

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



**Proporcionalidad en la aplicación de la sanción de
cierre de negocios por infracciones tributarias**

-Tesis de Licenciatura-

Erick Estuardo Larios Ruíz

Guatemala, julio 2019

**Proporcionalidad en la aplicación de la sanción de
cierre de negocios por infracciones tributarias**

-Tesis de Licenciatura-

Erick Estuardo Larios Ruíz

Guatemala, julio 2019

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA

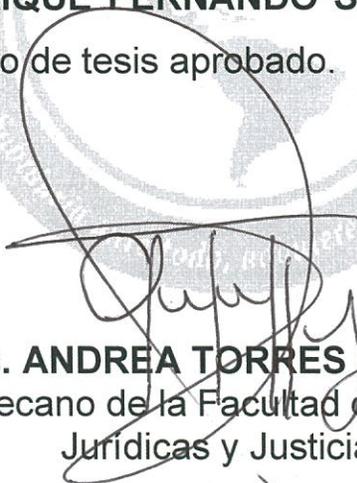
Rector	M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus
Vicerrectora Académica	Dra. Alba Aracely Rodríguez de González
Vicerrector Administrativo	M. A. César Augusto Custodio Cobar
Secretario General	EMBA. Adolfo Noguera Bosque

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Decano	Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera
Vice Decana	M. Sc. Andrea Torres Hidalgo
Director de Carrera	M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán
Coordinador de Sedes	M. Sc. Mario Jo Chang
Coordinador de Postgrados y Programa de Equivalencias Integrales	M.A. José Luis Samayoa Palacios
Coordinadora de Procesos académicos	Licda. Gladys Jeaneth Javier Del Cid

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, veintidós de febrero de dos mil diecinueve. -----
En virtud de que el proyecto de tesis titulado **PROPORCIONALIDAD EN LA APLICACIÓN DE LA SANCIÓN DE CIERRE DE NEGOCIOS POR INFRACCIONES TRIBUTARIAS**, presentado por **ERICK ESTUARDO LARIOS RUIZ**, 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 Tutor al **DR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.




M. Sc. ANDREA TORRES HIDALGO
Vice-decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

Guatemala, 22 de abril de 2019

Señores Miembros
Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Universidad Panamericana
Presente

Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como **tutor** del estudiante **Erick Estuardo Larios Ruiz**, carné 201704962. Al respecto se manifiesta que:

- a) Brindé acompañamiento al estudiante en referencia durante el proceso de elaboración de la tesis denominada **Proporcionalidad en la aplicación de la sanción de cierre de negocios por infracciones tributarias**.
- b) Durante ese proceso le fueron sugeridas correcciones que realizó conforme los lineamientos proporcionados.
- c) Habiendo leído la versión final del documento, se establece que el mismo constituye un estudio serio en torno al tema investigado, cumpliendo con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

En virtud de lo anterior, por este medio emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que se continúe con los trámites de rigor.

Atentamente,



Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, tres de mayo de dos mil diecinueve. -----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **PROPORCIONALIDAD EN LA APLICACIÓN DE LA SANCIÓN DE CIERRE DE NEGOCIOS POR INFRACCIONES TRIBUTARIAS**, presentado por **ERICK ESTUARDO LARIOS RUIZ**, 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 revisor metodológico al **LL. M. MYNOR AUGUSTO HERRERA QUIROZ**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.



DR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

c.c. Archivo

Guatemala 31 de mayo de 2019

Señores Miembros
Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Universidad Panamericana
Presente

Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como **revisor** de la tesis de la estudiante Erick Estuardo Larios Ruiz carné 201704962, titulada **Proporcionalidad en la aplicación de la sanción de cierre de negocios por infracciones tributarias**.

Al respecto me permito manifestarles que, la versión final de la investigación fue objeto de revisión de forma y fondo, estableciendo que la misma constituye un estudio serio que cumple con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

En virtud de lo anterior, por este medio emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que se continúe con los trámites de rigor.

Atentamente,



Mynor Augusto Herrera Quiroz



ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: ERICK ESTUARDO LARIOS RUIZ

Título de la tesis: PROPORCIONALIDAD EN LA APLICACIÓN DE LA SANCIÓN DE CIERRE DE NEGOCIOS POR INFRACCIONES TRIBUTARIAS

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 (la) estudiante: ha desarrollado el proceso de investigación y redacción de su tesis de licenciatura.

Segundo: Que tengo a la vista los dictámenes del Tutor y Revisor, en donde consta que el (la) estudiante en mención ha completado satisfactoriamente los requisitos académicos y administrativos vigentes para el desarrollo de la Tesis de Licenciatura.

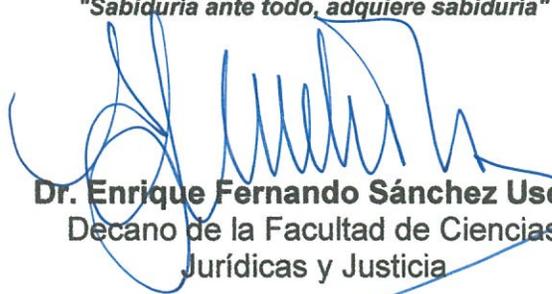
Tercero: Que tengo a la vista el documento, *declaración jurada del estudiante*, donde consta que el (la) estudiante autor de la presente tesis manifiesta, bajo juramento, que ha respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y ha reconocido los créditos correspondientes; así como la aceptación de su responsabilidad como autor del contenido de su Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

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

Guatemala, 12 de junio de 2019.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"


Dr. Enrique Fernando Sánchez Usero
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia



c.c. Archivo

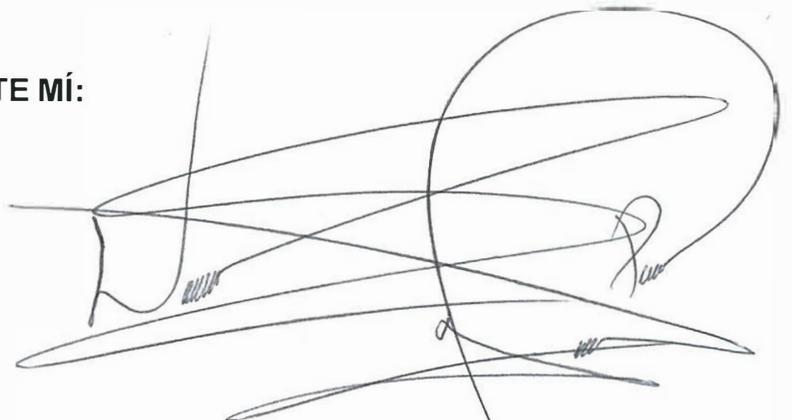
En la ciudad de Guatemala, el día cinco de junio del año dos mil diecinueve, siendo las catorce horas en punto, yo, **WILLIAM AGUSTÍN PINEDA**, Notario me encuentro constituido en la sede central de la Universidad Panamericana, ubicada en la Diagonal treinta y cuatro, treinta y uno guión cuarenta y tres zona dieciséis, de esta ciudad, en donde soy requerido por **ERICK ESTUARDO LARIOS RUÍZ**, de treinta y tres años de edad, casado, guatemalteco, Maestro de Educación Primaria, originario y vecino del municipio de Granados, del departamento de Baja Verapaz, quien se identifica con Documento Personal de Identificación (DPI) con Código Único de Identificación (CUI) un mil ochocientos dieciocho, cero ocho mil trescientos setenta y cuatro, un mil quinientos cinco (1818 08374 1505), extendido por el Registro Nacional de las Personas (RENAP) de la República de Guatemala. El objeto del requerimiento, es hacer constar su **DECLARACIÓN JURADA** de conformidad con las siguientes cláusulas: **PRIMERA:** Manifiesta **ERICK ESTUARDO LARIOS RUÍZ**, bajo solemne juramento de Ley y advertido de la pena relativa al delito de perjurio, ser de los datos de identificación personal consignados en la presente y que se encuentra en el libre ejercicio de sus derechos civiles. **SEGUNDA:** Continúa manifestando bajo juramento el requirente: i) ser autor del trabajo de tesis titulado: "**PROPORCIONALIDAD EN LA APLICACIÓN DE LA SANCIÓN DE CIERRE DE NEGOCIOS POR INFRACCIONES TRIBUTARIAS**"; ii) haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocido los créditos correspondientes; iii) aceptar la responsabilidad como autor del contenido de la presente tesis de licenciatura. No habiendo nada más que hacer constar, finalizo el presente instrumento en el mismo lugar y fecha de inicio, treinta minutos después, la cual consta en una hoja de papel bond, impresa en ambos lados, que numero, sello y firmo, a la cual le adhiero los timbres para cubrir los impuestos correspondientes que determinan las leyes respectivas: un

timbre notarial del valor de diez quetzales con serie y número AN guión cero trescientos setenta y ocho mil novecientos setenta y siete y un timbre fiscal del valor de cincuenta centavos de quetzal con número tres millones cuatrocientos cuarenta y nueve mil trescientos treinta y cuatro. Leo lo escrito al requirente, quien enterado de su contenido, objeto, validez y demás efectos legales, la acepta, ratifica y firma con el Notario que autoriza. **DOY FE DE TODO LO EXPUESTO.**

f.



ANTE MÍ:



Lic. William Agustín Pineda
ABOGADO Y NOTARIO



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

Dedicatoria/Agradecimientos

A Dios Por darme la vida, la sabiduría, el entendimiento y la oportunidad de culminar una de mis anheladas metas, mi profesionalización académica.

A mi Pastor Por haberme brindado en todo momento su apoyo espiritual para nunca desistir en este proceso y alcanzar el éxito académico en esta tierra.

A mis padres Por enseñarme a ser un hombre de bien, con sus sabios consejos, sin la ayuda de usted papá Tere y mamá Caro no hubiese sido posible este logro en mi vida, los amo.

A mi esposa Por su amor incondicional en todo momento, por su esfuerzo, paciencia, y por ser parte fundamental en mi vida. Te amo con todo mi corazón.

A mi hijo Por ser mi motorcito e inspiración para poder seguir luchando cada etapa de mi vida. Hijo te amo y quiero ser siempre un buen ejemplo en tu vida.

A mis hermanos Por ser parte de mi vida en este proceso, por sus palabras de ánimo y su ayuda para salir adelante y triunfar todo mi amor y cariño para ustedes Paty y Emma.

A mi cuñado Por sus consejos, por su cariño en todo momento de mi carrera, Uli mi más sincero agradecimiento.

A mis compañeros

De Trabajo Por haberme brindado su apoyo y motivación para nunca desistir, muchas gracias.

Al Lic. Alejandro

Bautista Ramos Por su apoyo, confianza y motivación día a día para lograr esta meta.

**A mis tías, tíos y
primos**

Gracias por su ayuda y apoyo en este proceso, los quiero mucho.

A mi abuelita

Por su cariño incondicional, mamá Lola este triunfo se lo dedico con todo mi corazón.

A mis suegros

Por su apoyo moral y su cariño, mi aprecio para ustedes, muchas gracias.

A mis cuñadas

Por sus muestras de cariño incondicional, en todo momento, muchas gracias.

A mis amigos

A cada uno que estuvo conmigo en este largo proceso académico les agradezco de corazón.

Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Derecho tributario	1
Obligación tributaria	11
Principio de proporcionalidad	20
Superintendencia de Administración Tributaria	28
Comparación de la legislación tributaria en el procedimiento de cierre de negocios	32
Implementación de procedimiento administrativo para cierre de negocios por Infracciones tributarias	35
Conclusiones	50
Referencias	52

Resumen

Se logró establecer por medio del presente trabajo de investigación que, efectivamente, un porcentaje de pequeños contribuyentes, dueños de negocios, no cumplen con las obligaciones tributarias formales establecidas en el Código Tributario guatemalteco; como consecuencia la administración tributaria se ve en la necesidad de ejecutar dichas normas impartiendo las sanciones establecidas.

Al analizar la norma jurídica, la doctrina, el derecho comparado con países centroamericanos, y sentencias de procesos penales, se determinó la necesidad de generar un único procedimiento administrativo aplicable a contribuyentes inscritos bajo el régimen de pequeño contribuyente, por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria, en aquellos casos en que la sanción de cierre de negocios, en el cual se proteja a tales contribuyentes en los casos de infracciones tributarias, que esté respetando los derechos inherentes a las personas y no se violente el principio de proporcionalidad, estableciéndose, de esta forma, que la sanción corresponderá a un salario mínimo mensual, y no el cierre del negocio por diez días mínimo, o bien el pago de cinco mil quetzales de multa.

Se puntualizó que es importante crear un procedimiento administrativo, para garantizar el principio de proporcionalidad, en lugar de judicializar la infracción y someterla a un procedimiento penal en materia Tributaria. Por lo que se fortalecería de esta forma la cultura tributaria en la sociedad guatemalteca, y la economía, primordialmente a los pequeños empresarios, que por lo general no tendrán grandes volúmenes de ventas en el año.

Palabras clave

Principio de Proporcionalidad. Impuesto. Superintendencia de Administración Tributaria. Sanción. Procedimiento Administrativo.

Introducción

El trabajo por investigar se realizará para establecer si es sustancial generar un procedimiento administrativo en la aplicación de la sanción de cierre de negocios por infracciones tributarias, que permita imponer una sanción administrativa sin necesidad de judicializar un procedimiento. De tal modo se busca que las infracciones tributarias no lesionen derechos que el mismo Estado debe de proteger, que aquellas no sean contrarias a los intereses de los pequeños contribuyentes al vedarles la posibilidad para el cual destinaron su negocio, y las sanciones sean proporcionales.

Los objetivos a los que se les buscará respuestas son: determinar en los casos que procede el cierre temporal de negocios por infracciones a la ley tributaria, las causas por las que se ha judicializado dicho el procedimiento en las cuales se aplican sanciones que contraviene el principio de proporcionalidad de la pena, examinar la importancia del proceso sancionatorio tributario, como mecanismo que hagan efectivas la celeridad y economía procesal en materia administrativa, ante la judicialización por infracciones a la ley tributaria, y valorar la aplicación de un procedimiento administrativo en la sanción de cierre de negocios por infracciones tributarias.

El contenido se integrará del modo siguiente: en el primer título se desarrollará el derecho tributario, sus antecedentes, definición, el derecho tributario guatemalteco, así como el tributo y su clasificación. El segundo título tratará sobre el principio de proporcionalidad, el cierre temporal y el principio de proporcionalidad en materia tributaria. El tercer título aborda lo referente a la obligación tributaria, su definición, clasificación y su nacimiento. El cuarto título, comprenderá la Superintendencia de Administración Tributaria, su definición, y funciones. El quinto título analizará la comparación de la legislación tributaria en el procedimiento de cierre de negocios, en los países de Costa Rica y El Salvador. En el último título la Importancia de la Implementación de un procedimiento administrativo para el cierre de negocios por infracciones tributarias.

Se utilizará el método deductivo, para diferenciar los temas y subtemas; el método comparativo con el cual se realizará un procedimiento sistemático de contrastación de legislaciones distintas a la guatemalteca, para establecer similitudes y diferencias; el método analítico con el que se tomarán en cuenta varios conceptos de autores que soportan la investigación, así mismo fragmentos de sentencias judiciales, y normativa jurídica que servirán en el trabajo a investigar.

Derecho Tributario

El Estado se organiza para proteger a la persona y a la familia, su fin supremo es la realización del bien común; además, se encarga de satisfacer las necesidades de la población, de brindar seguridad, para lo cual no solo debe contar con el recurso humano sino con los recursos económicos (la recaudación de estipendios de tipo económico), con los que podrá cumplir sus fines.

El Derecho Tributario guatemalteco tiene su fundamento jurídico en la Constitución Política de la República de Guatemala, la cual crea múltiples principios fundamentales que actúan como limitaciones al poder impositivo del Estado, los cuales son desarrollados en el Código Tributario y leyes especiales.

Antecedentes

Se establece como fuente del Derecho Tributario, al derecho en sí, ya que, a través del tiempo, la sociedad ha estado implementando normativas a la conducta, respetuosa de las creencias de cada individuo, por lo que se puede fundar que la matriz del derecho es el civil o el derecho romano, ya que regula la conducta del hombre dentro de una sociedad.

Roma, en la época de su poderoso imperio, estableció las normas de las diferentes civilizaciones, naciones o culturas que estuvieron bajo su poder, a las cuales impuso su forma de regulación de la conducta para con sus emperadores, que necesitaban de recursos para el sostenimiento de su ejército, ciudades y otras circunstancias que necesitaban ser apoyadas de manera económica, así el poder de Roma se ha extendido a través de los tiempos. (Cairns, Trevor, 1990, p. 55)

Al concatenar los estados modernos, como el francés, inglés, español y otros que han sido pilar fundamental para el derecho latinoamericano y especialmente el guatemalteco, de donde han surgido las ideas contemporáneas de la tributación.

El almojarifazgo que gravaba las transacciones aduaneras, era el impuesto que se pagaba por la importación y exportación de todo tipo de productos, y equivalía, respectivamente, al 5% y al 2.5% del valor de dichos bienes, la alcabala imponía tributo a la venta y permuta de mercaderías, la media anata por sueldos y emolumentos de empleados y servidores públicos, el quinto real por el descubrimiento de tesoros, el diezmo que gravaba el diez por ciento de la producción, son impuestos que estableció España a su llegada al continente americano y de esa época hasta la actual, se han habituado una gran variedad de tributos que gravan, actividades de la sociedad, para mencionar el impuesto al valor

agregado, el impuesto sobre la renta, el impuesto único sobre inmuebles.

Al respecto Suarez Fernandez (1989) afirma:

Las fuentes de ingresos de la Real Hacienda era: el almojarifazgo, los derechos sobre permisos de entrada de esclavos, la venta de oficios, la bula de la santa cruzada, los diezmos, las penas de cámara, el papel sellado y la media annata (p. 594)

En todas las Indias y también en Guatemala la política fiscal estableció dos tipos de impuestos: los fundamentales o regulares y los complementarios. Los primeros comprendían: quinto real, almojarifazgo, tributo, diezmo y alcabala. Entre los segundos figuraban los estancos, oficios vendibles, empréstitos, derramas y penas de cámara. De tal manera que el quinto real consistía en la quinta parte (20%) que cobrara la corona sobre el valor de los productos minerales y piedras preciosas que explotaran los colonos.

Definición

Dino Jarach (1996) afirma que: “Derecho tributario es el conjunto de normas y principios del derecho que atañen a los tributos y, especialmente a los impuestos.” (p. 361)

De lo anterior se puede indicar que el Derecho Tributario es el conjunto de normas de derecho positivo que tienen por objeto los tributos, teniendo como fundamento legal el artículo 239 de la Constitución Política, que dice “Principio de Legalidad. Corresponde con exclusividad

al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios 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, el hecho generador de la relación tributaria; las exenciones; el sujeto pasivo del tributo y las responsabilidades solidarias; la base imponible y el tipo impositivo; las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y las infracciones y sanciones tributarias.”

De acuerdo con Aurelio Alveño (2015), los cimientos del Derecho Tributario guatemalteco, están plasmados en esta norma constitucional. Por otro lado, la creación y el cobro de los tributos por vía unilateral tienen su fundamento en el poder de imperio del Estado para cobrarlos, y dicho poder, a su vez, está basado en la soberanía estatal.

Para su mejor entendimiento, se puede llegar a establecer que el Derecho Tributario integra un conjunto de instrumentos de carácter general y especial, los que desarrollan lo concerniente a la obligación tributaria y al hecho generador que tiene como efecto el pago de los impuestos que se convierten en contribuciones de los ciudadanos al ejercicio del Estado.

Carlos Giuliani Fonrouge (2004) en el libro “Derecho Financiero”, afirma:

El Derecho Tributario o Derecho Fiscal es la rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del estado en las relaciones de este con los particulares y las que se generan entre los últimos (p. 40)

La Administración Tributaria exalta una supervisión imperativa sobre las obligaciones fiscales de todas aquellas personas que; conforme a la ley, deben de contribuir a los gastos del Estado, siendo los impuestos su principal fuente de financiamiento.

El Estado como lo expone Giuliani Fonrouge debe de tener las facultades para que las personas contribuyan con sus impuestos.

El Derecho Tributario guatemalteco

El Derecho Tributario, como se ha expuesto, tiene su fundamento, primordialmente en la Constitución Política de la República de Guatemala, la cual establece los principios rectores de esta ciencia, cuyo fin es indicar los parámetros de los límites del poder impositivo del Estado; asimismo el Código Tributario desarrolla los aspectos particulares de la obligación tributaria, como se genera, quienes están obligados a pagar y las consecuencias jurídicas al no cumplir las obligaciones establecidas en la norma.

Con relación a la Constitución Política de la República de Guatemala y sus principios rectores, Chicas Hernández (1992) expresa: “Los principios de capacidad de pago, reserva de ley, legalidad, potestad tributaria, derechos de petición, deberes cívicos, exenciones y exoneraciones, que muchas leyes fiscales desarrollan, surgen de la norma constitucional.” (p.34).

Es necesario puntualizar la importancia que revisten los principios fundamentales plasmados en la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece las facultades inherentes a las personas, cuando afronta circunstancias que vulneran sus derechos los cuales sirven de garantía en el ejercicio de sus actuaciones dentro de la sociedad, por ello el Estado debe brindar la protección para que estos sean vulnerados.

Tributo

Los tributos son las prestaciones generalmente monetarias, u otra obligación fiscal exigidas por el Estado para la contribución a los gastos públicos, la cual puede ser de varias formas. En la doctrina abundan las definiciones de tributo, entre ellas la de García Vizcaíno (1999) que afirma: “El tributo es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie,

que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley” (p. 41).

El Código Tributario guatemalteco, en el artículo 9 regula “Tributos son todas las presentaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”. El poder tributario que menciona dicho artículo es el poder de imperio o poder soberano.

Aurelio Alveño (2015) asegura, que el Estado como una sociedad humana, asentada sobre un territorio, bajo un poder soberano, cuyo poder delegado en los organismos que lo integran, tiene la función de exigir todas las prestaciones a que los sujetos particulares o entidades están obligadas en virtud de una norma, es decir que el Estado delega la función de recaudación de los tributos a la Superintendencia de Administración Tributaria.

Clasificación

La doctrina mayoritaria divide los tributos en: impuesto, tasas y contribuciones especiales. Así Giuliani Fonrouge, indica: “Es casi lugar común decir que existe tantas clasificaciones como autores. La predominante es la tripartita, impuestos, tasas y contribuciones especiales, que adoptamos al tratar el contenido del presupuesto.

Respecto al Código Tributario guatemalteco, el artículo 9 establece el concepto jurídico de lo que se debe de entender por tributos; el artículo 10 describe su clasificación en impuestos, arbitrio y contribuciones especiales, los que por su importancia se describen a continuación.

Impuesto

El impuesto es aquel tributo que el Estado está facultado para cobrar a los contribuyentes, García Vizcaíno (1999) indica: “Impuesto es toda presentación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que el obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha presentación.” (p. 188).

Asimismo el Código Tributario guatemalteco en el artículo 11, acerca del Impuesto dispone: “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generado, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”. Quiere decir que el impuesto es el tributo que el Estado está facultado para cobrar a los contribuyentes, en virtud de una ley.

Todo impuesto debe ser creado en virtud de una ley, (principio de legalidad) de aquí la máxima latina de “*nulum tributi sine lege*”. En la legislación guatemalteca, de acuerdo con el artículo 239 de la

Constitución, solo el Congreso de la República está facultado para crear impuestos, el Estado no está obligado a contraprestación alguna que deba satisfacer a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, en la mayoría de los casos son de carácter general.

Arbitrios

De acuerdo con Aurelio Alveño (2015), en la mayor parte de la doctrina no aparece este tributo, lo que hace especular que esta clase es propia del Derecho Tributario guatemalteco. Su razón de ser se encuentra en la autonomía que goza el régimen municipal en el Estado de Guatemala. La Constitución Política tiene contemplado en el Título V, Capítulo VII, del artículo 253 al 262 inclusive, la regulación del Régimen Municipal. Resumamos para mejor comprensión este régimen.

La Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 257 regula:

El Organismo Ejecutivo incluirá anualmente en el Presupuesto General de Ingresos ordinarios del Estado un diez por ciento (10%) del mismo para las municipalidades del país. Este porcentaje deberá ser distribuido en la forma en que la ley determine y destinado por lo menos en un noventa por ciento (90%) para programas o proyectos de educación, salud preventiva, obras de infraestructura y servicios públicos que mejoren la calidad de vida de los habitantes. El diez (10%) restante podrá utilizarse para financiar gastos de funcionamiento.

El Código Tributario da un concepto de esta clase de tributos prescribiendo el artículo 12, “Arbitrio es el impuesto decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades. Es, por lo tanto, una clase de tributo al cual deben aplicarse todas las características de los impuestos, solo que con la diferencia que es decretado a favor de las municipalidades, por consiguiente, no hay que confundirlo con la tasa, porque el sujeto pasivo no goza de una contraprestación.

Contribución especial y contribución por mejoras

El Código Tributario guatemalteco las contempla en el artículo 13 y contiene las siguientes distinciones y conceptos: con relación a la Contribución Especial, es el tributo que tiene como determinante del hecho generador beneficios para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales. Ejemplo la contribución de una carretera que favorece a los vecinos por el hecho de conducir los productos agrícolas a los mercados locales.

Contribución por mejoras, es el tributo establecido para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para la recaudación el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente el incremento del valor del inmueble beneficiado. Por

ejemplo podríamos decir la construcción en la ciudad de Guatemala del Anillo Periférico.

En la clasificación tripartita con las anteriores denominaciones, Villegas (2003) afirma.

Contribuciones Especiales, son tributos debidos en razón de beneficios individuales o de un grupo o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades del Estado. Este tributo se caracteriza por la existencia de un beneficio que puede derivar de actividades o servicios estatales especiales, destinado a beneficiar a una persona determinada o a ciertos grupos sociales. (p. 195)

En cuanto a la Contribución por mejoras, son contribuciones especiales en las que el beneficio del obligado proviene de una obra pública que presuntamente beneficia a dicho contribuyente al incrementar el valor de su o sus inmuebles.

Obligación Tributaria

Delgadillo Gutiérrez (2000) con relación a la obligación tributaria comenta: “la obligación tributaria es la conducta consistente en dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto deba cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria” (p. 97).

Es el vínculo que se establece por ley entre el acreedor que es el Estado, y el deudor tributario es decir a la persona física o jurídica, capaz de adquirir derechos y contraer obligaciones, cuando respecto a ello se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen y cuyo objetivo es el cumplimiento de la prestación tributaria, se trata de una obligación de dar una suma de dinero en concepto de contribución o tributo.

Aurelio Alveño (2015) con relación a la obligación tributaria señala: “Es el vínculo jurídico que se establece entre el Estado y otros entes públicos que actúan como acreedores del tributo y los sujetos pasivos de dicha relación obligados al pago del mismo.” (P. 129). Refiere el autor que tal vínculo da derecho al Estado de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto por la ley.

El Código Tributario guatemalteco en el artículo 14, por su parte preceptúa: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales”.

Es imperativo puntualizar la importancia del contribuyente el cual tiene una obligación de pago a partir del vínculo jurídico es así como los tributos permiten al Estado desarrollar obras de bien público, a través del pago de los impuestos, al mismo tiempo ayuda a desarrollar cada servicio que recibe ya que el Estado aprovecha los recursos que recauda a través de la obligación tributaria.

En la actualidad a la obligación tributaria se refiere la Constitución Política de la República de Guatemala de mil novecientos ochenta y cinco, en el artículo 135, inciso d), el cual establece que son deberes y derechos cívicos de todos los guatemaltecos, contribuir con los gastos públicos en la forma que establece la ley.

Es pertinente indicar que a la persona que incumpla con su obligación tributaria, el Estado puede proceder a castigarla según lo estipulado por la ley, con el pago de una multa, la inhabilitación comercial o hasta el encarcelamiento son posibles sanciones que el Estado a través de sus órganos de administración y justicia aplica.

La obligación tributaria tiene que abonarse antes de un plazo estipulado. Si un impuesto vence el día cinco de cada mes y el sujeto obligado no paga, a partir del 6 ya estará en falta es habitual que si se subsana la

obligación en los días siguientes, la persona pueda abonar un punitorio y evitar otras sanciones.

Nacimiento de la obligación tributaria

La importancia de saber el momento en el cual nace la obligación tributaria, es importante para determinar cuándo una persona está obligada a su cumplimiento, por esta razón es que la ley expresamente establece ese momento.

Martín Queralt, Lozano y Poveda, establecen, con relación al nacimiento de la obligación tributaria lo siguiente:

Sólo la ley es capaz de hacer nacer la obligación tributaria principal, que surgirá siempre por la realización del hecho fijado por la norma y al que está anuda tal consecuencia jurídica, al margen de la voluntad del particular y de la administración. Desde luego, el sujeto será libre para llevar a cabo o no el hecho imponible, pero si lo realiza surgirá indefectiblemente la obligación, pues ese es el mandato de la ley asociado a la verificación de ese hecho. (2008, p.120).

Es decir que la realización del presupuesto establecido en la ley, es lo que le da origen a la obligación tributaria, dicho presupuesto es llamado hecho imponible, y su verificación produce como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria, en cuanto a la exigibilidad de la obligación es exigible a partir de la fecha que la ley señala para el efecto, es importante conocer del nacimiento y exigibilidad de la obligación tributaria como sociedad.

Los mismos autores citados anteriormente en cuanto al hecho imponible expresan “El hecho imponible es el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal (2008, p.121).

Clasificación

Hay muchas clasificaciones. La que integra a este trabajo, distingue:

- a) Obligaciones tributarias materiales
- b) Obligaciones tributarias formales

Obligaciones tributarias materiales

De acuerdo con Aurelio Alveño (2015), son aquellas que contiene el presupuesto legal y condicionante, cuya figura, da lugar a la pretensión crediticia tributaria, asimismo establecen tácita o expresamente quien es el pretensor, sujeto activo, y quien o quienes pueden llegar a ser los obligados al pago de las obligaciones tributarias.

Las obligaciones tributarias materiales son las que están compuestas básicamente de dos factores que son, la determinación del impuesto, y su pago. Su hecho depende del encuadramiento positivo de la actividad que realiza el sujeto pasivo dentro de lo que las diversas leyes tributarias norman como el hecho generador de la relación jurídica tributaria.

Estas obligaciones están contenidas en el Derecho Tributario material al respecto Héctor Villegas manifiesta:

Es el conjunto de normas jurídicas que la administración fiscal utiliza para comprobar si corresponde que determinada persona pague determinado tributo, y en su caso, cuál será el importe que por tal concepto el Estado deba percibir; es decir, el Derecho Tributario material se ocupa nada menos que de la vital cuestión de decidir cómo se origina la pretensión fiscal de cobrar el impuesto a determinada persona. (2003, p.325)

Cumplimiento

Las obligaciones tributarias materiales se extinguen cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la norma jurídica extingue o autoriza a declarar por cumplida y extinguida la obligación. En el derecho fiscal, Lobato (2003) expresa, que “Sólo se admiten como formas de extinción de las obligaciones tributarias: el pago, la prescripción, la compensación, la condonación y la cancelación”. (p.167)

En la legislación guatemalteca el artículo 35 del Código Tributario regula cuales son los medios de extinción de las obligaciones tributarias materiales: Medios de extinción. La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios: 1.pago; 2.compensación; 3.confusión; 4.condonación o remisión; 5.preescripción.

En cuanto a lo anterior haciendo un breve análisis según la doctrina y lo que la norma jurídica tributaria regula, es de notar que el ordenamiento jurídico incluye dentro de las formas de extinción a la confusión, siendo esta forma de extinción necesaria por la forma como está establecido en el decreto 431 del Congreso de la República, que contiene la ley de herencias legados y donaciones, en el artículo 53 la posibilidad de que el Estado sea declarado heredero en lo relativo a las herencias vacantes, quedando el mismo Estado como sujeto activo y sujeto pasivo a la vez.

Obligaciones tributarias formales

Las obligaciones tributarias formales son aquellas en las cuales las diversas leyes tributarias imponen al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria obligaciones consistentes en hacer, no hacer o soportar.

Estas obligaciones son las establecidas por el Derecho Tributario formal; al respecto, Villegas (2003) indica: “Es el conjunto de normas jurídicas que suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en el tributo fiscalmente percibido” (p. 325).

Por tanto obligaciones tributarias formales son requisitos establecidos en las diversas leyes tributarias cuyo cumplimiento es obligatorio y regularmente consisten, por mencionar algunos ejemplos, en: presentar la

declaración de impuesto; concurrir a una citación fiscal; permitir la fiscalización de los libros de contabilidad; extender las facturas, notas de débito, notas de crédito comprobantes por las ventas efectuadas; conservar los documentos por un plazo estipulado, su incumplimiento puede generar sanciones que pueden ser desde las de carácter pecuniario hasta convertirse en delitos penales.

En el Código Tributario guatemalteco se encuentran reguladas las obligaciones tributarias formales en el título III, capítulo II, secciones primera, cuarta, quinta y séptima, sin embargo es necesario analizar su cumplimiento el cual se tratará en el párrafo siguiente.

Cumplimiento

El Código Tributario guatemalteco, regula las obligaciones tributarias formales que son de cumplimiento obligatorio para todos los contribuyentes, ya sea para los que ejercen una profesión en forma liberal o para los que se desempeñan como empleados en relación de dependencia y en todo caso para aquellas personas que sus actividades se encuentran dentro del hecho generador por lo que les corresponde el cumplimiento de las mismas.

Las obligaciones tributarias formales, a diferencia de las obligaciones tributarias materiales, se cumplen en diversos momentos o tiempos debido a que son obligaciones cuyo cumplimiento es individual una de la otra pero que a la vez es interdependiente, quiere decir, por ejemplo, que un pequeño contribuyente vende sus productos a un cliente por una suma menor a diez quetzales, y le extiende la correspondiente factura, en este momento cumple con la obligación formal de emitir factura por el artículo vendido, pero por alguna razón no cumple con prestar las declaraciones de impuestos correspondientes que de la emisión de la factura se generan, entonces incumple con la obligación tributaria formal.

Por lo que para facilitar su comprensión a continuación en una forma descriptiva, se ha elaborado en resumen cada una de ellas, el que contiene, 1.) La obligación formal de la que se trata; 2.) La denominación que le otorga la ley; 3.) La sanción a la que se hace acreedor el contribuyente que incumpla con la obligación; 4.) El fundamento de ley que le confiere la vida jurídica la obligación formal.

El incumplimiento de las obligaciones formales constituye toda acción u omisión del contribuyente responsable y tercero, que violen las disposiciones relacionadas con la determinación de la obligación

tributaria o que obstaculicen el alguna forma la fiscalización de la autoridad tributaria.

Para darle cumplimiento a las obligaciones tributarias formales es necesario conocer la norma jurídica en la presente investigación se plantea el ejemplo siguiente: extender factura cada vez que el contribuyente venda bienes o preste servicios o exigir la correspondiente factura en la compra de bienes o en la adquisición de servicios, el incumplimiento está previsto en el Código Tributario guatemalteco, artículo 94, el cual, enumera cada deber incumplido y su respectiva sanción, el incumplimiento del deber debe ser objetivo, no requiere culpa o dolo, basta que se produzca y la consecuencia es la aplicación de la sanción.

Principio de Proporcionalidad

En materia tributaria este principio se refiere a que el monto de los tributos esté en relación directa con la capacidad de pago de los sujetos pasivos del gravamen, es decir que el tributo tiene que ser proporcional al patrimonio de cada persona. Aunque la Carta Magna no lo recoge expresamente, pero si lo desarrolla cuando indica por ejemplo en el artículo 243: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el

efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago...”

Por consiguiente, este principio, garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual. Deberá tomarse en la realidad económica de quien va a estar obligado de tributar, que no vulnere sus ingresos, entendiéndose de esta manera en el sentido más amplio de la justicia impositiva.

Para el estudio de este trabajo es del criterio del sustentante citar algunos conceptos en torno a la proporcionalidad, Monterroso (2005) indica:

El principio de proporcionalidad establece el deber de contribuir a los gastos del Estado y la población, cada contribuyente cumplirá con el deber constitucional de pagar tributos sin que estos atenten contra el derecho de propiedad, por lo que el sistema tributario debe encontrarse determinado, de tal forma que toda la población pague los tributos proporcionalmente de acuerdo a su riqueza, la exigencia fundamental de todo sistema tributario justo y equitativo es que las cargas se adapten a la capacidad económica de los ciudadanos en proporción a la manifestación de la riqueza que cada quien posea (p. 44).

La proporción va paralelamente ligada al principio de capacidad de pago, entendiéndose que los tributos no vayan en desigualdad económica con quienes van a tener la responsabilidad y obligación de cumplirlos, Díaz y Nájera (2002) establece: “este principio plantea que el órgano encargado de crear impuestos debe de hacer un estudio cuidadoso de los impuestos

que va a crear, que no sean tan altos que puedan llegar a la ruina al contribuyente.” (p.80)

El principio de proporcionalidad es un principio de cualquier sistema sancionatorio del Estado, sea en materia penal o impositiva y tributaria, tomando en cuenta que ambos enunciados se presentan de manera coercitiva por tratarse de situaciones que ameritan un régimen estricto de cumplimiento, pero con limitaciones que eviten violaciones a los derechos de las personas o bien de los contribuyentes como ente sujeto a una obligación.

José Caro (2011), con relación al principio de proporcionalidad expresa “La proporcionalidad en sentido estricto es una regla valorativa, ponderativa y material, cuya virtualidad se fija genéricamente en la prohibición de exceso y, concretamente, en la interdicción de vaciar el contenido esencial del derecho objeto de restricción o limitación.” (p. 34)

Esta prohibición pretende evitar que el Estado tenga sobre aquellos procedimientos relativos al cumplimiento de obligaciones por parte de las personas, una intervención excesiva que pueda propiciar a la violación de derechos fundamentales esenciales de las personas, pudiendo tener igual resultado una acción menos gravosa o acorde al hecho causado.

El principio de proporcionalidad en materia tributaria

El Derecho Tributario tiene características similares al Derecho Penal, inclusive en Guatemala las infracciones tributarias o de incumplimiento a las obligaciones fiscales, tienen consecuencias penales, imponiendo sanciones a quienes pretenden evadir sus obligaciones fiscales.

El régimen fiscal necesita similarmente de limitaciones al poder sancionatorio del Estado cuando se determina el cumplimiento de las obligaciones tributarias establecida en ley, siendo el principio de proporcionalidad, como bien se indicó anteriormente, un principio rector tanto para el Organismo Legislativo al momento de decretar el orden jurídico, como de la Administración Tributaria, al establecer y aplicar el régimen sancionatorio tributario.

La Superintendencia de Administración Tributaria, tiene la finalidad de ejecutar una administración eficaz de los impuestos y vela por el estricto cumplimiento de las leyes en materia tributaria, fomentando la contribución de manera voluntaria con el respeto absoluto de la ley, sin embargo la legislación tributaria guatemalteca regula situaciones que a criterio del sustentante violentan el principio de proporcionalidad, como se indicó anteriormente, por ejemplo al aplicar la sanción de cierre temporal en el caso del contribuyente inscrito en el régimen de pequeño contribuyente del impuesto al valor agregado, debido a que esta es

excesiva, al aplicarse por un plazo mínimo de diez días o bien una multa de cinco mil quetzales, afectándolo considerablemente, e inclusive motivándolo a abandonar su negocio o empresa.

El artículo 85 de Código Tributario guatemalteco, establece:

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 siguientes infracciones... 1. No emitir o entregar facturas, notas de débito, notas de crédito o documentos exigidos por las leyes tributaras 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. 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.

El artículo señalado establece 4 supuestos por los cuales se aplicará la sanción de cierre de negocios, sin embargo en el presente trabajo se analizará lo descrito en el numeral 1., la sanción por la falta de emisión de factura al momento de la venta, lo constituye el incumplimiento de una obligación formal, la que consecuentemente produce el cierre transitorio del negocio donde se comete la infracción.

Con relación al párrafo anterior la sanción del cierre temporal, que afecta específicamente al pequeño contribuyente como se indicó anteriormente es desproporcionada, tomando en cuenta además que la naturaleza de estos sujetos es contribuir al gasto público para el buen funcionamiento

de la administración pública, y por lo general no producen grandes ventas mensuales de sus productos. Por tanto, debe de tener un trato objetivo, justo y proporcional a cada situación específica donde deban considerarse todos los elementos del hecho para aplicar una sanción.

José Caro (2011), en materia penal se refiere al principio de proporcionalidad “La proporcionalidad *strictu sensu* no busca la decisión “proporcional”, sino busca evitarla claramente. Y si se respetan las exigencias de idoneidad e intervención mínima, habrá de afirmarse la debida correspondencia de la medida acordada con los elementos que la fundamentan” (p. 35).

Lo anterior quiere decir que el principio de proporcionalidad pretende evitar una aplicación desmedida de toda facultad que el Estado tenga sobre aquellos procedimientos relativos al cumplimiento de obligaciones por parte de las personas, que pueda propiciar a la violación de derechos fundamentales.

La Corte de Constitucionalidad en sentencia del 28 de septiembre de 1995, estableció:

El principio de capacidad de pago, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada

contribuyente; para esto, el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder percibir la renta. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo. (p. 45).

La Corte explica la capacidad de pago exige que el quantum del tributo se fije en forma concreta en proporción a la manifestación individual de la capacidad contributiva, eliminando un aporte desproporcionado, se fundamenta en la igualdad de sacrificios de los contribuyentes. Nadie discute la justicia de la progresividad. Según sea la capacidad económica, así será el pago del tributo, que resultará del mayor o menor sacrificio del contribuyente. No es lo mismo que pague Q250.00 el que gana mil quetzales, que pague la misma cantidad el que gana Q10 mil.

En el sistema jurídico guatemalteco, como bien se indicó anteriormente, se violenta el principio de proporcionalidad ya que en todos los casos si bien es cierto se aplica la norma pero la sanción es desproporcionada ocasionando una vulneración debido a que se tiene una reacción excesiva ante situaciones que pueden ser solventadas mediante otros medios menos gravosos como por ejemplo la implementación de un procedimiento administrativo para el cierre de negocios por infracciones tributarias a pequeños contribuyentes, el cual se tratará más adelante.

El cierre temporal

El cierre temporal consiste en el cierre físico de la empresa, establecimiento o negocio donde se cometió la infracción por un determinado lapso de tiempo como pena contravencional consecuencia del incumplimiento de la obligación formal del contribuyente a que se refiere la normativa tributaria guatemalteca.

La sanción de cierre temporal; es aquella que se impone al contribuyente que cometa cualquiera de las infracciones específicas reguladas en el artículo 85 del Código Tributario guatemalteco, como bien se indicó anteriormente.

Como bien lo establece el artículo 86 del Código Tributario guatemalteco, el cierre temporal se impondrá por un período no menor de diez días ni mayor de veinte de manera continua, es decir que se computara el plazo desde el día que se decreta contando días inhábiles; asimismo el legislador establece que a solicitud del infractor podrá sustituir el cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio donde cometió la infracción por una multa equivalente al diez por ciento del total de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente en el último periodo fiscal, multa que no podrá ser menor a diez mil quetzales, en el caso de un contribuyente adscrito al régimen general, en el caso de

un pequeño contribuyente la multa a pagar no puede ser menor de cinco mil quetzales.

Es de resaltar, según lo anterior, que la sanción del cierre temporal, que afecta específicamente al pequeño contribuyente es desproporcionada, debido a que ésta es excesiva en función del daño, afectándolo directamente en el aspecto económico, e inclusive motivándolo a abandonar su negocio.

La Superintendencia de Administración Tributaria, tiene facultades que han sido consideradas desproporcionadas debido a que en algunos casos las acciones y los procedimientos aplicados a casos concretos vienen a repercutir las inversiones económicas de los contribuyentes sin que la infracción haya ocasionado un daño considerable en la determinación de un impuesto.

Superintendencia de Administración Tributaria

Con el propósito de modernizar la administración tributaria, el gobierno de Guatemala, por conducto del ministerio de finanzas públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país, dentro de las que se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT.

Como resultado de esos esfuerzos surgió el proyecto de creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, el cual se inició en septiembre de 1997 con la integración del equipo de trabajo responsable de administrarlo. Se organizó en una unidad ejecutora a cargo del director del proyecto y los coordinadores de los componentes de recaudación, fiscalización, aduanas, informática, recursos humanos, planificación y seguimiento, administrativo-financiero, organización y reglamentación.

Asimismo no obstante previo a la existencia de la SAT, las funciones de recaudación, administración y control del cumplimiento tributario, era ejercido por la dirección general de rentas internas y la dirección general de aduanas. Con la firma de los acuerdos de paz, el Estado se comprometió a mejorar la institucionalidad de la administración tributaria con el fin de mejorar la imagen pública y que los contribuyentes volvieran a confiar en el ente encargado de los impuestos.

El primer considerando de la Ley orgánica de la SAT, regula:

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

La modernización mejoró la capacidad de recaudación, administración y fiscalización de los impuestos, los cuales tuvieron un desarrollo rápido debido a que la SAT, fue actualizando sus sistemas con el fin de mejorar el servicio.

El artículo 1 de la ley orgánica de la SAT, preceptúa que:

“Creación, se crea la Superintendencia de Administración Tributaria como una entidad estatal, descentralizada que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las funciones y atribuciones que le asigne la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y así como dependencia administrativa así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios”.

La integración de todas las funciones y tribuciones relativas a los impuestos, fue el objetivo general por el cual fue creada la SAT, con ello se mejoran sus competencias, se reducen responsabilidades respecto al cumplimiento las metas tributarias y se desarrollan de una mejor manera.

Funciones

La SAT, está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos.

Las atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria son desarrolladas en su ley orgánica, al respecto el artículo 3 describe estas funciones entre las que se mencionan:

“a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades”.

Esta función establece la importancia de recaudación, control y fiscalización de los tributos, a cargo de la SAT, lo que antes era ejercido por la dirección general de rentas internas y aduanas.

Estas funciones son ejercidas y ejecutadas por dependencias a nivel nacional con competencias específicas, cada una realiza según sus atribuciones la recaudación, control y fiscalización de los tributos, entre otras obligaciones establecidas en la ley.

Asimismo es importante resaltar otra de las funciones principales de la SAT según el artículo 3 de su ley orgánica el cual describe: “e) mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables de los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas”.

Promover las acciones judiciales para cobrar a los contribuyentes que no cumplan con el pago de sus impuestos, es una de las principales funciones de la administración tributaria, teniendo la potestad para iniciar un proceso ante los órganos jurisdiccionales en contra de

contribuyentes morosos que no han cumplido con los pagos de los impuestos en los plazos que la ley establece

Comparación de la legislación tributaria en el procedimiento de cierre de negocios

País	Guatemala	Costa Rica	El Salvador
Norma que regula el cierre de negocios	Código Tributario. Decreto número 6-91 del Congreso de la República	Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Ley número 4755, del Órgano Legislativo	Código Tributario. Decreto Legislativo número 230, del Órgano Legislativo
Artículo (s)	85. “Infracciones sancionadas con el cierre temporal. Se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios cuando se incurra en la comisión de las siguientes infracciones... 1. No emitir o entregar facturas, notas de débito, notas de crédito o documentos exigidos por las leyes tributaras específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas”.	85. “No emisión de facturas. Se sancionará con multa equivalente a un salario base, a los sujetos pasivos y declarantes que no emitan las facturas ni los comprobantes, debidamente autorizados por la Administración Tributaria o no los entreguen al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio”. El Artículo. 86 del mismo cuerpo legal regula “La Administración Tributaria queda facultada para ordenar el cierre, por un plazo de cinco días naturales, del establecimiento de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerzan la actividad o el oficio, en el cual se cometió la infracción	239. “Constituyen incumplimientos con relación a la obligación de emitir y entregar documentos: a) Omitir la emisión o la entrega de los documentos exigidos por este Código. 257 del mismo cuerpo legal el cual expresa “El cierre temporal de establecimientos, empresas, locales, negocios y oficinas, es la sanción que se impone a las personas naturales o jurídicas propietarias de aquellas o aquellos, que reincidan en la comisión de las infracciones tipificadas en el artículo 239 de este Código”
Sanción por Multa	Multa no podrá ser menor a diez mil quetzales; en caso de pequeño contribuyente multa de cinco mil quetzales. Art. 86 Código Tributario.	Multa equivalente a un salario base. Art. 85 Código de Normas y Procedimientos Tributarios	Multa equivalente al cincuenta por ciento del monto de la operación por cada documento, la que no podrá ser inferior a dos salarios mínimos mensuales. Art.

			239 Código Tributario
Plazos de la Sanción por Cierre Temporal	El cierre temporal se aplicará por un plazo mínimo de 10 días y por un máximo de 20 días. Art. 86 Código Tributario.	El cierre se ordenará por un plazo de 5 días naturales, del establecimiento. Art. 86 Código de Normas y Procedimientos Tributarios	El cierre temporal se decretará por un plazo mínimo de 5 a 10 días continuos. Art. 257 Código Tributario

Se analizaron los tres países Guatemala, Costa Rica y el Salvador, en cuanto a su normativa legal, fundamento legal, sanción por multa y los plazos en la sanción por el cierre temporal al infringir la norma tributaria, evidentemente en los tres países según se acaba de significar tratan esta materia en sus respectivas normas. La sanción prevista para Guatemala como ya se conoce lo corresponde una multa la cual no podrá ser menor a diez mil quetzales, en caso de pequeño contribuyente la multa será de cinco mil quetzales, sin embargo en Costa Rica una multa equivalente a un salario base, el cual según la investigación realizada, lo constituyen doscientos sesenta y dos punto veintinueve colones, al realizar la conversión a la moneda nacional según el valor del colon del año dos mil dieciocho lo constituye la cantidad aproximadamente de tres mil cuatrocientos nueve quetzales.

De igual forma en el Salvador la sanción la corresponde una multa equivalente al cincuenta por ciento del monto de la operación por cada documento, la que no podrá ser inferior a dos salarios mínimos mensuales, según la investigación realizada, el salario mínimo lo

constituyen doscientos ochenta y siete punto veintitrés dólares, al realizar la conversión a la moneda nacional según el valor del dólar es un total aproximado de dos mil doscientos tres quetzales multiplicado por dos un total de cuatro mil cuatrocientos seis quetzales, quiere decir que la sanción no podrá ser inferior a la cantidad indicada anteriormente.

En Guatemala la sanción en relación a proporciones económicas es demasiado rígida tomando en cuenta la regulación legal de El Salvador y Costa Rica ya que ambos países aplican una sanción económica menor, asimismo siempre y cuando se tratare de contribuyentes reincidentes, quiere decir que ésta se considera cuando se incurra en no emitir factura, documentos, o documentos exigidos por las leyes fiscales, por segunda vez.

De lo anterior al realizar un análisis comparativo, es del criterio del sustentante que efectivamente en los tres países se realiza el cierre de negocios por infracciones tributarias; sin embargo en Guatemala el plazo mínimo aplicable, para el cierre temporal de empresas, establecimientos, o negocios es de diez días y un máximo de veinte días continuos a diferencia de Costa Rica como en el Salvador en similares circunstancias, el plazo será de cinco días naturales, quiere decir que serán de manera interrumpida desde el momento de su aplicación, por lo que una vez más se puede establecer claramente que los plazos en la

sanción por cierre de negocios aplicado a Guatemala es más drástica que la regulación legal de los países centroamericanos indicados con anterioridad.

Implementación de procedimiento administrativo para el cierre de negocios por infracciones tributarias

Infracciones tributarias

De conformidad al Decreto número 29-2001 del Congreso de la República de Guatemala, que contiene reformas al Código Tributario, el Congreso consideró en su momento, fortalecer el marco sancionatorio para castigar severamente la evasión y elusión en el pago de los impuestos, en congruencia con las figuras del delito penal; judicializando de esa forma el proceso para sancionar las infracciones tributaria.

De lo anterior se establece que las infracciones tributarias de acuerdo con Aurelio Alveño (2015), son acciones u omisiones que dan lugar a la aplicación de la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando se incurra en los supuestos del artículo 85 del Código Tributario, que regula 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. 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.

Las infracciones tributarias específicas, son las que se refieren a 4 únicos casos especiales, que por la naturaleza de la sanción prevista en la ley tributaria, requieren la intervención de un órgano jurisdiccional y se sanciona con el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios.

Con el propósito de que los contribuyentes tengan un mejor conocimiento y no sean sorprendidos, se hace necesario indicar, que estas 4 infracciones tributarias, son las únicas que se sancionan con el cierre temporal, es decir que fuera de estos casos no puede aplicarse dicha sanción.

Para poder establecer el supuesto anterior, es necesario que se inicien los procedimientos tributarios de verificación de dichos actos, mismos que pueden iniciarse a) de oficio; b) por denuncia o c) a solicitud de parte, en

el presente caso de análisis de acuerdo al inciso a), es decir por la administración tributaria, en atención a sus funciones de control y fiscalización, lo cual originaría como consecuencia de establecer el supuesto enunciado la pretensión por parte de la SAT del cierre temporal del establecimiento o negocio de que se trate.

De acuerdo a lo regulado en el artículo 152 del Código Tributario guatemalteco, todo procedimiento deberá iniciarse por funcionario o empleado, debidamente autorizado para el efecto por la administración tributaria, en este caso, por auditores tributarios. La forma usual, es por medio de la emisión de un nombramiento, el cual debe ser emitido por funcionario legitimado para ello, o sea, que dentro de sus funciones pueda designar fiscalizadores tributarios.

Asimismo, de conformidad al artículo citado en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá efectuar verificaciones o inspecciones tributarias en locales comerciales, industriales, medios de transporte y otros vinculados con la actividad del contribuyente, constatando principalmente el cumplimiento de las obligaciones formales, entre ellas estar inscrito como contribuyente, emitir y entregar facturas por las ventas o prestación de servicios que realice en el momento que establece la norma legal.

De acuerdo a la norma citada, el auditor tributario debe hacer constar en acta administrativa que se suscribe para el efecto, pudiendo la parte contribuyente manifestarse en el acta relacionada, el artículo 151 del Código Tributario guatemalteco, regula que los fiscalizadores designados para el efecto, al constatar la comisión de una infracción como las descritas en el artículo 85 deberán dejar constancia documentada y ordenará la instrucción del procedimiento respectivo.

Ante tal situación el contribuyente, en la fase de verificación, goza de derechos que la ley regula dentro de los cuales están, el tener conocimiento de su caso, si existe un requerimiento debe ser notificado del mismo, tiene derecho a las actuaciones en todo momento, asimismo debe ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal de la administración tributaria.

Finalizada la etapa de verificación de la infracción tributaria, deviene procedente fundar el procedimiento y desarrollo para la aplicación correspondiente a la imposición de la sanción estipulada en el artículo 86 del Código Tributario guatemalteco, el cual regula. “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 propietarios de dichas empresas,

establecimientos o negocios, que incurran en la comisión de las infracciones tipificadas en el artículo 85.

Asimismo el artículo 86 del Código Tributario en el párrafo tercero preceptúa “Sanción: el cierre temporal se aplicará por un plazo mínimo de diez (10) días y por máximo (20) días, continuos. La sanción se duplicará conforme 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. Asimismo en el último párrafo regula que 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”.

Al comprobar la comisión de una de las infracciones a que se refiere el artículo 85, la administración tributaria lo documentará mediante acta por conducto de su intendencia de asuntos jurídicos, presentara solicitud razonada ante juez de paz del ramo penal competente, para que imponga la sanción del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios.

El juez de paz del ramo penal fijará audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la recepción de la solicitud; en la misma audiencia deberá escuchar a las partes y recibir los

medios de prueba. Al finalizar dictará la resolución correspondiente ordenando el cierre temporal conforme al artículo 86 del Código Tributario, si procede.

El cierre temporal de las empresas establecimientos o negocios, como lo regula el artículo 86 del Código Tributario, será ejecutado por el juez que lo decretó con la intervención de un representante de la administración tributaria, quien impondrá sellos oficiales con la leyenda “CERRADO TEMPORALMENTE POR INFRACCCION TRIBUTARIA”, los cuales también deberán ser autorizados por el juez con el sello del tribunal y la indicación “POR ORDEN JUDICIAL”.

El cumplimiento de la sanción no libera al infractor de la obligación del pago de las prestaciones laborales a sus dependientes de conformidad con lo establecido en el artículo 61 literal g) del Código de Trabajo, decreto numero mil cuatrocientos cuarenta y uno del congreso de la república y sus reformas. En caso de reincidencia se estará a lo dispuesto en el artículo 74 del Código Tributario guatemalteco.

A solicitud del sancionado, el juez podrá reemplazar la sanción de cierre temporal por una multa equivalente hasta 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.

En el caso que el contribuyente se encuentre inscrito en el régimen de pequeño contribuyente del impuesto al valor agregado, la sanción del cierre temporal se podrá reemplazar por una multa de cinco mil quetzales.

Efectos

Obviamente, éste acto tendrá diversos efectos, por lo que al hacer un análisis detenido de la regulación legal de la sanción impuesta en este particular proceso, es oportuno señalar que la sanción contiene una violación al principio de proporcionalidad, bajo este concepto por citar un ejemplo, una empresa cuya actividad es la venta de medicamentos es decir una farmacia no emita una factura de diez quetzales y por la no emisión de la misma, se ordena el cierre por diez días, o bien se podrá reemplazar por una multa que no podrá ser menor a diez mil quetzales, en el caso del régimen de pequeño contribuyente será de cinco mil quetzales.

En el ejemplo indicado es válido hacer ver las consecuencias del cierre temporal de la farmacia la suposición que esa empresa tiene gastos mensuales, un contrato de arrendamiento por cinco mil quetzales, una

planilla de cinco mil quetzales mensuales y un crédito bancario el cual hace amortizaciones de cinco mil quetzales, además se podría agregar que las ventas diarias de la farmacia son de un promedio de mil quinientos quetzales, por tal razón la sanción del cierre por diez días por la omisión de una factura de diez quetzales es desproporcional aunado a ello por el tipo de productos que comercializa, existen medicamento que son perecederos y por lo tanto también representan pérdidas al no poderlos comercializar.

En este ejemplo, la merma en los ingresos le impedirá cumplir con las obligaciones contraídas, lo cual significa una pérdida económica que a la larga puede frenar su crecimiento, a lo anterior se suma el hecho que deja de prestar su servicio necesario a la comunidad, que puede reflejarse en daños a la salud de distintas personas y además al fisco pierde en cuanto a sus ingresos porque se reduce la renta imponible del contribuyente sancionado.

Ante tal situación, se deja ver que realmente se interrumpe la actividad mercantil, y no existe proporcionalidad entre la infracción y la sanción, Además con la sanción del cierre temporal se está violando el derecho de libertad de empresa y de industria garantizado por la Constitución, dicha norma establece: “Se reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés

nacional imponga las leyes”. Quiere decir que las personas ya tienen por si mismas como un derecho inherente a su condición humana esa libertad.

Implementación

En la actualidad la mayoría de casos de cierre temporal de negocios se da en empresas pertenecientes a pequeños contribuyentes bajo el régimen del 5%, debido a que los medianos y grandes contribuyentes tiene la capacidad económica para hacer efectivo el pago de la sanción pecuniaria que el Código establece como alternativa. Razón por la cual la sanción es desproporcionada, ya que en la mayoría de casos obtiene una ganancia neta mensual inferior a los cinco mil quetzales que la administración da como alternativa para evitar el cierre temporal.

Al realizar un análisis de los casos concretos de cierres de negocios, es del criterio del sustentante que es injusta la sanción desde el punto de vista económico, no obstante se está dejando de cumplir una obligación formal como bien ya se indicó anteriormente en el tema de las obligaciones, porque las sanciones son desproporcionadas a la infracción cometida, además se le está coartando al pequeño contribuyente la libertad de poder seguir actuando en el tráfico comercial y de trabajo, porque entre otros perjuicios además de los mencionados

con anterioridad ya no cuenta con el flujo de dinero efectivo que como es de conocimiento de todas las personas, es el elemento vital de los negocios.

Lo apegado a derecho según el análisis realizado en el cierre temporal sería que a todos los negocios bajo el régimen de pequeño contribuyente se les aplicara, en cualquier caso, una sanción proporcional aplicando para el efecto un procedimiento administrativo para evitar el cierre temporal del negocio, podría ser en caso de existir una sanción en moneda que esta sea equivalente a un salario mínimo, el cual según la investigación realizada, lo constituyen dos mil setecientos cuarenta y dos quetzales con treinta y siete centavos, de conformidad con el acuerdo gubernativo número 242-2018, publicado en el diario de Centroamérica el 28 de diciembre de 2018, ya que es el promedio mensual de gasto para la canasta básica de una familia, que aunque incluso así suena confiscatorio sería menos gravoso que lo que en la actualidad se establece.

Para darle cumplimiento debería aplicarse únicamente un procedimiento administrativo donde el autor tributario delegado por la SAT al momento de apersonarse en los negocios, deberá documentar la infracción mediante acta de conformidad con el artículo 151 del Código Tributario guatemalteco, haciendo constar el hecho que constituya la infracción,

debiendo comparecer en la misma el contribuyente, representante legal o encargado del negocio.

El auditor tributario trasladará el expediente a su respectivo supervisor tributario para su correspondiente revisión, y este determinara la sanción correspondiente a un salario mínimo mensual, le notificara al contribuyente por cualquier vía legal en el plazo establecido por ley para que efectúe el pago en cualquier entidad bancaria del sistema de bancos de la República.

Con lo anteriormente señalado se proyecta garantizar el principio de proporcionalidad, en lugar de judicializar y someter a un procedimiento penal en materia Tributaria, por lo mínimo defraudado se imponga la sanción relacionada, proporcionada, evitándose así gastos y costas procesales judiciales, los gastos administrativos, y lo que cabe resaltar las pérdidas económicas a los pequeños empresarios dueños de negocios que realizan sus operaciones y que por lo general no tendrán grandes volúmenes de ventas en el año.

Para la investigación se determinó que la SAT, en el año 2018, emitió una publicación en cuanto a sentencias firmes del 1 de mayo de 2018 al 31 de octubre de 2018, relacionadas con la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, en cumplimiento a lo establecido

en el artículo 101 “b” del Código Tributario guatemalteco, en procesos en materia tributaria en los que intervino, un aproximado de veinte sentencias mensuales, asimismo para la investigación, se analizaron sentencias judiciales dictadas por Juez de Paz del ramo penal, del municipio de Santa Cruz El Chol, Baja Verapaz, dictadas a contribuyentes inscritos en la administración tributaria, bajo el régimen de pequeño contribuyente: sentencia identificada como causa 169-2015, fue tramitada por haber requerido la SAT, el cierre temporal de negocio, y sentencia identificada como causa 171-2015, donde el contribuyente hizo efectiva la sanción por la cantidad de cinco mil quetzales.

Hechos y circunstancias objetos de la acusación en la sentencia identificada como causa 169-2015, que indica:

Se determinó que al momento de la presencia fiscal se observó la venta al contado de dieciséis hojas de papel bond marginadas a un precio de trece centavos (Q.0.13) cada hoja haciendo un total de dos quetzales con ocho centavos (Q.2.08); dicha venta fue realizada a una persona de sexo masculino, quien luego de cancelar procedió a retirarse, finiquitándose que por dicha venta no se emitió ni se entregó la factura respectiva en el momento de la entrega real de los bienes. al recibirse la denuncia y solicitud de cierre temporal, siendo competente este Juzgado para la substanciación del presente juicio, se ordenó darle el trámite legal correspondiente, por presumirse que el hecho denunciado podría constituir una infracción tributaria, de conformidad con lo establecido en el artículo 85 numeral 1, del Código Tributario.(2015, C.169)

Asimismo en la sentencia 171-2015, el contribuyente hizo efectiva la sanción por la cantidad de cinco mil quetzales al respecto, la parte resolutive de la sentencia relacionada expresa:

“Este juzgado con base a lo antes considerado y leyes citadas al resolver declara: I) que el señor Manuel Pu lux, es responsable de la comisión de una infracción tributaria, por lo que se declara con lugar la solicitud de cierre temporal del establecimiento comercial denominado tienda fe y esperanza, ubicado en barrio el centro del municipio de Santa Cruz El Chol, del departamento de Baja Verapaz, propiedad del sindicato; II) a solicitud del contribuyente se reemplaza la sanción de cierre temporal del establecimiento comercial tienda fe y esperanza, por el pago de una multa de cinco mil quetzales, con destino a la tesorería del Organismo Judicial, por el conducto respectivo, la cual deberá pagar dentro del plazo legal correspondiente.

En ambas sentencias se aplicaron las sanciones que establece la norma legal, sin embargo si bien es cierto ambos contribuyentes no cumplieron con la obligación formal, por ejemplo en la causa 169-2015, se determinó que la contribuyente al estar inscrita en el régimen de pequeño contribuyente, al momento que no emitió la factura por la venta de la totalidad de dos quetzales con ocho centavos (Q.2.08), se le impuso una sanción de cierre temporal del negocio por un plazo de 10 días continuos, y en la causa 171-2015, se omitió emitir factura por el contribuyente de un total de cincuenta y cinco quetzales exactos (Q.55.00), correspondientes a útiles y enceres; en la que el pequeño contribuyente hizo efectiva la multa de cinco mil quetzales.

Por lo anterior es del criterio del sustentante que para los contribuyentes inscritos en la administración tributaria bajo el régimen de pequeños contribuyentes, sería necesario aplicar el procedimiento administrativo, indicado con anterioridad, que permita celeridad y economía procesal para garantizar el principio de proporcionalidad tributaria ante el actual

proceso de judicialización de cierre de negocios, y aplicar en caso del pago de la multa de cinco mil quetzales que esta sea equivalente a un salario mínimo, como bien se indicó.

El negocio para los comerciantes constituye la fuente de ingresos de la familia para su subsistencia, con la aplicación de la sanción se priva incluso hasta el derecho de alimento, además que existen compromisos previamente adquiridos por parte de los dueños comerciales, y se tiene que cumplir y el mismo se ve limitado con dicho cierre, puesto que se deja de operar por cierto tiempo para cumplir con dicha sentencia.

En la mayoría de los casos como se desconoce lo relativo a esa materia o a ese procedimiento que establece la ley las personas piensan o suponen que a saber que gran hecho delictivo cometió el propietario del establecimiento y por eso lo cierran, restándole con ello credibilidad y consecuentemente clientela como uno de sus elementos como empresa, también en algunos casos que los comercios venden productos perecederos, esto presenta pérdidas puesto que ya no los pueden vender si se aplica la sanción de cierre dentro del plazo de caducidad del producto como el ejemplo anterior citado.

Es indispensable fomentar en las personas individuales o jurídicas, dueños de negocios lo que se denomina “cultura tributaria”, algo que ha sido complicado ante las conductas impropias de quienes administran los ingresos del Estado, y ante esa realidad que se da en Guatemala la cultura tributaria se ve mermada, desestimulada o anulada, sin embargo es función de la administración tributaria a través de sus dependencias y de la administración tributaria fomentarla para evitar infracciones tributarias que traen consigo la aplicación de las sanciones que con frecuencia se dan en el medio social, afectando la economía de los pequeños contribuyentes.

Si los contribuyentes adquieren conciencia para la adecuada implementación de las normas, y cumplir a cabalidad con sus obligaciones, como efecto se lograría una cultura tributaria efectiva, sobre la mala administración de la recaudación, sobre la desviación del poder, que en lugar de cubrir las previsiones presupuestarias, terminan engrosando desmedidamente la riqueza personal afectando en gran parte el sistema de los administradores, de ahí que defraudar los ingresos constituyen flagelos que dañan el tejido social.

Conclusiones

El Objetivo General de esta tesis se planteó en la forma siguiente: determinar en los casos que proceda el cierre temporal de negocios por infracciones a la ley tributaria, las causas por las que se ha judicializado dicho procedimiento en las cuales se aplican sanciones que contraviene el principio de proporcionalidad de la pena. Pudiendo concluirse en relación al mismo que: esto ocurre en virtud que el Congreso de la República de Guatemala, consideró en su momento, fortalecer el marco sancionatorio para castigar severamente la evasión y elusión en el pago de los impuestos, en congruencia con las figuras del delito penal; dándose con ello la judicialización de tales hechos según el segundo considerando del Decreto número 29-2001 del Congreso de la República de Guatemala, que contiene reformas al Código Tributario.

Se estableció como primer Objetivo específico: examinar la importancia del proceso sancionatorio tributario, como mecanismo que hagan efectivos la celeridad y economía procesal en materia administrativa, ante la judicialización por infracciones a la ley tributaria. Concluyéndose que: al aplicar un procedimiento administrativo tributario, en la sanción de cierre de negocios, sería menos oneroso para la administración tributaria y para el pequeño contribuyente, pudiendo ser como bien se estableció: que la sanción sea equivalente a un salario mínimo, aplicada

con exclusividad por la Administración Tributaria, sin necesidad de judicializar el proceso ante un Juez de Paz del Ramo Penal, evitando con ello la vulneración de los principios antes indicados.

El Objetivo específico segundo era: valorar la aplicación de un procedimiento administrativo en la sanción de cierre de negocios por infracciones tributarias. Concluyéndose que: es necesario que el Congreso de la República de Guatemala realice las modificaciones al Código Tributario en relación al Cierre de Negocios por infracciones a la ley tributaria, a efecto de que los procedimientos para la aplicación de las sanciones, se realicen a través de un procedimiento administrativo y no judicial como actualmente se lleva a cabo, por resultar menos gravoso, tanto para la Administración Tributaria como para el Pequeño Contribuyente, tomándose en cuenta que a través de un procedimiento administrativo se aplicarían de mejor manera los principio de celeridad y economía procesal, en beneficio de ambas partes; y asimismo que en dichas reformas se modifiquen las sanciones actuales a efecto que las mismas sean congruentes con el principio de proporcionalidad de la pena.

Referencias

Alveño Ovando, M. A. (2015). *Derecho Tributario Guatemalteco, Parte Especial*. Guatemala: Santillana.

Arrijoa Vizcaino, A. (2003). *Derecho Fiscal*. Mexico: Editorial Themis 17^a. Ed.

Cairns, Trevor. (1990). *Los romanos y su imperio*. España: Ediciones Akal, S.A. 9^o. Ed.

Caro, José. (2011). *El principio de proporcionalidad en materia penal*. Lima: Editorial Lanus.

Chicas Hernández, R. (1992). *Apuntes del Derecho Tributario y legislación*. Guatemala: Editorial Universidad de San Carlos.

Delgadillo Gutiérrez, Luis H. (2000). *Derecho Tributario*. México, D.F.: Limusa Noriega Editores.

Diaz Dubón, Carmen y Nájera Flores Lizeth. (2003). *Derecho financiero*, Guatemala: Praxis/División Editorial.

- Escobar, R. y Morales, M. (2000). *Relación Estado Contribuyente*. Guatemala: Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales, área de estudios económicos.
- García Vizcaíno, C. (1999). *Derecho Tributario, Tomo I*, Buenos Aires: Depalma Editores.
- Giuliani Fonrouge, C. M. (2004). *Derecho Financiero, Tomo I*, Buenos Aires: Editorial la Ley 9ª.Ed.
- Jarach, Dino. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario*, Buenos Aires: Abeledo Perrot, 3ª. Ed.
- Martín Queralt, Juan Martín; Carmelo Lozano Serrano; Francisco Poveda B. (2008). *Derecho Tributario*, España: Editorial Thomson Aranzadi. 13ª Ed.
- Monterroso, Gladis. (2005). *Fundamentos Tributarios*, Guatemala, C.A.: Comunicación Gráfica.
- Rodríguez Lobato, R. (2003). *Derecho fiscal*, México, Distrito Federal: Ed. Oxford University Press. 2ª. Ed.

Suarez Fernandez, Luis. (1989). *Historia general de España y America*, Madrid: Ediciones Rial, PSA. 2ª.Ed.

Villegas, Hector B. (2003). *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario*, Buenos Aires: Esitorial Astrea.

Legislación

Asamblea Legislativa, Decreto Legislativo 233. (14 de Diciembre de 2000). Código Tributario. El Salvador.

Asamblea Legislativa, Ley 4755. (4 de Junio de 1971). Código de Normas y Procedimientos Tributarios. Costa Rica.

Constitución Política de la República de Guatemala. (14 de Enero de 1986). Guatemala: Tipografía Nacional.

Congreso de la República, Decreto 6.-9. (3 de Abril de 1991). Código Tributario. Guatemala: Arriola.

Congreso de la República, Decreto 1441. (29 de Abril de 1961). Código de Trabajo. Guatemala: Arriola.

Congreso de la República, Decreto 2.-8. (28 de Marzo de 1989). Ley del Organismo Judicial. Guatemala.

Congreso de la República, Decreto 1.-98. (21 de Febrero de 1998). Ley Organica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Guatemala.

Congreso de la República, Decreto 10.-2012. (16 de Febrero de 2012). Ley de Actualización Tributaria. Guatemala.

Congreso de la República, Decreto 29-2001 (2 de Agosto de 2001). Reformas al Código Tributario. Guatemala

Diccionarios

Diccionario de la Real Academia. 19 Ed. (1970). España.

Casos Judiciales

Sentencia, 169-Of.2o. (Juzgado de Paz Penal, Santa Cruz, El Chol, Baja Verapaz 11 de Diciembre de 2015).

Sentencia, 171-Of.2o. (Juzgado de Paz Penal, Santa Cruz, El Chol, Baja Verapaz 17 de Diciembre de 2015).

Citas electrónicas

Congreso de los Estados Unidos Mexicanos. Código Fiscal de la Federación y sus reformas. Publicado en el Diario Oficial de la Federación 137. (diciembre de 1981) Obtenido de <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8.pdf>

Costa Rica. (noviembre de 2013). *Centro de información jurídica en línea*. Obtenido de <https://cijulenlinea.ucr.ac.cr>

El Salvador (marzo de 2019). *Centro de negocios*. Obtenido de <https://m.elsalvador.com>

Guatemala. (marzo de 2018). *Portal SAT*. Obtenido de <https://portal.sat.gob.gt>

Guatemala. (febrero de 2019). *Ministerio de Trabajo y Previsión Social*. Obtenido de <https://www.mintrabajo.gob.gt>