas por una ley anterior.” Lo anterior deriva en el principio de legalidad consagrado en la Constitución Política de la República de Guatemala, eso es para garantizar los derechos de los sujetos pasivos del tributo, evitando cualquier arbitrariedad que se pudiera cometer contra el contribuyente. Por lo cual debe estar establecido un procedimiento legal para dirimir toda controversia que pudiera surgir con ocasión de la relación jurídica tributaria entre el Estado y los contribuyentes, así como lo indica el Artículo 3, numeral 5 del Código Tributario “establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria.”

El principio *non bis in ídem*

En virtud de éste principio, existe una garantía procesal especialmente para el apelante en virtud de que el tribunal de segunda instancia no puede afectar dictando nueva sentencia en menoscabo del impugnante o apelante

Se halla consagrado en el Prohibición de la "*reformatio in pejus*". En cuestión de infracciones tributarias (aduaneras e impositivas), este principio adquiere un matiz especial, teniendo en cuenta que al representante fiscal no le es posible salirse de los límites trazados por la resolución emanada. (García, 2000: 98)

Iura novit curia

Este principio establece que el juez debe conocer el derecho aplicable al proceso, por lo que las partes no están obligados a fundamentar sus argumentos, “El juzgador debe conocer todo el derecho no sólo para encuadrar en él, como conclusión del silogismo que entraña la sentencia, la realidad comprobada, sino también para dirigir el procedimiento de modo eficiente según las normas que lo rigen.” (García, 2000: 102)

Irretroactividad de la ley

En cuanto a la irretroactividad de la norma tributaria, ésta opera de pleno derecho cuando se aplica en favor del contribuyente, en el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, según el

Artículo 66 establece lo siguiente “Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes”. La retroactividad en materia tributaria consiste en la aplicación de sus normas ya sea en forma total o parcial a hechos o actos que resulten en beneficio del sujeto pasivo de la obligación tributaria

Características

“La celeridad se pone de manifiesto, especialmente, por el impulso de oficio

- Escrituriedad
- Impulso de oficio
- Normas supletorias procesales” (García, 2000: 201)

Para Villegas, , indica lo siguiente en cuanto a las características del proceso tributario.

- “Dirección e impulso del procedimiento por el tribunal
- Libertad de apreciación más allá de las apreciaciones y probanzas de las partes
- Prescendencia, en lo posible, de formalidades.” (Villegas, 2001: 430)

Conflicto de intereses

En el conflicto de intereses entra en juego el principio de contradicción, por el cual las partes tienen posturas jurídicas antagónicas que necesariamente debe ser resuelto ante el juzgador que no toma parte del litigio.

El conflicto actual de intereses es denominado litis, que Carnelutti define como "un conflicto (intersubjetivo) de intereses calificado por una pretensión resistida (discutida). Couture enseña que el "conflicto" es "toda pretensión resistida o toda pretensión insatisfecha", en tanto que las "controversias" son "todas aquellas cuestiones de hecho o de derecho que, no pudiendo resolverse mediante los procedimientos de autotutela o autocomposición, reclaman un pronunciamiento de los órganos del Estado. (Villegas, 2001: 430)

“En los observados casos de "conflicto de intereses", las partes dirimen la controversia ante la autoridad jurisdiccional y quedan sometidas a la decisión firme de ésta.” (Villegas, 2001: 430)

Las partes están obligados a presentarse ante el órgano jurisdiccional con sus respectivos medios de prueba que ayuden a contradecir los argumentos de la otra parte, el juez por su parte, debe estimar de acuerdo con el sistema de valoración de la prueba si los argumentos y las pruebas materiales aportados se ajustan a derecho.

Se trata sobre todo de un proceso de partes, y no de un proceso absolutamente oficioso; pero ello no significa tampoco que se trate de un procedimiento dispositivo semejante al civil, pues las peculiares motivaciones de la obligación tributaria requieren que la dirección y el impulso del procedimiento estén a cargo del órgano jurisdiccional, con amplia libertad de apreciación. (Villegas, 200: 430)

“En la República Argentina el proceso tributario se caracteriza, en general, como un sistema procesal con amplias atribuciones del juez para llegar a determinar las reales situaciones jurídicas sustantivas.” (Villegas, 2001: 430)

Fines del Proceso Penal Tributario

La finalidad que tiene todo proceso judicial tributario es determinar si existe o no la comisión de una infracción tributaria, ateniendo a las características de modo, tiempo y lugar, establecer si la acción está tipificada en la norma tributaria y de ser procedente, establecer una sanción, sin embargo esta sanción no es consistente en la privación de la libertad personal sino el cierre temporal de un establecimiento comercial o el pago de una multa, en sustitución del cierre.

Sanción por Cierre Temporal de Empresas, Establecimientos o Negocios

El Artículo 86 del decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala Código Tributario y sus reformas vigentes establece

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.

El Artículo 85 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala Código Tributario y sus reformas vigentes establecen los supuestos que pueden constituir infracciones tributarias,

Se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones siguientes:

5. 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.
6. 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.
7. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas u otros documentos.
8. No haber autorizado los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas.

La Multa

En el Derecho Penal, la multa se considera como una pena que se debe castigar con la privación de la libertad personal o se debe castigar con el cumplimiento de una caución económica y en el derecho tributario no es más que la consecuencia por la contravención a una norma o precepto, en este caso por la comisión de una infracción tributaria. La ley considera multas actualizables a aquellas que hayan quedado firmes y correspondan a infracciones posteriores a la publicación de la ley. (Villegas, 2001: 316)

Las multas fiscales se diferencian de las sanciones meramente compensatorias porque constituyen un "plus" con respecto al restablecimiento de la situación anterior. No sólo privan al autor del fruto de su ilicitud o de algo equivalente, sino también lo privan de algo suplementario con el fin represivo de castigarlo. (Villegas, 2001: 390)

Cabanellas, indica “pena pecuniaria que se impone por una falta delictiva, administrativa o de policía.” Por su parte, Ossorio indica lo siguiente

Pena pecuniaria que se impone por una falta exceso o delito o por contravenir a lo que con esta condición se ha pactado... asimismo es frecuente la imposición de multas de orden administrativo, con respecto de terminadas infracciones, sean de orden municipal o de carácter fiscal.

Según las citas que preceden, se infiere que la multa es una pena o sanción que se impone por el incumplimiento de una norma dentro del campo tributario, este tipo de multa se encuentra clasificado dentro de las sanciones de tipo pecuniario.

Personalidad de la Multa

Al abordar éste tema, se trata de determinar o de ubicar cual es la naturaleza de la multa resultante de la comisión de una infracción tributaria, en tal sentido, Héctor Villegas considera la personalidad de la multa de la forma siguiente

Los más difíciles problemas con respecto a la multa consisten en saber si este tipo de sanción sigue el principio de la personalidad de la pena. En derecho penal común no hay ninguna duda de que la pena siempre es personal, y algunos autores sostienen que en materia de ilícito tributario la pena debe tener esa misma característica. (Villegas, 2001: 391)

A criterio del sustentante, la personalidad de la multa debe seguir la corriente personalista en virtud de que el Artículo 18 del Código Tributario hace referencia al sujeto pasivo indicando lo siguiente “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.”

Importancia del Cierre Temporal de Empresas, Establecimientos o Negocios

Cuando se establece y se prueba que en un establecimiento comercial no emite ni entrega facturas por la venta de bienes o prestación de servicios y un juez determina el cierre temporal del establecimiento comercial, la importancia es hacerle del conocimiento al contribuyente que la sanción impuesta es originado por no emitir ni entregar el documento correspondiente que ampara la venta, asimismo, deriva su importancia en que se crea al contribuyente la cultura tributaria para que en cualquier transacción comercial que efectúe siempre emita la factura correspondiente, ya que si vuelve a incurrir en la misma infracción esto puede originar al cierre definitivo del establecimiento comercial.

A criterio del sustentante existe un efecto positivo cuando se aplica el cierre temporal de un establecimiento comercial, y es provocar un impacto social en todos los contribuyentes para que los mismos,

voluntariamente adopten una cultura de tributaria en sus actividades comerciales para que emitan y entreguen el documento que soporta las ventas y prestación de servicios que realicen. Asimismo, existe un efecto negativo cuando se aplica esta medida en virtud que cuando un establecimiento comercial se cierra temporalmente, deja de comercializar y por lo tanto no genera ingresos y al no generar ingresos, tampoco hay facturación, por lo tanto el Estado se ve afectado por la falta de facturación en un establecimiento comercial afectado por esta sanción.

Importancia del Pago de la Multa en Sustitución del Cierre Temporal

En aras del principio de justicia, el Código Tributario no puede ser tan drástico en la aplicación de las sanciones establecidas para aquellos contribuyentes que cometan alguna infracción tributaria, es por ello que el Artículo 86 contempla la aplicación de una multa cuya función es la de sustituir el cierre temporal. La aplicación de la multa debe ser solicitada por el sancionado la cual el juez podrá reemplazar.

En la aplicación de la multa, el contribuyente no se ve afectado en sus actividades comerciales, por lo que puede seguir ejerciendo su actividad comercial y el Estado continúa percibiendo los tributos porque no se

interrumpe la emisión de facturas por las ventas de bienes o prestación de servicios, siendo este el efecto que causa. En este caso no existe ningún impacto social en virtud de que el contribuyente tiene un plazo para cancelar la multa impuesta, pudiendo cancelar la multa en un solo pago o efectuarlo en amortizaciones, que el juez decide.

Sustitución del Cierre Temporal de Empresas, Establecimientos o Negocios por Multa

La sanción establecida en el Artículo 86 del Código Tributario cuando se cometa una infracción tributaria en el cual proceda el cierre temporal se aplicará por un plazo mínimo de diez (10) días y por un máximo de veinte (20) días, continuos.

Continuando con la cita del Artículo que se menciona en el párrafo precedente, la legislación tributaria sigue estableciendo

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.

No obstante que existe taxativamente una sanción que impone a los contribuyentes que incurran en la comisión de cualquier infracción tributaria que deba sancionarse con el cierre temporal, con la reforma introducida al Código Tributario a través del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, el cual consiste en que el

contribuyente puede optar por el pago de una multa que sustituye el cierre temporal, por lo que el Artículo 86 del Código Tributario indica

A solicitud del sancionado, el juez podrá reemplazar la sanción de cierre temporal por una multa equivalente hasta el diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos en el establecimiento sancionado durante el último período mensual. Dicha multa no podrá ser menor a diez mil Quetzales (Q.10,000.00).

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

Naturaleza de la Multa Aplicable al Cierre Temporal de Empresas, Establecimientos o Negocios

Al desarrollar el presente punto, la naturaleza de la multa no es más que la sustitución del cierre temporal del establecimiento comercial, ya que antes de la emisión del Decreto 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, el juez debía emitir su sentencia sancionando al contribuyente con el cierre.

Sin embargo, con la reforma al Artículo 86 del Código Tributario, el contribuyente tiene la opción de elegir si desea que se le sancione con el cierre temporal o bien prefiere pagar una multa que reemplaza a la primera.

Destino de la Multa Impuesta por la Comisión de una Infracción Tributaria

El Artículo 187 del Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Judicial, establece lo siguiente, ingreso de las multas. Todas las multas o conmutas que provengan de la administración de justicia ingresarán a la Tesorería del Organismo Judicial, por ser fondos privativos de este Organismo.

Momento Oportuno para el Pago de la Multa

En toda sanción de tipo pecuniario, debe existir un plazo para cumplir con la obligación resultante de un acto antijurídico, es por ello, en el Artículo 56 segundo párrafo del Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala establece

Previo otorgamiento de caución real o personal, a solicitud del condenado, podrá autorizarse el pago de la multa por amortizaciones periódicas cuyo monto y fechas de pago señalará el juzgador teniendo en cuenta las condiciones económicas del obligado; en ningún caso excederá de un año el término en que deberán hacerse los pagos de las amortizaciones.

Según el Artículo antes indicado, atiende al principio de capacidad de pago que debe tener el contribuyente para hacer el pago de la multa, pues si está dentro de sus posibilidades, el sancionado puede optar por cumplir la obligación, efectuando un solo pago, o bien transar convenio de pago, realizando los pagos parciales según se haya comprometido.

Análisis del Artículo 86 del Código Tributario y del Artículo 187 de la Ley del Organismo Judicial

Para realizar el presente análisis se utilizó el método deductivo, es decir de lo general a lo particular, utilizando como referencia el expediente número C-075-2013 a cargo del juzgado octavo de paz penal, que en su parte resolutive indica lo siguiente, en virtud de la solicitud del contribuyente... a través de su Abogado Defensor del reemplazo de cierre temporal de establecimiento a multa, se accede al reemplazo de la sanción de cierre temporal por la imposición de una multa equivalente a diez mil quetzales (Q. 10,000.00), que deberá ser pagada en la Tesorería del Organismo Judicial al estar firme el presente fallo.

En el presente caso, el contribuyente optó por pagar la multa puesto que no le es favorable aplicarle el cierre del establecimiento, el juez accedió a la petición del contribuyente en virtud de que el fin del proceso penal es sancionar al contribuyente por una infracción que cometió, y no se busca perjudicar su economía cerrándole preventivamente su establecimiento comercial, el Código Tributario prevé esta medida ya que el legislador no busca causar detrimento en la economía, afectando el bien común, así como tampoco busca afectar el fisco al disminuir la recaudación.

El Artículo 86 del Código Tributario establece que el sancionado puede optar por reemplazar el cierre temporal por una multa, sin embargo, este mismo cuerpo legal no indica el destino de dicha multa sino que solamente se limita a indicar el rango en que debe calcularse la multa a imponer por lo que existe un vacío legal.

No obstante, el Artículo 187 del decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Judicial, establece lo siguiente, “ingreso de las multas. Todas las multas o conmutas que provengan de la administración de justicia ingresarán a la Tesorería del Organismo Judicial, por ser fondos privativos de este Organismo.”

Sin embargo, lo expuesto en el párrafo anterior, si la naturaleza de la multa impuesta se originó de una infracción tributaria, lo más conveniente y aceptable es que dicha multa ingrese a los fondos privativos de la Superintendencia de Administración Tributaria y no a los fondos privativos del Organismo Judicial, aunado a esto, previo a que el caso llegue ante un juzgado, la génesis del procedimiento inicia en el seno de la Administración Tributaria, siendo este un acto administrativo que luego pasa a ser un acto judicial.

Empero, otros juzgadores, como en el presente caso, según expediente número 04008-00522 a cargo del juzgado primero de paz de Chimaltengo que en su parte resolutive indica que la entidad contribuyente ... a través de su representante legal, es autora responsable de la infracción tributaria tipificada en el artículo ochenta y cinco numeral primero del Código Tributario, infracción por la cual se le impone la multa de diez mil quetzales exactos, la cual deberá hacer efectiva en cinco amortizaciones a razón de dos mil quetzales cada una, en forma mensual, debiendo de realizar la primera el primer día hábil siguiente de que se quede firme el presente fallo y las cuatro restantes el último día hábil de cada mes en las instalaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria o bien, en la institución bancaria que se considere, mediante el formulario autorizado para el efecto por dicha Superintendencia, del cual deberá presentar la copia respectiva a este órgano jurisdiccional, cada vez que se realicen dichas amortizaciones.

El vacío legal del Artículo 86 del Código Tributario al no establecer taxativamente el destino de la multa que reemplaza el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios

Necesidad de reformar el artículo 86 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en los dos últimos párrafos ya que no indica el destino que se le debe dar a la multa impuesta cuando

se determina la comisión de una infracción tributaria, ya dicha multa surgió o se originó por cometer una infracción que se sanciona con el cierre temporal de un establecimiento comercial por lo que existe un vacío legal, en virtud que el Artículo referido no indica donde debe ser depositada la multa correspondiente.

Se considera que la multa debe ser depositada en los fondos privativos de la Administración Tributaria porque se trata de una multa en materia tributaria y no de una multa que se impone en materia penal, civil o en cualquier otra materia administrativa, ya que se origina de una infracción tributaria. La naturaleza de la multa surge como opción que tiene el contribuyente en sustituir el cierre temporal del establecimiento.

Muchos juzgadores dictan sus sentencias ordenando que la multa por cierre temporal deba ser depositada en los fondos privativos del Organismo Judicial basándose en el Artículo 187 de la Ley del Organismo Judicial, sin embargo, como se indicó en el párrafo anterior, la multa se originó por cometer una infracción de carácter tributario.

Conclusiones

La multa la sanción que se impone a un contribuyente que ha cometido una infracción tributaria. La naturaleza de la multa es ser una opción que tiene el sujeto pasivo para elegir entre el cierre temporal y el pago de la multa.

No obstante, en el Artículo 86 del decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas vigentes existe un vacío legal en al no indicar el destino que se le debe dar a la multa que resulta de la sanción por la comisión de una infracción tributaria.

El Artículo 86 del Código Tributario no indica el destino de la multa resultante por la comisión de una infracción tributaria, por lo que es conveniente trasladar ese monto a los fondos privativos de la Superintendencia de Administración Tributaria, en virtud que el origen de la multa no es resultado de la administración de justicia como tal, como tampoco se considera una conmuta, ya que no se está convirtiendo una sanción de cárcel por multa, sino que es la opción que tiene el contribuyente de elegir entre el cierre temporal del establecimiento comercial o el pago de una multa. Por lo que el contribuyente opta por el pago de la multa para que no se le afecte en su actividad comercial y deje de percibir los ingresos ordinarios si llegase a aplicar el cierre.

Referencias

Libros

Villegas, Hector (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero Tributario*. Séptima edición. Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina

García, Catalina (1996). *Derecho Tributario, tomo I*. Segunda edición. Ediciones Depalma, Buenos Aires.

García, Catalina (2000). *Derecho Tributario, tomo II*. Segunda edición. Ediciones Depalma, Buenos Aires.

Monterroso, Gladys (2009). *Fundamentos Tributarios*. Tercera edición. Comunicación Grafica G&A. Guatemala.

Diccionarios

Cabanellas, Guillermo. *Diccionario Jurídico Elemental*.

Ossorio, Manuel. *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*, primera edición, Datasán, S. A.

Legislación

Constitución Política de la República de Guatemala, (1885). Decreto de la Asamblea Nacional Constituyente. Cultural Guatemalteca.

Código Penal, Decreto No. 17-73 del Congreso de la República de Guatemala (2013). Ediciones ALENRO, Guatemala, Guatemala.

Código Procesal Penal, Decreto No. 51-92 del Congreso de la República de Guatemala (2013). Ediciones ALENRO, Guatemala, Guatemala.

Código Tributario, Decreto No. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala (2013). Ediciones ALENRO, Guatemala, Guatemala.

Ley del Organismo Judicial, Decreto No. 2-89 del Congreso de la República de Guatemala (2013). Ediciones ALENRO, Guatemala, Guatemala.

Henríquez Eggenberger, Ricardo.
<http://es.scribd.com/doc/22493452/Fundamentos-derecho-tributario-Guatemalteco>. Recuperado: 01.04.2014.

Menendez Ochoa, Ángel Estuardo (2010). *Derecho Tributario Constitucional, Diplomado en Actualización*

Tributaria.([http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc_details/2127-Principios Constitucionales del derecho tributarioguatemalteco.html](http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc_details/2127-Principios_Constitucionales_del_derecho_tributarioguatemalteco.html)).

Recuperado: 13.03.2014.