



Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Licenciatura en Ciencias Jurídicas y de la Justicia

**Sanciones administrativas restrictivas de derechos del
contribuyente impuestas por la Superintendencia de
Administración Tributaria**
(Tesis de Licenciatura)

Yosmari Yesenia Recinos Recinos

Guatemala, mayo 2024

Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Licenciatura en Ciencias Jurídicas y de la Justicia

**Sanciones administrativas restrictivas de derechos del
contribuyente impuestas por la Superintendencia de
Administración Tributaria**

(Tesis de Licenciatura)

Yosmari Yesenia Recinos Recinos

Guatemala, mayo 2024

Para los efectos legales y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 1º, literal h) del Reglamento de Colegiación del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, **Yosmari Yesenia Recinos Recinos**, elaboró la presente tesis, titulada **“Sanciones administrativas restrictivas de derechos del contribuyente impuestas por la Superintendencia de Administración Tributaria”**

AUTORIDADES DE UNIVERSIDAD PANAMERICANA

M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Rector

Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrectora Académica

M. A. César Augusto Custodio Cobar

Vicerrector Administrativo

EMBA. Adolfo Noguera Bosque

Secretario General

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera

Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Guatemala, 16 de octubre de 2023

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 asesor de la estudiante YOSMARI YESENIA RECINOS RECINOS, ID 000131023.

Al respecto se manifiesta que:

a) Brinde acompañamiento a la estudiante en referencia durante el proceso de elaboración de la tesis denominada SANCIONES ADMINISTRATIVAS RESTRICTIVAS DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE IMPUESTAS POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

b) Durante ese proceso le fueron sugeridas correcciones que realizó conforme los lineamientos proporcionados.

c) Se le advirtió a la estudiante sobre el respeto al derecho de autor y que en caso opuesto incurriría en plagio, lo que constituiría una infracción académica muy grave, aduciendo que el único responsable del contenido de la tesis es el estudiante.

d) 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,

Licenciado BRÉNTON EMANUELSON MORALES GALINDO

Asesor de Tesis

LICENCIADO
Brénton Emanuelson Morales Galindo
ABOGADO Y NOTARIO

Cobán, Alta Verapaz 19 de enero de 2024
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 revisora metodológica de la tesis de la estudiante: Yosmari Yesenia Recinos Recinos, ID 000131023, titulada: Sanciones administrativas restrictivas de derechos del contribuyente impuestas por la Superintendencia de Administración Tributaria. Se le advirtió a la estudiante sobre el respeto al derecho de autor y que en caso opuesto incurriría en plagio, lo que constituiría una infracción académica muy grave, aduciendo que la única responsable del contenido de la tesis es la estudiante. 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,


Licda. Xinia Carolina Ruiz Montejo
Abogada y Notaria

Licda. Xinia Carolina Ruiz Montejo
ABOGADA Y NOTARIA



ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **YOSMARI YESENIA RECINOS RECINOS**
Título de la tesis: **SANCIONES ADMINISTRATIVAS RESTRICTIVAS DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE IMPUESTAS POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

El Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y de la Justicia, así como los títulos de Abogada y Notaria, la estudiante ya mencionada, ha desarrollado el proceso de investigación y redacción de su tesis de licenciatura.

Segundo: Que tengo a la vista el dictamen favorable emitido por el tutor, Licenciado Brénton Emanuelson Morales Galindo de fecha 16 de octubre del 2023.

Tercero: Que tengo a la vista el dictamen favorable emitido por la revisora, Licenciada Xinia Carolina Ruiz Montejo de fecha 19 de enero del 2024.

Por tanto,

Autoriza la impresión de la tesis elaborada por la estudiante ya identificada en el acápite del presente documento, como requisito previo a la graduación profesional.

Guatemala, 25 de abril del 2024

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



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

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

Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
La superintendencia de Administración Tributaria	1
Infracciones y Sanciones según el Código Tributario	15
La sanción administrativa de inhabilitación del número de identificación tributaria	35
La sanción administrativa de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios	48
Doctrina legal asentada por la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, respecto a las sanciones administrativas del bloque del número de identificación tributaria y del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios	57
Conclusiones	86
Referencias	88

Resumen

En el presente análisis jurisprudencial se abordó la doctrina legal establecida por la Corte de Constitucionalidad, con relación a la práctica administrativa que lleva a cabo la Superintendencia de Administración Tributaria, consistente en la imposición de sanciones administrativas que restringen y limitan derechos del contribuyente, como consecuencia de encontrarse en una condición de incumplimientos tributarios, de conformidad con las leyes fiscales. El objetivo general consistió en analizar la doctrina legal asentada por la Corte de Constitucionalidad, respecto a las sanciones administrativas, consistentes en la inhabilitación del número de identificación tributaria y el cierre temporal de empresas, establecimiento o negocios, impuestas por la Superintendencia de Administración Tributaria y como estas violentan los derechos de los contribuyentes.

El primer objetivo específico consistió en establecer la competencia, funciones y objetivos de la Superintendencia de Administración Tributaria, mientras que el segundo objetivo específico procuró determinar cuáles son los derechos del contribuyente que se ven vulnerados por las sanciones administrativas del bloqueo del número de identificación tributaria y del cierre temporal de empresas, establecimiento o negocios. Así pues, luego de haberse realizado el

análisis de distintas sentencias emitidas por la Corte de Constitucionalidad relacionadas con el problema jurídico planteado, se concluye que, la Superintendencia de Administración Tributaria, es un órgano con competencia administrativa y en consecuencia limitado por el principio de legalidad, y que, existe jurisprudencia que declara que las sanciones tributarias analizadas violentan derechos del contribuyente como; el derecho de defensa, debido proceso, igualdad, justicia y seguridad jurídica.

Palabras clave

Infracción tributaria. Sanción tributaria. Contribuyente. Derecho de defensa. Debido proceso. Principio de legalidad.

Introducción

En el presente trabajo de investigación se abordarán dos sanciones tributarias consistentes en la sanción de inhabilitación o bloqueo del número de identificación tributaria y la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, las cuales constituyen violaciones a derechos y garantías fundamentales; tales como el derecho de defensa, el debido proceso y la legalidad que debe de regir en todo ámbito de la administración pública, por lo que en estos casos, los contribuyentes afectados han recurrido al máximo órgano jurisdiccional en materia constitucional, con el objeto de restituir esos derechos y garantías fundamentales infringidas, a tal punto, que la Corte de Constitucionalidad a asentado criterios jurisprudenciales en relación a la problemática jurídica que se pretende analizar.

Así pues, el objetivo general de la investigación consistirá en analizar la doctrina legal asentada por la Corte de Constitucionalidad, respecto a las sanciones administrativas, consistentes en la inhabilitación del número de identificación tributaria y el cierre temporal de empresas, establecimiento o negocios, impuestas por la Superintendencia de Administración Tributaria y cómo éstas violentan los derechos de los contribuyentes. El primer objetivo específico pretenderá establecer la competencia, funciones y objetivos de la Superintendencia de Administración

Tributaria, mientras que el segundo objetivo específico consistirá en determinar cuáles son los derechos del contribuyente que se ven vulnerados por las sanciones administrativas del bloqueo del número de identificación tributaria y del cierre temporal de empresas, establecimiento o negocios.

Las razones que justificará la presente investigación radicarán en la importancia y trascendencia que tiene la doctrina legal dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, a tal punto de considerarse obligatoria y fuente del derecho, cuando esta se instituye cumpliendo los presupuestos requeridos por la ley. Al mismo tiempo, el interés de la investigadora se fundamenta en el aporte al conocimiento científico jurídico en el ámbito del derecho tributario guatemalteco, ya que se expondrán los criterios jurisprudenciales establecidos por la Corte de Constitucionalidad relacionados al tema objeto de investigación, a fin de promover que los actos administrativos de la Superintendencia de Administración Tributaria se encuentren apegados a la ley, evitando la arbitrariedad y la violación de los derechos del contribuyente. Para el desarrollo del trabajo, la modalidad de la investigación es la de análisis jurisprudencial.

En lo referente al contenido del presente trabajo de investigación, en el primer subtítulo se analizarán los aspectos principales de la Superintendencia de Administración Tributaria, en el segundo subtítulo

se esbozarán las generalidades de las infracciones y sanciones según el Código Tributario guatemalteco, en lo que respecta al tercer y cuarto subtítulo, se estudiarán las sanciones administrativas de inhabilitación del número de identificación tributaria y de cierre temporal de empresas, establecimiento y negocios, y para finalizar, en el quinto subtítulo la doctrina legal asentada por la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, respecto a las sanciones administrativas del bloqueo del número de identificación tributaria y del cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios.

Superintendencia de administración tributaria

Origen

Desde la época de la civilización maya hasta la actualidad, en las distintas latitudes del planeta y en toda organización humana se ha establecido la obligación de tributar, es decir, de pagar una suma de dinero en beneficio del Estado o de los líderes que ostentan el poder y ejercen el gobierno. Los tributos a través del tiempo han tenido distintas denominaciones y distintos motivos generadores, desde una actividad comercial o la prestación de un servicio como en la actualidad, hasta el hecho de ser esclavo, el formar parte de un estrato social diferente, el transitar de un territorio a otro, o el evitar prestar el servicio militar obligatorio, por mencionar algunas actividades, que han sido motivos para generar tributos. Actualmente, la entidad que tiene a su cargo la labor de recaudación tributaria en el país, según lo preceptúan las leyes, es la Superintendencia de Administración Tributaria.

Previo a la existencia de la Superintendencia de Administración Tributaria, puede mencionarse algunos órganos estatales, que desde la época de la colonia han llevado a cabo la función de recaudación de los tributos que han existido en el territorio guatemalteco. Así pues, por mencionar los antecedentes más relevantes según el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (2007), primeramente destaca la

Real Hacienda, entidad establecida por el Consejo de Indias durante la época de la colonia; posteriormente y como resultado de los movimientos independentistas, se crea la entidad denominada como Dirección General de Hacienda, su creación se remonta al año 1825, arribando a una época contemporánea, en el año de 1971, se lleva a cabo una nueva modificación, ya que se crea el Ministerio de Finanzas Públicas, organismo de Estado que se encargó de la recaudación tributaria hasta la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Los principales antecedentes que dan origen a la Superintendencia de Administración Tributaria se establecen durante la década de los años noventa, ya que para la República de Guatemala se presentaron varios acontecimientos de relevancia en esta época, entre ellos la firma de los acuerdos de paz, consensos que permitieron poner fin a una época de terror para el país, pero que también marcaron el rumbo que idealmente debía de tomarse por parte de la sociedad guatemalteca. En materia tributaria, mediante estos acuerdos, el Estado de Guatemala se compromete a garantizar la eficacia y la transparencia en la actividad recaudadora de tributos por parte del Estado, esta serie de acciones pretendían una modernización de la administración tributaria, ya que con ello se podría alcanzar una transformación y un fortalecimiento del sistema tributario guatemalteco.

Dentro de esta serie de acciones, la principal y de mayor relevancia, resultaba ser el proyecto de creación y puesta en marcha de una entidad estatal especializada en la materia tributaria, denominada como Superintendencia de Administración Tributaria, y que se identifica por sus siglas como SAT. El proyecto de creación de la Superintendencia de Administración Tributaria fue promovido por una unidad ejecutora, dirigida por un director y varios coordinadores encargados de las secciones de recaudación, informática, recurso humano, fiscalización, aduanas, planificación y seguimiento, organización y reglamentación, dicha unidad ejecutora inició su labor en el mes de septiembre del año 1997.

Creación

La concepción de una nueva entidad encargada de la administración tributaria, como ya se ha mencionado, se gesta en el contexto de un periodo de mucha historia para la República de Guatemala, en el cual se iniciaba y se daban los primeros pasos respecto a la democracia y sus principios, en este contexto también se perseguía el establecimiento de un proceso de paz, que pusiera fin a esa época de terror provocada por el conflicto armado. Dentro del ámbito fiscal, la década de los noventa reflejaba la necesidad de implementar varias reformas de índole tributaria y de lo relacionado a las aduanas. Todo ello motivado por los bajos niveles de recaudación, el gasto que era necesario llevar a cabo en los sectores

sociales con el objeto de aliviar la pobreza y el malestar entre los contribuyentes por la opacidad, voluntariedad y lentitud de los procesos administrativos de la época.

Frente a esta realidad, el gobierno de turno se vio en la obligación de considerar un proceso de introducción de procedimientos operativos y políticas de personal modernos, basados en el desempeño y complementados con medidas para mejorar el cumplimiento tributario de una forma voluntaria, de reducción de la evasión fiscal y de fortalecimiento de los servicios para los contribuyentes, surgió de allí la idea de un proyecto con una estructura técnica y administrativa que permitiría una mejora en la efectividad, eficiencia y equidad de la administración tributaria. Además de lo anterior, previo a la puesta en marcha del proyecto de creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, el gobierno de turno acudió a la información y los resultados de las experiencias de otros países de Latinoamérica y distintas entidades internacionales, y se avoco con un amplio grupo de especialistas nacionales e internacionales.

El proyecto de implementación de la Superintendencia de Administración Tributaria se alimentó de varias mejoras que fueron recomendadas por el Banco Mundial en base a las experiencias que esta entidad había adquirido en proyectos similares, implementados en otros países, entre estas

recomendaciones es posible mencionar, según lo expuesto por el autor Villeda Vanegas (2010):

- a) Organización de la administración tributaria basada más en funciones que en impuestos;
- b) Programación de una campaña de comunicación social para educar a los contribuyentes sobre sus derechos y obligaciones; y
- c) Confiar en un registro unificado de contribuyentes para monitorear el cumplimiento tributario y establecer una cuenta corriente tributaria por contribuyente. (p. 8).

Por otra parte, es fundamental mencionar que la implementación del proyecto de creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, no solo se basó en recomendaciones de entidades externas, sino también en experiencias aprendidas en las operaciones previas que se implementaron y que resultaron poco eficientes para la recaudación tributaria, éstas, como lo señala el autor Villeda Vanegas (2010), consistían en:

- a) Planes de acción específicos, aunque flexibles se desarrollaron para cada componente que se enfocaba en productos y definían criterios e indicadores de evaluación y desempeño; y
- b) Se establecerían criterios para asegurar la cuidadosa supervisión del proyecto, especialmente en lo concerniente a adquisiciones ... (p. 9).

El surgimiento de la Superintendencia de Administración Tributaria se alcanza finalmente a través del Decreto del Congreso de la República de Guatemala, número 1-98, la denominada como Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, cuerpo normativo que toma vigencia el día 21 de febrero del año 1998, y que a través del tiempo

ha sido objeto de varias reformas, siendo la última de ellas, las incorporadas por el Decreto 37-2016. Dentro de las consideraciones tomadas como fundamento para su creación se incluyen; la necesidad de que el Estado recaude con efectividad todos aquellos ingresos necesarios para alcanzar sus fines y obligaciones constitucionales, la necesidad de combatir la evasión, defraudación y el contrabando, así como la mejora de los procedimientos burocráticos y la prestación de mejor servicio al contribuyente.

En el Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (1998), establece que:

...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 atribuciones y funciones que le asigna la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios. (artículo 1).

Tal como lo establece la norma citada, la Superintendencia de Administración Tributaria se caracteriza desde su creación como una entidad descentralizada y con autonomía funcional, característica indispensable para llevar a cabo sus distintas funciones, ya que, por la naturaleza de la actividad recaudadora, y como órgano estatal no puede estar supeditada a ningún otro organismo de Estado. Además de ello, se le atribuye competencia y plena jurisdicción en todo el territorio nacional,

lo que guarda congruencia con ese principio de descentralización de la administración pública, y que finalmente también resulta ser indispensable para poder alcanzar los objetivos establecidos en la ley.

Así mismo, el Decreto 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, estableció que desde la fecha de su entrada en vigencia y dentro de un plazo de seis meses, la Superintendencia de Administración Tributaria, debía de organizarse, evaluar, establecer e implementar todos los procedimientos, mecanismo y sistemas necesarios para iniciar operaciones, en todo el territorio de la República de Guatemala, adquiriendo de forma ordenada y progresiva, las funciones, atribuciones y las competencias que en ese momento le correspondían y estaban bajo la competencia de la Dirección General de Rentas Internas y la Dirección General de Aduanas, ambas bajo dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas.

Finalmente, para que la Superintendencia de Administración Tributaria, pudiera iniciar sus operaciones, fue indispensable el conformar la estructura de dirección y administración, reclutar al recurso humano idóneo y adecuadamente calificado, adquirir los sistemas informáticos para las distintas operaciones tributarias, contables, financieras y de gestión administrativas y por supuesto la adquisición de las instalaciones o bienes inmuebles adecuados. Además de lo anterior, fue necesario integrar dos equipos de trabajo, que tenían bajo su responsabilidad el

encargarse de la transición de todas las funciones, atribuciones y competencias, tanto de la Dirección de Rentas Internas, como de la Dirección General de Aduanas.

Naturaleza

El termino naturaleza jurídica es de suma importancia en el derecho, ya que permite establecer la clasificación y la calificación que puede darse a un instituto jurídico dentro de las distintas áreas del derecho, además de lo anterior, la naturaleza jurídica permite establecer el marco legal idóneo en el que se desenvuelve el instituto jurídico en cuestión. Así pues, la naturaleza jurídica puede conceptualizarse, según el Banco de Vocabularios Jurídicos de Argentina (2016), como la:

Calificación que corresponde a las relaciones o instituciones jurídicas conforme a los conceptos utilizados por determinado sistema normativo. Así, por ejemplo, la naturaleza jurídica de la sociedad será la de un contrato plurilateral, desde la perspectiva de su constitución, y la de una persona jurídica, desde el ángulo de su existencia como organización. (pár. 1).

En ese orden de ideas, la naturaleza jurídica no es más que la concepción que debe de dársele a un instituto jurídico desde la perspectiva de las distintas áreas del derecho. Así pues, puede definirse que la naturaleza jurídica de la Superintendencia de Administración Tributaria se desarrolla dentro del ámbito del derecho administrativo, ya que, en este contexto, se desenvuelve y lleva a cabo la mayoría de sus funciones, atribuciones y deberes. Ahora bien, dentro del derecho administrativo la naturaleza

jurídica de la Superintendencia de Administración Tributaria se encuadra idealmente en el instituto del órgano administrativo, en virtud de sus características y principalmente porque es a través del órgano administrativo que el Estado manifiesta su voluntad.

De conformidad con lo expresado por el autor Agustín Gordillo (2019), el órgano administrativo puede definirse como:

...un medio para imputar una actuación o una voluntad al ente del cual forma parte, no constituye una persona diferenciada del mismo, sino que se confunde como parte integrante de él: No tiene, pues, derechos o deberes diferenciados de los derechos o deberes del ente del cual se desprende; su voluntad no es diferenciable de la voluntad de la organización a la cual pertenece, precisamente porque la voluntad a través de él expresada es en esa medida la voluntad de la organización... (p. 110).

En ese orden de ideas, puede afirmarse que la Superintendencia de Administración Tributaria figura como un órgano eminentemente administrativo, es decir, su construcción jurídica encuadra idóneamente en los preceptos del derecho administrativo guatemalteco. Y es, en esa calidad de órgano administrativo que el Estado de Guatemala, lleva a cabo todas las actividades relacionadas a la recaudación tributaria, el cobro de los tributos a los contribuyentes y la administración de los recursos adquiridos, manifestando la voluntad estatal, en el caso concreto, la voluntad relacionada a la recaudación de impuestos y con ello dando cumplimiento a las obligaciones y deberes que le impone la ley.

Además de lo anterior, la Superintendencia de Administración Tributaria, tal como lo establece su ley orgánica, figura como un órgano descentralizado, esto, en virtud de haber recibido las competencias y facultades que anteriormente ejercía el Ministerio de Finanzas Públicas, en cuanto a la administración del régimen tributario, evidenciando ese objetivo que persigue la descentralización, consistente en el descongestionamiento de actividades y servicios fundamentales que brinda el Estado. Finalmente cabe señalar que otra característica que distingue la naturaleza jurídica de la Superintendencia de Administración Tributaria es su autonomía funcional, facultad indispensable para alcanzar sus objetivos, ya que esto permite que no exista limitación o injerencia en su actuar frente al contribuyente.

Funciones y objetivo

De conformidad con lo establecido en la ley orgánica, la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene una serie de funciones encaminadas al cumplimiento de su objetivo principal, la administración tributaria; de conformidad con lo que se regula en el Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (1998), pueden destacarse como funciones principales las siguientes:

- ...a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado...
- ... d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;
- ...f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras:
- ... q) Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios. (artículo 3).

Estas funciones son llevadas a cabo, a través de las distintas unidades y departamentos específicos creados según las necesidades la Superintendencia de Administración Tributaria, las cuales pueden ser de inspección, investigación y verificación. Finalmente, se concluye que el objetivo específico que le asigna la ley a la Superintendencia de Administración Tributaria no es más que ejercer con exclusividad la administración tributaria, es decir, el llevar a cabo toda esa serie de actividades y funciones relacionadas directamente con la recaudación, el control y la fiscalización de los tributos que se generen dentro del territorio nacional, producto de las relaciones y actividades de los contribuyentes.

Competencias

Dentro del contexto de la administración pública, es sabido que está, posee un conjunto de poderes o facultades, de las cuales puede hacer uso frente al administrado, con el objeto de alcanzar sus fines u objetivos. Sin embargo, para ejercer este conjunto de potestades, la administración

pública debe de tomar en cuenta una serie de principios que rigen su actuar, ya que estos permiten que dichas acciones se encuentren apegadas al ordenamiento jurídico vigente. Es por ello, que se concluye que, en la ley se establece ese conjunto de facultades, atribuciones o poderes que se le atribuyen a una entidad u organismo estatal, y es este aglomerado de facultades, atribuciones o poderes a los que se conocen comúnmente en el ámbito del derecho administrativo como competencia.

Existen un sin número de definiciones respecto al término competencia, específicamente dentro del ámbito del derecho administrativo, sin embargo, cabe destacar por su simplicidad lo expresado por el autor Guzmán Napurí (2008), quien define la competencia administrativa como:

La competencia administrativa es la aptitud legal expresa que tiene un órgano para actuar, en razón del lugar (o territorio), la materia, el grado, la cuantía y/o el tiempo. Se entiende por competencia, entonces, el conjunto de atribuciones de los órganos y entes que componen el Estado, las mismas que son precisadas por el ordenamiento jurídico. La importancia de la competencia es tal, que sin ella el acto administrativo deviene en nulo. (pár. 3).

En ese orden de ideas, se concluye que la competencia administrativa no es más que ese conjunto de atribuciones y funciones que puede y debe realizar un órgano o una entidad estatal, para el cumplimiento de sus objetivos y funciones, las que necesariamente deben de estar previamente reguladas en un cuerpo normativo. Además de lo anterior, cabe destacar que la competencia administrativa puede clasificarse en distintos tipos,

siendo las principales; la competencia según el territorio, la materia, el grado y la cuantía, esta clasificación dependerá de las funciones y servicios públicos que desarrolle cada uno de los órganos y entidades de la administración pública y los alcances que estos tengan.

Por su parte, la Superintendencia de Administración Tributaria, adquiere su competencia única y exclusivamente de parte del Congreso de la República, específicamente, en virtud de la entrada en vigencia del Decreto número 1-98, la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, lo cual guarda congruencia y cumple con el principio de legalidad tributario, consagrado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, y mediante el cual, dicha competencia administrativa no puede ser asignada por otro órgano de la administración pública, no solo por la disposición constitucional, sino también por esas características inherentes a la competencia, de no poder ser cedida, de no poder ser prorrogable y además de ser irrenunciable.

En lo que respecta a la Superintendencia de Administración Tributaria, la ley orgánica, señala que esta entidad tiene competencia en todo el territorio de la República de Guatemala, es decir que goza de competencia administrativa de tipo territorial, sin ningún tipo de limitación respecto a las circunscripciones departamentales o municipales. Dicha competencia territorial es otorgada específicamente para ejercer la administración del

régimen tributario, lo que implica el velar por la aplicación y el cumplimiento de la legislación tributaria, la implementación de todos los métodos de recaudación, el control y fiscalización de los tributos internos y aquellos que gravan el comercio exterior. Siendo la única excepción a estas facultas y atribuciones propias de la competencia territorial, aquellos tributos, tasas o arbitrios municipales.

Para el ejercicio de la competencia territorial, la Superintendencia de Administración Tributaria, se ha organizado a través de cuatro gerencias regionales, las cuales tienen a su cargo la ejecución y el control de la recaudación, en los departamentos adscritos a la región respectiva. De conformidad con lo establecido en el Acuerdo de Directorio número 007-2007, Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- (2018); las cuatro gerencias regionales son las siguientes:

- 1) Gerencia Regional Central ...
- 2) Gerencia Regional Sur ...
- 3) Gerencia Regional Occidente ...
- 4) Gerencia Regional Nororiente ... (artículo 49).

En lo que respecta a la competencia por razón de la materia, es lógico deducir que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene por excelencia, competencia sobre todo tipo de tributo, sin embargo, es necesario aclarar que hay ciertos tributos que se cobran en el Estado de Guatemala, pero que no son competencia de la Superintendencia de

Administración Tributaria, siendo el primero de ellos, el Impuesto Único Sobre Inmuebles, el cual es recaudado por las municipalidades cuando han adquirido la administración de éste, y en su defecto por el Ministerio de Finanzas Públicas. Como segundo caso, cabe mencionar el Impuesto de Herencias Legados y Donaciones, el cual es también recaudado exclusivamente por el Ministerio de Finanzas Públicas.

Infracciones y sanciones según el código tributario

Infracciones tributarias

Las infracciones no son más que aquellas conductas u omisiones que se tipifican en todo ordenamiento jurídico como las trasgresiones o violaciones a las distintas obligaciones o presupuestos establecidos por la ley, una infracción puede darse en todas las áreas del derecho, en el ámbito del derecho penal por ejemplo, son todas aquellas conductas tipificadas como delitos, en el ámbito del derecho civil, pueden considerarse como infracciones todas aquellas violaciones a los acuerdos de voluntad creados entre particulares y en el ámbito del derecho tributario, una infracción puede considerarse como el incumplimiento que se da a una norma de carácter fiscal, lo cual implica la violación de una obligación de carácter tributario, a continuación se pretende analizar los aspectos más relevantes de las infracciones tributarias.

Generalidades

Es fundamental, el poder establecer las concepciones generales y básicas relacionadas a las infracciones administrativas de carácter tributario, de allí la necesidad de analizar en primer término la definición de una infracción. Respecto a la definición usual del término infracción, es posible encontrar un sin número de propuestas expresadas por varios autores, según el punto de vista y la temática en la que se analice, sin embargo, de forma muy general el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (2023), establece que una infracción puede definirse como “una transgresión, quebrantamiento, incumplimiento de la ley, reglamento, convenio, tratado, contrato u orden” (pár. 1).

En ese mismo orden de ideas, es factible también mencionar lo expresado por el autor Delgadillo Gutiérrez (2018), quien define la infracción como: “aquella conducta que realiza u omite lo que la ley prohíbe u ordena, su comisión implica el incumplimiento de una obligación.” (p. 176). En consecuencia, puede concluirse que una infracción, será toda aquella conducta o acción voluntaria, que implique el incumplimiento, la omisión o la trasgresión de una norma o disposición legal, y que lleva aparejada una obligación, por lo que, al darse el incumplimiento o trasgresión de la norma, se tendrá como resultado directo para su autor, una consecuencia dentro del ámbito jurídico.

Concepto

En cuanto, al concepto de la infracción de carácter tributario, es fundamental traer a colación parte de la doctrina existente y los distintos conceptos establecidos por varios autores. Por su parte el autor Casellas Gálvez (2009), expresa que: “Las infracciones y sanciones tributarias adolecen de naturaleza recaudatoria, constituyen medidas represivas, intimidatorias y disuasorias que tienen como finalidad imponer castigos a los sujetos pasivos que vulneran el ordenamiento jurídico tributario” (p. 63). Así mismo, el autor Sosa (s.f), establece que la infracción tributaria es: “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria” (pár. 35).

En síntesis, los conceptos anteriores son considerados como los más acertados respecto a la naturaleza jurídica de la infracción tributaria, esto porque, en primer término, esclarecen que una infracción tributaria no pretende específicamente recaudar un tributo, es decir, su finalidad no está encaminada a una actividad recaudadora, sino por el contrario, su naturaleza es de carácter punitivo o persuasivo respecto al infractor o sujeto pasivo de la obligación tributaria. En consecuencia, la infracción tributaria es un castigo para el infractor de la norma tributaria, advirtiéndolo a todo aquel que pretenda infringir dicha norma e inclusive generando de forma coactiva una cultura tributaria en la población.

En cuanto a un concepto legal, el Código Tributario (1991), brinda de modo similar la siguiente conceptualización:

Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancia o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal. Cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones tributarias contenidas en el artículo 85 de este Código Tributario, se procederá de conformidad con lo establecido en el artículo 86 de este mismo cuerpo legal. (artículo 69).

En ese sentido, la norma legal en materia tributaria establece un concepto que se encuentra conformado por varios elementos, en primer término, la infracción tributaria puede manifestarse tanto como una acción u omisión que tenga como resultado la violación de la normativa tributaria, en segundo término, se establece una clasificación respecto a las normas en materia tributaria, siendo estas de índole sustancial y de índole formal. Las primeras hacen referencia a todos aquellos presupuestos regulados en la ley y que son considerados como hechos generadores de impuestos, es decir, que tienen implícito el objetivo del pago de un impuesto. En el caso de las normas formales, comprenden todas aquellas obligaciones que tienen por objeto la realización de ciertas actividades o la abstención de estas, por ejemplo: la obligación de presentar la declaración de impuestos y la obligación de emitir factura al brindar un servicio o realizar una venta.

Asimismo, como otro elemento brindado por el concepto legal analizado, destaca que la Superintendencia de Administración Tributaria figura como el órgano encargado de aplicar las sanciones que se originen en

virtud de la comisión de una infracción tributaria. Es decir, se delega esta atribución con exclusividad a un órgano administrativo, siguiendo los procedimientos establecidos en las leyes tributarias. Así también, el artículo citado, establece una diferenciación clara respecto a las acciones u omisiones, que se consideran como infracciones tributarias, es decir aquellos que se deben de sancionar y resolver dentro del ámbito del derecho administrativo y aquellas que se trasladan al ámbito del derecho penal, o sea, aquellas que se encuentran reguladas en el Código Penal guatemalteco y que deben de ser resueltas ante un órgano jurisdiccional en materia penal.

Clasificación doctrinal

En toda investigación es de suma importancia el resaltar los distintos estudios y criterios que han sido plasmados por todos aquellos grandes intelectuales, quienes se han dedicado con empeño al estudio de las distintas áreas del derecho. Una clasificación de índole doctrinal no es más que aquella lista o relación ordena de distintos elementos o conceptos, creada a partir del criterio y de los conocimientos que tenga el autor de la misma, toda clasificación permite el conocer de forma más específica y detallada el contenido de un instituto jurídico y con ello es posible generar una opinión idealmente fundamentada respecto al tema que se analiza, de allí la importancia de incluir parte de los aspectos doctrinales de distintos

autores en relación a la forma en que pueden clasificarse las infracciones tributarias.

Delitos y faltas

En este caso, dicha clasificación se sustenta en la gravedad que implica la acción u omisión constitutiva de violación a la norma tributaria, dicha gravedad permite determinar si el conocimiento, juzgamiento y la determinación de la sanción, dependerá de un órgano jurisdiccional o de un órgano administrativo como la Administración Tributaria. De allí puede evidenciarse la división legal entre infracciones tributarias reguladas en el Decreto número 6-91, el Código Tributario, las cuales son de conocimiento exclusivo de la Superintendencia de Administración Tributaria y las infracciones tributarias tipificadas como delitos y que se encuentran reguladas en el Decreto número 17-73, el Código Penal, dichas infracciones son de conocimiento exclusivo de los órganos jurisdiccionales especializados en la materia.

Acciones dolosas y culposas

En este caso, esta clasificación doctrinal se sustentan en la existencia o ausencia de intencionalidad, por parte del sujeto activo de la relación jurídico tributaria, para llevar a cabo la acción u omisión consistente en una infracción tributaria. El dolo, siempre representa la intencionalidad

de llevar a cabo una acción o abstenerse de la misma, teniendo pleno conocimiento de lo que se está realizando y de las consecuencias jurídicas que se van a generar, cabe señalar lo manifestado por el autor Jiménez de Asúa (1997), quien se refiere al dolo como:

...un resultado típicamente antijurídico, con conciencia de que se quebrante el deber, con conocimiento de las circunstancias de hecho y del curso esencial de la relación de la causalidad existente, entre la manifestación humana y el cambio en el mundo exterior, con su voluntad de realizar la acción y con representación del resultado que quiere o ratifica. (p. 243).

Por su parte, la culpa, se manifiesta cuando la acción u omisión considerada como infracción tributaria, se realiza promovida por tres elementos fundamentales; la negligencia, la imprudencia y la impericia del sujeto activo de la infracción tributaria, es decir del contribuyente. Al respecto de la culpa, la autora Amuchategui Requena (2012), la define como:

La culpa es el segundo grado de culpabilidad y ocurre cuando se causa un resultado típico sin intención de producirlo, pero se ocasiona por imprudencia o falta de cuidado o de precaución, cuando pudo ser previsible y evitable. La doctrina le llama delito culposo, imprudencial o no intencional. (p. 96).

En otras palabras, y dentro del contexto tributario, la culpa tiene lugar cuando se lleva a cabo una acción u omisión sin estar motivada por una intencionalidad, es decir, sin ese conocimiento y deseo de infligir la norma, sino más bien, ocasionada por el descuido, falta de diligencia o precaución por parte del contribuyente para realizar a cabalidad el

cumplimiento de sus obligaciones tributarias, por ejemplo, el presentar sus declaraciones tributarias dentro de los periodos establecidos por la Administración Tributaria, el llevar a cabo actividades que impliquen prestar un servicio o vender un producto, sin estar debidamente registrado y autorizado o el ingresar al territorio de la República con bienes sin ser declarados en las aduanas respectivas.

Instantáneas o continuas

En este caso, dicha clasificación doctrinal, se sustenta en el elemento temporal, es decir, el tiempo o plazo que se prolonga la acción u omisión tipificada como infracción tributaria. Al respecto la autora Cajas Portillo (2017), señala que: “Las infracciones instantáneas se llegan a consumir y se agotan en el momento en el cual se cometen y las continuas son las infracciones que persisten hasta que el sujeto cesa de cometer los actos violatorios” (pág. 36). En otras palabras, las infracciones consideradas como instantáneas se cometen, perfeccionan y finalizan en una sola acción u omisión, por ejemplo, la omisión de emitir la factura respectiva al prestar un servicio; mientras que las infracciones continuas, se prolongan durante un tiempo indefinido, hasta que el contribuyente solventa su situación jurídica, por ejemplo, cuando se han omitido varias declaraciones de impuestos durante varios meses o incluso años.

Simple o complejas

En lo que respecta a esta clasificación, la misma tiene dos elementos medulares, en primer término, la cantidad de bienes jurídicos que se violentan al momento en que se da la acción u omisión tipificada como infracción tributaria, y, en segundo término, la cantidad de acciones u omisiones que son realizadas por el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria, es decir, el contribuyente. Respecto a dicha clasificación la autora Cajas Portillo (2017), indica que: “... las simples son aquellas en las que una sola conducta transgrede una sola norma legal. Las complejas son aquellas que infringen varios bienes jurídicos por medio de hechos diversos que constituyen por si una infracción” (p. 37).

Clasificación legal

Es menester analizar la clasificación legal que se establece dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, toda vez que, es el marco legal dentro del cual la Administración Tributaria, debe de desarrollar su función fiscalizadora y sancionadora; por excelencia el Código Tributario (1991), taxativamente plantea una clasificación, siendo está la siguiente:

1. Pago extemporáneo de las retenciones
2. La mora.
3. La omisión del pago de tributos.
4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria
5. El incumplimiento de las obligaciones formales.
6. Las demás que se establecen expresamente en este Código... (artículo 71).

Pago extemporáneo de las retenciones

De conformidad con lo regulado en el Código Tributario (1991), el pago extemporáneo de las retenciones puede definirse legalmente como aquella infracción tributaria que cometen:

Quienes actuando en calidad de agente de retención o de percepción o contribuyentes del Impuesto al Valor agregado no enteren en las cajas fiscales correspondientes, dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, los impuestos percibidos o retenidos o el Impuesto al Valor Agregado... (artículo 91).

Respecto a dicha infracción, pueden identificarse dos elementos principales, el primero de ellos es el elemento personal. En este caso, la infracción tributaria de pago extemporáneo de tributos retenidos, percibidos y del impuesto al valor agregado, solo podrá ser cometida por aquellos sujetos que, de conformidad con las normas tributarias, tengan la calidad de agentes de retención o de percepción del impuesto al valor agregado, es decir, que tengan el estatus de colaboradores o responsables de ciertas obligaciones tributarias. Por otro lado, como segundo elemento, en esta infracción tributaria la acción u omisión consiste en incumplir dentro del plazo legal, con la rendición de cuentas a la administración tributaria respecto de los impuestos retenidos o percibidos.

La mora

De conformidad con lo establecido en el Código Tributario (1991), la mora como infracción tributaria puede definirse legalmente, como aquella en que se incurre cuando: “el contribuyente paga la obligación tributaria después del plazo fijado por la ley para hacerlo” (artículo 92). En lo que respecta a dicha infracción tributaria, pueden también identificarse dos elementos fundamentales, el elemento personal, figura como aquel individuo que tiene la calidad específica de contribuyente, es decir, aquellos individuos que, de conformidad con la ley, llevan a cabo actividades consideradas como un hecho generador de una obligación tributaria. Por otro lado, la acción u omisión constitutiva de la infracción tributaria, no es más que el retardo o cumplimiento extemporáneo de la obligación tributaria.

Omisión del pago de tributos

Una omisión no es más que la abstención en la realización de una acción indispensable para alcanzar un fin, la acción que se deja de realizar puede tener el carácter de obligatoria, como es el caso del pago de los tributos, cuyo incumplimiento acarrea la aplicación de una sanción de carácter administrativo. Al tenor de lo establecido en el artículo 88 del Código Tributario (1991), la omisión del pago de tributos como infracción administrativa de carácter tributaria, puede definirse legalmente como

aquella que: “se constituye por la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, detectada por la administración tributaria siempre y cuando la falta de determinación no constituya delito”. (artículo 88).

En ese orden de ideas, la infracción de omisión de pago de tributos tiene como elemento personal a aquel individuo que tiene la calidad de contribuyente ante la administración tributaria, como ha quedado apuntado, el contribuyente es todo aquel individuo que realiza actividades constitutivas de un hecho generador de obligaciones tributarias. Así mismo, el acto constitutivo de la infracción tributaria consiste en una omisión y ausencia de la determinación de la obligación tributaria o una determinación inexacta de la misma. Destaca que, para que se perfeccione dicha infracción tributaria, es necesaria que la ausencia de la determinación de la obligación o el error en la misma debe de ser identificada por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria

En lo que respecta a la infracción tributaria consistente en la resistencia u oposición a la acción fiscalizadora que lleve a cabo la Superintendencia de Administración Tributaria, el Código Tributario (1991), taxativamente regula lo siguiente:

Constituye resistencia cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, después de vencido el plazo improrrogable de tres (3) días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter contable o financiero. (artículo 93).

Respecto al análisis del precepto legal citado con anterioridad, cabe destacar una serie de elementos, en primer lugar, la norma establece que puede incurrirse en resistencia tanto por acción u omisión, que implique o pretenda obstaculizar todas aquellas actividades que realice la Administración Tributaria en su labor fiscalizadora, entre estas actividades por mencionar algunas, se encuentran; el requerimiento de documentos o de cualquier tipo de información, el acceso a archivos, libros o cualquier tipo de documento relacionados a la obligación de pago de impuestos del contribuyente, e inclusive la inspección o verificación de cualquier local, establecimiento comercial o industrial y de los medios de transporte que puedan utilizarse en actividades comerciales o industriales del contribuyente.

Como segundo elemento, para la comisión de la infracción tributaria de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, se requiere que exista un requerimiento directo, mediante una notificación realizada través de los medios legales por parte de la Administración Tributaria, dicha notificación debe de comunicar al contribuyente la intención de llevar a cabo cualquiera de las acciones fiscalizadoras ya mencionadas. Además de ello, puede incluirse como un elemento

característico de esta infracción, el elemento de la temporalidad, ya que la norma citada establece un plazo improrrogable de tres días que debe de contarse a partir del día siguiente de la notificación, una vez vencido dicho plazo se tendrá por consumada plenamente la infracción tributaria que se analiza.

El incumplimiento de las obligaciones formales

Respecto al incumplimiento de las obligaciones formales, el Código Tributario (1991), establece claramente una serie de acciones u omisiones que son consideradas como deberes formales del contribuyente y de todos aquellos individuos que pueden considerarse como obligados ante la Superintendencia de Administración Tributaria, por destacar las más relevantes pueden citarse las siguientes:

- ... 1. Omisión de dar aviso a la Administración Tributario de cualquier modificación o actualización de los datos de inscripción...
- ... 2. Omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria –NIT- o de cualquier otro requisito exigido en declaraciones y recibos de tributos...
- ... 4. No llevar al día los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas...
- ... 17. Emitir en forma ilegible, borrosa o incompleta, facturas, facturas especiales, notas de débito, notas de crédito, u otros documentos que la Administración Tributaria haya autorizado... (artículo 94).

Recapitulando, la infracción tributaria de incumplimiento de las obligaciones formales, implica toda acción u omisión que trasgreda aquellas obligaciones de carácter general, es decir, aquellas obligaciones

que son impuestas a la gran mayoría de los individuos que tiene la calidad de contribuyentes o de responsables ante la Administración Tributaria, dichas obligaciones son de carácter ordinario, ya que están presentes y deben de realizarse en todas aquellas actividades que son constitutivas de un hecho generador de obligaciones tributarias, tal es el caso de la obligación de extender y exigir una factura cuando se presta o adquiere un bien o servicio, o la obligación básica de llevar al día los libros contables que impone el Código de Comercio a todas aquellas personas que tienen la calidad de comerciantes.

Sanciones

La sanción puede ser conceptualizada desde distintos puntos de vista, tomando en consideración principalmente el área de derecho en la que se analiza, sin embargo, en principio se considera como el efecto natural que se origina de la infracción a una norma legal. En este contexto, cabe señalar lo expresado por el autor Ossorio (2019), quien conceptualiza la sanción como: “la pena o castigo que la ley prevé para su aplicación a quienes incurran o hayan incurrido en una infracción punible” (pág. 688). El anterior concepto, se perfila a la sanción como una manifestación de la facultad coercitiva que ostenta el Estado, no solo limitándose en el medio de coacción para el cumplimiento del ordenamiento jurídico, sino también considerándolo un disuasivo para evitar que una mayor cantidad de individuos infrinjan las leyes.

Dentro del ámbito del derecho administrativo, la sanción también figura como un elemento indispensable para hacer cumplir todas aquellas disposiciones y reglamentos necesarios para que la Administración Pública pueda cumplir con sus fines, en este contexto la sanción es definida por el autor Cajas Portillo (2017), de la siguiente manera:

La principal razón de ser de la Administración pública, son los administrados y el cumplimiento de su finalidad, que es el bien común, el que realiza a través de los servicios públicos. Pero las normas que la Administración impone a los particulares para el cumplimiento de su finalidad son de carácter imperativo y cuando por cualquier razón son violadas estas normas, se incurre en lo que se denominan faltas administrativas, lo que en lógica consecuencia jurídica deviene de la sanción administrativa. (p. 40).

En otras palabras, dentro del contexto del derecho administrativo, la sanción puede considerarse como parte de las facultades y competencias que la ley otorga a la administración pública, para llevar a cabo sus distintos fines. La sanción figura como el método de castigo que aplica la administración pública a toda aquella persona individual o jurídica que incurra en cualquier acción u omisión que está tipificado en las leyes administrativas como una falta de esta índole. Cabe destacar, que dentro del ámbito administrativo la sanción normalmente implica una afectación de carácter pecuniario, de allí que es común que implique el pago de una multa o suma de dinero, sin embargo, además de la ya mencionada, existen otras sanciones administrativas que pueden limitar distintos derechos de los administrados.

Elementos de las sanciones

La sanción administrativa, puede ser analizada también respecto a su composición, es decir tomando en consideración aquellos componentes que resultan fundamentales para su existencia dentro del campo jurídico. Destacan una serie de elementos indispensables según lo señala el autor Cajas Portillo (2017), entre los cuales se mencionan los siguientes:

a. Tipicidad

La tipicidad se refiere al requerimiento de que la sanción administrativa en materia tributaria necesariamente debe estar plenamente regulada en la ley...

b. Retribución

El elemento de la retribución no es más que el objeto o fin primordial que busca el Estado a través de la sanción administrativa... (p.p.41-42).

Clasificación de las sanciones

Como todo instituto del derecho, al realizar un análisis respecto de la figura jurídica de la sanción, es posible establecer un sin número de clasificaciones doctrinarias, es decir, una serie de categorías o de clases de sanciones, las cuales resultan de suma importancia para establecer distintos criterios y puntos de vista, pero sobre todo para determinar los efectos y la trascendencia que puede tener el instituto jurídico de la sanción respecto del sujeto pasivo de la misma, según el área del derecho en la que se analice. Sin embargo, de modo simplificado la sanción administrativa y más específicamente la sanción dentro del ámbito del

derecho tributario puede clasificarse en dos tipos principales, siendo estos los siguientes:

No pecuniarias

Las sanciones no pecuniarias, son todas aquellas que no tienen por objeto el afectar directamente el patrimonio o recurso del sancionado, en ese orden de ideas, en el ámbito del derecho tributario, las sanciones no pecuniarias son todas aquellas que no tienen por objeto la imposición de alguna multa o imposición del pago de una cantidad de dinero, dentro de ellas a modo de ejemplo se pueden mencionar; la sanción de cierre temporal de negocio, la cual será analizada a profundidad en el presente trabajo, así también es factible mencionar la sanción de decomiso de materiales o productos que son objeto de una infracción de carácter tributario, como ha quedado plasmado, ambas sanciones principalmente limitan las actividades de índole comercial o de prestación de servicios a las que se dedique el contribuyente sancionado, más no implican el pago de una suma de dinero.

Pecuniarias

Dentro del ámbito del derecho administrativo, las sanciones de carácter pecuniario o patrimonial son las más comunes, principalmente por el grado de efectividad que éstas pueden tener para coaccionar al infractor

al cumplimiento de sus obligaciones, en ese sentido, las sanciones pecuniarias son todas aquellas que tiene por objeto la imposición al contribuyente del pago de una suma de dinero a favor del Estado, cabe señalar que en el ámbito del derecho administrativo y tributario, la ley faculta para que la sanción pecuniaria pueda ser graduada por el órgano encargado de su imposición, atendiendo a la gravedad de la infracción que se esté cometiendo y la afectación a los intereses del Estado.

Objetivos de las sanciones

Al referirse a un objetivo, se hace alusión a la finalidad o meta que persigue un individuo o un instituto jurídico, en el contexto del tema que se analiza, el principal objetivo de las sanciones de carácter administrativo y tributario puede subdividirse en dos puntos de vista, tal como lo señala el autor Schlemenson (1992);

...que todos los contribuyentes la determinen y paguen en forma cabal, oportuna y voluntaria. La decisión que adopta el contribuyente no está influida por emociones ni por instintos, sino es el resultado de un frío proceso comparativo entre el cálculo de las ventajas e inconvenientes de actuar en una u otra forma: cumplir o no hacerlo... (p. 120).

En otras palabras, el objetivo principal de la sanción administrativa tributaria, se define desde los siguientes puntos; primero considerándola como un medio disuasivo y coercitivo, es decir que pretende intimidar al contribuyente al cumplimiento de las distintas obligaciones que le corresponden ante el Estado, ya que este tiene pleno conocimiento que al

no cumplirse las obligaciones será acreedor de la sanción respectiva, siendo está el otro punto a considerarse como parte del objetivo principal de la sanción administrativa tributaria, ya que se manifiesta como el efecto natural de la acción u omisión prescrita en la legislación y que va generar una afectación por el incumplimiento a la obligación del contribuyente.

Potestad sancionadora de la Administración Tributaria

La potestad puede interpretarse como un poder o autoridad que se ejerce por un individuo de forma exclusiva, y que dicho cumplimiento o ejercicio puede ser exigido frente a los demás, en el ámbito jurídico es común relacionar una potestad con una disposición jurídica, ya que si no existe la norma jurídica no puede ejercerse la potestad. De conformidad a lo establecido por el diccionario de la Real Academia Española (2023), una potestad puede ser definida como: “Dominio, poder o jurisdicción o facultad que se tiene sobre algo” (par. 1), en otras palabras, una potestad no es más que esa serie de facultades que tiene un individuo o entidad para llevar a cabo una serie de actividades. En ese contexto, la potestad sancionadora de la Administración Tributaria no es más que esa facultad única y exclusiva para imponer y ejecutar las sanciones tributarias que se establecen en el Código Tributario.

La sanción administrativa de inhabilitación del número de identificación tributaria

Número de identificación tributaria

La identificación tributaria resulta ser de suma importancia para las distintas actividades que desarrolla la administración tributaria, ya que esta permite el identificar inequívocamente tanto a una persona individual como jurídica que tenga obligaciones de carácter tributario, normalmente la identificación tributaria se lleva a cabo mediante un código único e irrepetible, que comúnmente se genera con caracteres alfanuméricos. En la actualidad la implementación de un código o número de identificación tributaria es sumamente empleado por los distintos estados en el mundo, ya que el aumento de la población de contribuyentes requiere la implementación de distintas herramientas o sistemas que permitan un efectivo control e identificación de cada uno de ellos, para que el órgano encargado de la administración tributaria pueda alcanzar los fines que la ley de designa.

Resulta un tanto complejo el poder encontrar una definición doctrinaria, específicamente relacionada al número de identificación tributaria, sobre todo dentro del ámbito de la doctrina del derecho tributario guatemalteco, por lo que, es necesario acudir a la definición legal establecida en las

normas de la materia. Al efecto el Código Tributario (1991), regula lo siguiente:

... La Administración Tributaria asignará al contribuyente un Número de Identificación Tributaria – NIT -, el cual deberá consignarse en toda actuación que se realice ante la misma y en las facturas o cualquier otro documento que emitan de conformidad con las leyes. Dicha Administración, en coordinación con los entes encargados del registro de personas individuales, debe establecer los procedimientos administrativos para que la asignación del Número de Identificación Tributaria – NIT -... (artículo 120).

En ese orden de ideas, la norma citada establece en primer término, la obligación que corresponde a todo contribuyente o responsable de obligaciones tributarias, a inscribirse ante la administración tributaria, lo que da a entender, que existen un registro de todos los contribuyentes o responsables de obligaciones tributarias, establecido y gestionado por la Superintendencia de Administración Tributaria. Por otra parte, dicho registro funciona en base a un número único e irrepetible denominado como número de identificación tributaria, por sus siglas -NIT-, el cual, de conformidad con la norma aludida, es asignado por la administración tributaria, y desde su asignación deberá de utilizarse por el contribuyente en todas aquellas actividades que correspondan de conformidad con la ley.

En el mismo sentido, resulta de suma importancia traer a colación lo regulado por la Ley del Registro Tributario Unificado y Control General de Contribuyentes (1971), el cual establece lo siguiente:

A cada persona o entidad que se inscriba en el Registro Tributario Unificado le será asignado un Número de Identificación Tributario (NIT), el cual le será comunicado oportunamente ...

El Número de Identificación Tributaria deberá ser usado en todas las relaciones mercantiles, laboral-patronales, transacciones financieras, gestiones administrativas y judiciales en toda otra operación o acto de índole similar que resulte gravada con algún impuesto o que se efectúe ante las Oficinas Administradoras de Impuestos. (artículo 3).

En ese contexto, la norma citada en primer lugar, hace referencia a la existencia del Registro Tributario Unificado y tal como lo señala la ley de la materia, dicho registro funciona como un sistema de control de la población que se encuentra en una condición económicamente activa y que tiene la obligación de inscribirse en el mismo, esto permite que la administración tributaria pueda realizar de mejor manera su actividad fiscalizadora y de control, pudiendo identificar inequívocamente a cada contribuyente u obligado. En segundo lugar, la norma aludida establece que, en el momento de la inscripción, se le asignara automáticamente al contribuyente un número de identificación tributaria, el cual, por imperio de la ley deberá de ser utilizado en todas aquellas actividades que se encuentren gravadas o afectas por algún impuesto.

En conclusión, el número de identificación tributaria es el medio que permite al Estado de Guatemala, tener un control y sobre todo una identificación inequívoca de todas aquellas personas individuales o jurídicas que tienen la calidad de contribuyentes ante la Superintendencia de Administración Tributaria. El número de identificación tributaria está conformado por una serie de caracteres alfanuméricos e irrepetibles y que, por mandato de las distintas normas en la materia tributaria, debe de ser

utilizado en todas aquellas actividades que se encuentran afectas a hechos generadores de impuestos y que son desarrolladas por los contribuyentes debidamente registrados en el denominado como Registro Tributario Unificado.

Principios constitucionales vulnerados por la imposición de la sanción administrativa de inhabilitación del número de identificación tributaria

El Estado de Guatemala, en virtud de su organización tiene esa facultad exclusiva de dictar y establecer unilateralmente las distintas normas jurídicas que rigen a la sociedad, en ese contexto; estas pueden ser de carácter civil, penal, laboral, administrativo y por supuesto en materia tributaria. En lo que respecta a la administración tributaria, las distintas normas especializadas en dicha materia, implican la creación de tributos e impuestos, hechos generadores de una obligación tributaria, las características de quienes pueden ser considerados como contribuyentes u obligados así como los actos u omisiones que pueden considerarse como infracciones y sus respectivas sanciones, todo este conjunto de instituciones y normas jurídicas emanan de esa facultad de creación inherente del Estado.

Sin embargo, dicha facultad y poder del Estado requiere un límite, ya que de lo contrario se podría incurrir en un abuso de poder, implicando que toda disposición y norma independientemente del área del derecho que

regule, tenga un carácter arbitrario, que más que regular limite y violente los derechos de los ciudadanos y contribuyentes. Este limite a las distintas facultades y poderes del Estado no son más que aquellos principios jurídico-constitucionales que se encuentran incluidos idealmente en la normativa suprema del ordenamiento jurídico guatemalteco, en la Constitución Política de la República de Guatemala, de allí la importancia de hacer mención de estos en la presente investigación.

Concepto de principio

Resulta fundamental el poder establecer un concepto referente a los principios en el ámbito jurídico, en virtud de su importancia dentro de las distintas áreas del derecho, su conceptualización tiene como fin el clarificar de forma idónea la temática que se pretende desarrollar, al respecto la autora Beladiez Rojo (1994), establece lo siguiente:

Son las ideas fundamentales o básicas del Derecho que lo definen y explican ontológicamente, los principios son la causa del Derecho Positivo, están en el origen del sistema normativo. Son las relaciones objetivas, el hilo conductor del ordenamiento jurídico. Son las columnas que sostienen el edificio jurídico. Son para la Ciencia del Derecho el equivalente de las leyes de la gravedad para la Física. (p. 29).

En ese orden de ideas, un principio pueden entenderse como una verdad absoluta y valida dentro de un ordenamiento jurídico instituido en una sociedad, el cual establece las directrices a seguir dentro de un área del derecho, como lo señala la autora, los principios se constituyen como ese hilo conductor en un área del derecho, que establece la forma de

interpretación que debe de realizarse de cada una de las normas e instituciones que le integren, la forma de aplicación de estas e inclusive, los fines o propósitos que se estén persiguiendo a través del ordenamiento jurídico como sociedad, además de lo anterior, el concepto analizado también resalta que un principio refleja el contenido del ordenamiento jurídico de un Estado, los fines y realidades que se viven en las dinámicas sociales, en un momento específico de su historia.

Principio de Proporcionalidad

El principio de proporcionalidad es de suma importancia para distintas áreas del derecho, como principio su aplicación es fundamental, específicamente en lo que se refiere a la proporción de las facultades con las que puede actuar el Estado. Al respecto, el Diccionario de la Real Academia Española (2022), establece que la proporcionalidad puede entenderse como aquella: “Propiedad de un tipo impositivo que se mantiene en una relación directamente proporcional con la base imponible o liquidable” (par. 2). Es evidente que la proporcionalidad como principio, siempre se encuentra ligada al ejercicio del poder público, entendiéndose como el límite o medida de gradación para el ejercicio del poder público y la aplicación de las sanciones respectivas.

Dentro del contexto del derecho administrativo, también cabe señalar lo que indica el autor Monterroso (2007), que establece: “que la proporcionalidad es la correcta distribución entre las cuotas, o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos gravados”. (pág. 57). En ese orden de ideas, el principio de proporcionalidad puede ser entendido desde dos puntos de vista, el primero de ellos, se refiere a la limitante que la norma establece respecto al ejercicio del poder público, es decir, que funciona para limitar las facultades del Estado, ya que estas deben de estar relacionadas con los fines que se persiguen. Así también, resulta de importancia para la imposición de sanciones o penas, ya que, en virtud del principio de proporcionalidad, las sanciones que se impongan deben de guardar congruencia y ser proporcionales con la conducta u omisión que se estuviere realizando.

Como segundo punto de vista, el principio de proporcionalidad puede también ser entendido estrictamente dentro del ámbito del derecho tributario, siendo este uno de los principios rectores y fundamentales en el derecho tributario respecto a la facultad del Estado de requerir el pago de tributos, esto porque, el principio de proporcionalidad implica que las cargas tributarias, impuestos o tributos que requiera el Estado, siempre tienen que tener relación directa y deben de estar perfiladas en función de las capacidades económicas de los contribuyentes o sujetos obligados,

aportando entonces cada uno de ellos, según las actividades a las que se dediquen y sobre todo según los ingresos que generen, pretendiendo con ello que la recaudación tributaria sea idealmente justa y adecuada.

En lo que respecta al principio de proporcionalidad, es factible considerar que ante la imposición de la sanción administrativa de inhabilitación del número de identificación tributaria se da una vulneración del mismo, toda vez que, dicha sanción administrativa implica la limitación al contribuyente para llevar a cabo cualquier tipo de gestión o trámite ante la Superintendencia de Administración Tributaria, esta limitación total puede ser considerada plenamente desproporcionada respecto a cualquier infracción, a las disposiciones u obligaciones tributarias, ya que como ha quedado plasmado, en virtud del principio de proporcionalidad toda sanción que se imponga por parte del Estado, debe de guardar congruencia con la infracción que se comete, por lo que nunca puede aplicarse una sanción que limite en su totalidad la facultad del contribuyente para realizar una petición o trámite ante la administración pública.

Principio de igualdad

El principio de igualdad se encuentra íntimamente ligado al tratamiento que deben de recibir los miembros de una sociedad, con respecto a la aplicación de la ley. Este principio es de suma importancia en todo ordenamiento jurídico ya que permite establecer un equilibrio justo y

adecuado respecto a la población y el trato que debe de ser dado por el Estado. En relación con la igualdad el autor Cabanellas (1989), señala que igualdad puede ser entendida como: “correspondencia, armonía y proporción entre los elementos integrantes de un todo” (p. 416). Es decir que, en virtud del principio de igualdad, se pretende establecer un orden armónico en la aplicación del ordenamiento jurídico, pretendiendo que todos los miembros de la sociedad sean tratados y percibidos en igualdad de condiciones ante la ley y los distintos órganos de Estado.

En el ámbito del derecho tributario, el principio de igualdad puede manifestarse, respecto a la obligación que corresponde a todos los miembros de la sociedad, de contribuir con el pago de tributos y colaborar en la adquisición de fondos por parte del Estado, pero tomando en consideración principalmente las condiciones económicas de cada ciudadano. El autor Rodríguez Lobato (1986), al respecto del principio de igualdad señala que: “el principio de igualdad significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias y, consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias” (p. 125). En ese orden de ideas, dentro del derecho tributario, el principio de igualdad implica que a iguales capitales corresponden iguales cargas tributarias, en otras palabras, a igual capacidad económica iguales obligaciones tributarias.

Así pues, es factible considerar que el principio de igualdad también es vulnerado ante la imposición de la sanción administrativa de inhabilitación del número de identificación tributaria, toda vez que su aplicación por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria no cuenta con un fundamento legal, por lo que, la Superintendencia de Administración Tributaria basa su actuar en el criterio del funcionario o empleado público que conoce y resuelve un caso concreto, lo que implica que al sancionar a un contribuyente con la inhabilitación de su número de identificación tributaria, puede realizarse de forma aleatoria, generando un trato desigual con los contribuyentes, ya que no existen criterios o aspectos que permitan determinar en qué condiciones de igualdad, es factible la imposición de dicha sanción administrativa.

El principio de legalidad tributaria frente a la sanción administrativa de inhabilitación del número de identificación tributaria

El principio de legalidad es de suma importancia en todo ámbito del derecho, toda vez que manifiesta en su esencia la primacía de la ley; es decir que, toda disposición e institución legal debe de tener desde su creación, aplicación y sus distintos procedimientos, un estricto apego a la ley, dejando de lado y estableciendo un límite para la arbitrariedad en la que pueda incurrir cualquier individuo en el ejercicio del poder público. El principio de legalidad tiene aplicación en todas las áreas del derecho y se encuentra regulado en distintos cuerpos legales, puede mencionarse

este, iniciando por la norma suprema, la Constitución Política de la República de Guatemala (1986), que regula respecto al principio de legalidad que “nadie está obligado a acatar órdenes que no se encuentren basadas en ley”. (artículo 5). Puede entenderse que no hay obligación, cuando se exige el cumplimiento de alguna conducta, sin un fundamento legal.

En lo que respecta, a la materia tributaria, el principio de legalidad encuentra su fundamento principal en la Constitución Política de la República de Guatemala (1986), norma que literalmente establece:

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: a) el hecho generador de la relación tributaria; b) las exenciones; c) el sujeto pasivo del tributo; d) la base imponible y el tipo impositivo; y f) las infracciones y sanciones tributarias... (artículo 239).

En ese sentido, en virtud del principio de legalidad en materia tributaria, se establecen una serie de límites dentro de los cuales la Administración Tributaria puede ejercer sus distintas facultades, siendo con exclusividad el Congreso de la República el organismo rector de esta materia, ejemplo de ello, es que solo el Congreso de la República, como ente creador de la norma y encargado de la facultad legislativa, tiene la potestad de crear y establecer impuestos ordinarios y extraordinarios, es decir que, mediante reglamentos o disposiciones administrativas la Superintendencia de

Administración Tributaria, no está facultada, ni tampoco puede crear algún tributo y hacer efectivo el cobro del mismo.

Así también, cabe señalar dentro del ámbito de interés de esta investigación, que en virtud del principio de legalidad tributario consagrado en la norma suprema, corresponde con exclusividad al Congreso de la República, el establecer todo lo relacionado a las infracciones y sanciones tributarias. En ese orden de ideas, puede concluirse que el catálogo de las infracciones y sanciones tributarias reguladas en el Código Tributario, es de número cerrado, por lo que, la sanción de inhabilitación del número de identificación tributaria trasgrede el principio de legalidad tributario, constituyéndose como una disposición arbitraria por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Fundamento legal de la sanción administrativa de inhabilitación del número de identificación tributaria

Como ha quedado plasmado, todo acto y disposición que lleve a cabo un órgano estatal requiere tener un fundamento legal, ya que, de este emana la facultad, pero también encuentra su límite respectivo. Al realizar el análisis correspondiente de las distintas sanciones tributarias, reguladas en el Código Tributario y demás leyes especiales de la materia, no se logra determinar ningún fundamento para que la Superintendencia de Administración Tributaria pueda aplicar la sanción de inhabilitación del

número de identificación tributaria. Por su parte la Administración Tributaria, argumenta que la imposición de esta sanción se fundamenta en la aplicación del artículo número tres, literal J, de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, y en virtud del cual, se le faculta para establecer normas internas que le permitan un efectivo cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.

Sin embargo, como ha quedado plasmado, la facultad de crear sanciones de índole tributario, corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, por lo que, en ese orden de ideas, la norma orgánica no pueda contradecir lo dispuesto en la norma suprema, ya que, como lo establece el artículo 239 de la Constitución Política de la República, toda disposición jerárquicamente inferior y las disposiciones reglamentarias que pretendan modificar las bases de recaudación o establecer procedimientos distintos, serán consideradas nulas de pleno derecho. Así pues, resulta factible determinar que la sanción administrativa de inhabilitación del número de identificación tributaria carece de un fundamento legal para su aplicación.

La sanción administrativa de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios

Sanción de cierre temporal

Dentro del ámbito del derecho tributario o fiscal, los términos empresa, establecimiento y negocio, no se refieren a un sujeto tributario como tal, que pueda ser sancionado, sino más bien la sanción que se puede imponer siempre recaerá sobre el propietario de estos, es decir el sujeto pasivo de la relación tributaria. Cabe señalar que existe una diferencia técnica entre los términos anteriormente mencionados, los que se encuentran contenidos y surgen de la existencia previa de la empresa, en ese orden de ideas, una empresa puede tener un número ilimitado de establecimientos, pero no es factible considerar que un establecimiento exista sin la previa existencia de la empresa y tanto la empresa como el establecimiento son considerados como un negocio.

Así pues, en este punto es importante aclarar, que no siempre donde hay un negocio, habrá una empresa, ejemplo de ello son todas las actividades de la economía informal, ya que este tipo de actividades se realizan sin cumplir con los distintos requisitos legales, tales como contar con una patente de comercio, con un nombre comercial, utilizarlo públicamente o realizar las declaraciones respectivas ante la administración tributaria. Es importante recalcar lo anteriormente mencionado, ya que la sanción de

cierre solo puede aplicarse a todas las empresas, establecimientos o negocios que cumplan con las distintas formalidades exigidas por la ley para llevar a cabo actividades de índole mercantil.

En síntesis, la sanción tributaria de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, únicamente puede ser impuesta por la Superintendencia de Administración Tributaria a personas individuales o morales que sean propietarias de alguna empresa, establecimientos o negocios que se encuentren debidamente constituidos de conformidad con las formalidades legales para el efecto, en consecuencia, su aplicación no es viable para todas las personas que se desenvuelven en el sector de la economía informal. Mediante la sanción de cierre temporal, un órgano jurisdiccional puede ordenar el cierre de uno o varios establecimientos mercantiles de una empresa específica, pero esto no necesariamente significa que también se dé el cierre de la empresa, ya que la misma puede seguir en funcionamiento, así también, puede darse que solo se ordene el cierre de la empresa, pero no de sus distintos establecimientos, esto dependerá del caso en concreto.

Cabe señalar, que la sanción de cierre temporal implica que la empresa, establecimiento o negocio que sea propiedad del contribuyente sancionado u obligado, sea cerrado por un plazo mínimo de diez días y un máximo de veinte días, plazo dentro del cual, el contribuyente está en la obligación de abstenerse de realizar cualquier actividad de índole

comercial en las instalaciones y con los medios de la empresa, establecimiento o negocio. Caso contrario dicha sanción puede duplicarse cuando se violenten las distintas medidas de seguridad como marchamos o cintas adheridas por orden del juez competente, también cuando estos se oculten o se cubran de la vista del público o cuando aun estando cerrado el establecimiento, empresa o negocio, siga siendo utilizado por el contribuyente sancionado.

Infracciones que originan el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios según el Código Tributario

Según lo establecido en el Código Tributario, existe una serie de acciones y omisiones que son consideradas como infracciones tributarias, a las que, se les puede aplicar la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios. Taxativamente el Código Tributario (1991), establece el listado de estas, siendo las más relevantes las siguientes infracciones:

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...
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 Tributario... (artículo 85).

Respecto a la norma citada, es posible resaltar que dos de las conductas motivantes de la aplicación de la sanción de cierre temporal, consisten en omisiones, específicamente las infracciones reguladas en los numerales uno y cuatro, en el primer caso la omisión consiste en abstenerse a emitir los documentos legales exigidos por las leyes tributarias y abstenerse a cumplir con las formalidades respectivas en cada caso, por su parte, en el numeral cuarto, la omisión consiste en dejar de cumplir con la obligación de solicitar la autorización de los distintos libros de contabilidad, exigidos por las normas mercantiles y demás leyes relacionadas. Finalmente, en los casos de los numerales dos y tres, las infracciones consisten en las acciones de emitir facturas o utilizar distintas maquinas relacionadas a las actividades tributarias, sin haber adquirido la autorización respectiva de la Superintendencia de Administración Tributaria.

El procedimiento para la aplicación de la sanción de cierre temporal

A continuación, se establece el procedimiento empleado para la aplicación de la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, de conformidad con lo establecido en el artículo 86 del Código Tributario, de forma general puede esbozarse de la siguiente manera: como punto inicial del procedimiento, se establece el conocimiento o determinación de la existencia de una acción u omisión que puede tipificarse como infracción por parte de los personeros de la Superintendencia de Administración Tributaria, dichas actuaciones deben

de hacerse constar por escrito para que posteriormente sirvan de fundamento a la solicitud que se debe presentar ante el juez de paz competente.

Luego de haberse hecho el requerimiento respectivo, el órgano jurisdiccional debe de señalar audiencia a efecto de escuchar a las partes procesales, pero sobre todo para que el supuesto infractor haga valer su derecho de defensa, manifestándose conforme a derecho y presentando las pruebas que se consideren idóneas para acreditar sus pretensiones y argumentos. Luego de haber escuchado a las partes y del diligenciamiento respectivo de las pruebas aportadas y diligenciadas en el procedimiento, el juez competente debe de dictar la resolución respectiva, la cual contendrá si este fuera el caso, la orden de cerrar temporalmente la empresa, negocio o establecimiento o por el contrario la desestimación de la aplicación de la sanción tributaria. Finalmente, los personeros de la Superintendencia de Administración Tributaria deberán de hacer efectiva la orden de cierre temporal de la empresa, establecimiento o del negocio sancionado.

Del análisis anterior, pueden destacarse los puntos siguientes; respecto a los sujetos que se ven involucrados en dicho procedimiento; figura como sujeto activo por excelencia la Superintendencia de Administración Tributaria, órgano administrativo cuya labor consiste en verifica la existencia de la infracción y una vez determinada la misma debe solicitar

la aplicación de la sanción respectiva al juez de paz competente. Respecto al sujeto pasivo, siempre figura como tal, el propietario, arrendatario o usufructuario de la empresa, establecimiento o negocio en el cual se determinó la comisión de la infracción, este puede ser tanto una persona jurídica como individual.

En lo que respecta al procedimiento propiamente dicho, cabe señalar que el Código Tributario regula de forma muy escueta e inclusive de forma ambigua, el procedimiento de aplicación de la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, regulando de forma muy general y sin ningún detalle las etapas y requisitos fundamentales que deben de cumplirse para el mismo, ante tal situación y supliendo las lagunas legales existentes en la norma, tal como lo indica el autor Paredes Morales (2007), los jueces de paz en la práctica tributaria, se han visto en la necesidad de aplicar supletoriamente el procedimiento del juicio por falta que está regulado en los artículos 488 y 491 del Código Procesal Penal, práctica que pudiera considerarse inadecuada, toda vez que su naturaleza es eminentemente para el conocimiento de infracciones a la norma penal y no a normas administrativas tributaria.

El debido proceso ante la sanción administrativa de cierre temporal

El debido proceso o también denominado por algunos doctrinarios y jurisconsultos como el derecho de defensa procesal, no es más que la facultad que toda persona tiene a ser oída o escuchada, en un marco de respeto de sus garantías y derechos fundamentales, en los plazos y procedimientos establecidos en la ley y ante un juez competente, objetivo, imparcial y previamente establecido, con jurisdicción y competencia para conocer y resolver cualquier imputación en su contra garantizando con ello el respeto irrestricto de sus derechos civiles, laborales, tributarios o de cualquier otra índole. Para la Corte Interamericana de Derechos Humanos (2013), el debido proceso puede ser concebido como aquel que:

Abarca las condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa de aquéllos cuyos derechos u obligaciones están bajo consideración judicial, a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos. (p. 15).

Recogiendo lo más importante, el debido proceso no es más que esa garantía que tiene carácter constitucional dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco y que implica la presencia de esa serie de características o condiciones, que tienen como único objeto, el asegurar que todo individuo pueda hacer valer sus derechos, dentro de un marco de igualdad y de seguridad jurídica, evitando principalmente con ello la arbitrariedad en el actuar y el ejercicio del poder por parte del Estado, poder que es ejercido mediante los órganos jurisdiccionales y por

cualquier autoridad administrativa, garantizándose que mientras no se cumplan las condiciones que prevé el principio del debido proceso, no es posible vulnerar, limitar o alterar los derechos de una persona.

Dentro del contexto de la aplicación de la sanción administrativa de cierre temporal de empresas, establecimiento o negocios, es factible concluir, que se da una vulneración al derecho del debido proceso, toda vez que existe ausencia de las condiciones mínimas que permitan limitar los derechos del propietario de una empresa, establecimiento o negocio, esto porque, se da la aplicación y ejecución de una sanción de carácter administrativo por un órgano jurisdiccional, sin que previamente dentro del ámbito procesal administrativo se agoten los procedimientos y recursos establecidos en la ley, es decir, se genera una alteración al debido proceso, propiciada por la ambigüedad y brevedad que resulta ser la norma contenida en el artículo 86 del Código Tributario.

El derecho de defensa ante la sanción administrativa de cierre temporal

El derecho de defensa es un derecho de carácter fundamental, con reconocimiento constitucional dentro del ámbito de la normativa internacional en materia de derechos humanos, el cual por excelencia debe de ser observado en todo tipo de procedimiento, tanto en el ámbito jurisdiccional como fuera de este. El autor Seco Villalba (1947), indica que el derecho de defensa:

... consiste en la posibilidad jurídica y material de ejercer la defensa de los derechos e intereses de la persona, en juicio y ante las autoridades, de manera que se asegure la realización efectiva de los principios de igualdad de las partes y de contradicción. Asimismo, constituye un derecho ilimitado, por ser un derecho fundamental absoluto. (p. 38).

Dicho de otra manera, el derecho de defensa no es más que aquel derecho inherente al ser humano, de orden constitucional y que faculta a todo individuo a poder defender sus derechos, con los medios y herramientas necesarias y en igualdad de condiciones respecto a cualquier otro individuo o autoridad estatal. Cabe destacar que el derecho de defensa está íntimamente vinculado al debido proceso, ya que ambos funcionan conjuntamente y se complementan en cualquier tipo de procedimiento. Así pues, dentro del marco de aplicación de la sanción administrativa de cierre temporal de empresas, establecimiento o negocios, es posible concluir que existe también una vulneración al derecho de defensa.

Dicha consideración se sustenta, en la alteración que posee el procedimiento de aplicación de la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, ya que, de lo verificado y resuelto por la Superintendencia de Administración Tributaria, se procede a la ejecución jurisdiccional por parte del juez de paz, obviándose la fase administrativa, en donde debería de otorgársele la oportunidad al contribuyente para defender sus derechos ante la Superintendencia de Administración Tributaria, e inclusive utilizar los distintos medios de impugnación dentro

del ámbito administrativo, todo lo anterior, se interpreta como una limitación al derecho de defensa del contribuyente.

Doctrina legal asentada por la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala, respecto a las sanciones administrativas del bloqueo del número de identificación tributaria y del cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios

Posteriormente al análisis de la normativa y la doctrina existente relacionada a la aplicación de la sanción administrativa del bloqueo del número de identificación tributaria y de cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios, corresponde analizar la doctrina legal que se ha generado por la Corte de Constitucionalidad. Cabe resaltar que la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad (1986), establece respecto de la doctrina legal lo siguiente:

La interpretación de las normas de la Constitución y de otras leyes contenidas en las sentencias de la Corte de Constitucionalidad, sienta doctrina legal que debe respetarse por los tribunales al haber tres fallos contestes de la misma Corte. Sin embargo, la Corte de Constitucionalidad podrá separarse de su propia jurisprudencia razonando la innovación, la cual no es obligatoria para los otros tribunales... (artículo 43).

La norma citada, establece dos preceptos respecto a la doctrina legal en materia constitucional, por una parte, establece que la interpretación que esté contenida en las distintas resoluciones de la Corte de

Constitucionalidad, tendrán la calidad de doctrina legal, una vez, se hallan emitido como mínimo tres fallos en un mismo sentido y en casos similares, al cumplirse los requisitos anteriormente mencionados, dicha doctrina adquiere un carácter obligatorio para todos los órganos jurisdiccionales en el territorio de la República. Por otra parte, la norma citada deja en claro, que, pese a la existencia de doctrina legal en un ámbito específico, que cumpla con los requisitos legales ya expuestos, es posible que se genere una resolución contraria o diferente, es decir, la Corte de Constitucionalidad tiene la libertad de cambiar la doctrina legal ya existente, en dichos casos, el cambio implementado no será obligatorio, salvo que cumpla con los requisitos de ley.

Respecto a la jurisprudencia o doctrina legal, también resulta importante poder exponer las posturas doctrinales existentes, plasmadas por aquellos jurisconsultos que han dedicado gran parte de su vida al estudio del derecho y en consecuencia de los distintos fallos emitidos por los órganos jurisdiccionales, por ello, cabe señalar lo manifestado por los autores Chacón de Machado et al (1990), quienes indican que:

En los sistemas de Derecho escrito, como el nuestro, la legislación es la fuente formal por excelencia. Pero las leyes, por muy casuísticas que sean, no logran prever todos los problemas que diariamente se presenta en la vida jurídica y por ello se hace necesaria la intervención de los tribunales para dar soluciones concretas a los conflictos que se van surgiendo con motivo de la aplicación de aquéllas. (p. 86).

En ese sentido, los autores citados señalan que, dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, la ley es la principal fuente formal del derecho, sin embargo, esta no es perfecta, ya que, aunque el legislador se esfuerce en establecer todos los supuestos o casos que pueden darse en el diario vivir de la sociedad guatemalteca, dicha tarea es imposible, ante las distintas dinámicas sociales existentes. De allí la importancia de la labor jurisdiccional, la cual va más allá de una simple aplicación de la ley, ya que implica la interpretación e integración de la norma acomodándola de la mejor manera a los casos que van llegando a los distintos órganos jurisdiccionales, complementado entonces, las imposibilidades de la ley. De allí que, como lo señalan los autores citados, la jurisprudencia o doctrina legal, puede llegar a considerarse como una fuente directa del derecho en el ordenamiento jurídico guatemalteco.

A continuación, se desarrolla el análisis respecto a la doctrina legal existente emanada por la Corte de Constitucionalidad, tanto en sentencias que resuelven el planteamiento de inconstitucionalidades en casos concretos, como de la apelación de acciones constitucionales de amparo, respecto a la aplicación de las sanciones administrativas de inhabilitación del número de identificación tributaria y de cierre temporal de empresas, establecimiento o negocios, impuestas por la Superintendencia de Administración Tributaria, con el objeto de establecer aquellos aspectos relevantes, criterios y consideraciones manifestadas por los magistrados

intervinientes en el pronunciamiento de las resoluciones consecutivas que constituyen doctrina legal en este marco.

Doctrina legal respecto al principio de legalidad que debe de regir a la Superintendencia de Administración Tributaria en su actuar general

En relación con el principio de legalidad, se analizó en los capítulos anteriores respecto a su importancia en todas las áreas del derecho, sobre todo dentro del ámbito del derecho administrativo, ya que este es el límite que la ley establece respecto del actuar de los distintos órganos administrativos. En materia tributaria, su relevancia radica en lo establecido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República, norma fundamental que establece aquellas facultades que únicamente puede realizar el Congreso de la República. En relación con el principio de legalidad, la Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado en un sinnúmero de resoluciones, sin embargo, para el efecto de la presente investigación, se analizan los expedientes 2914-2008 y 3461-2008, resaltando los aspectos más relevantes relacionados al principio de legalidad.

Dentro del expediente 2914-2008, en el que se promovió el recurso de apelación de sentencia de amparo, respecto a la imposición de decisiones emitidas por entidades que forman parte de la administración pública. En

lo que se refiere al principio de legalidad, la Corte de Constitucionalidad (2009), ha manifestado en el considerando segundo lo siguiente:

El principio de legalidad en materia administrativa, el cual debe ser observado por quienes desempeñan una función pública, dispone que todo actuar de la administración pública que incida sobre los derechos de un particular debe ser autorizado por el ordenamiento jurídico. En ese sentido un funcionario público solamente le está permitido realizar lo que una disposición normativa expresa le autoriza a hacer, y le está prohibido todo lo no expresamente autorizado. (p. 9).

En ese sentido la Corte de Constitucionalidad, deja expresamente claro el concepto que debe de tenerse respecto al principio de legalidad en materia administrativa, dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco. Dicho concepto establece por una parte, que el principio de legalidad debe de ser tomado en cuenta por todo aquel que lleva a cabo una función pública, independientemente de su jerarquía o integración, por otro lado y lo que resulta de suma importancia resaltar, es la consideración de que todo acto que lleve a cabo la administración pública que afecte o restrinja los derechos de los particulares, necesariamente deben de estar fundamentados y autorizados por el ordenamiento jurídico, de allí que se establece que el funcionario público solo hace lo que la ley le permita y le está prohibido todo lo que la ley no le permite.

En ese mismo sentido, dentro del considerando tercero de la sentencia de apelación de amparo que resuelve el expediente 2914-2008, de la Corte de Constitucionalidad (2009), establece respecto de la función pública lo siguiente:

... la función pública, por consiguiente, debe realizarse de acuerdo con un marco normativo, puesto que todo acto o comportamiento de la administración debe estar sustentado en una potestad que confiera el ordenamiento jurídico vigente. De ahí que si el funcionario público es el depositario de la autoridad y no puede hacer con esta potestad conferida sino lo que el ordenamiento jurídico le permite, todo aquello que realice fuera de esta autorización normativa se configura en un acto arbitrario, que deberá ser declarado inválido. (p. 9).

En ese orden de ideas, la Corte de Constitucionalidad, expresa en el fragmento extraído, que el ejercicio de la función pública requiere siempre de un marco normativo, es decir, requiere de un conjunto de normas debidamente organizadas para la realización de las distintas actividades de la administración pública, en consecuencia, todo aquello que se realice fuera de este marco legal implica la constitución de un acto arbitrario, alejado totalmente de la legalidad y que inclusive puede analizarse cómo antojadizo o caprichoso, dicho acto arbitrario nunca nace a la vida jurídica, toda vez que desde su concepción, carece de un sustente legal, en otras palabras carece de la validación del principio de legalidad.

En el considerando tercero de la sentencia del recurso de apelación de amparo, del expediente 3461-2008, resuelto por la Sala Tercera de la Corte de Apelaciones del ramo civil y mercantil, constituida en Tribunal de Amparo, respecto a las disposiciones tomadas por la Junta Monetaria, al respecto del principio de legalidad, en el contexto del caso citado, la Corte de Constitucionalidad (2009), señala lo siguiente:

... el régimen de legalidad constitucional que se preconiza en la actual Constitución Política de la República se establece que el ejercicio del poder “*está sujeta a las limitaciones señaladas por esta Constitución y la ley*” (artículo 152). Sobre este punto ya se ha pronunciado este Tribunal en la sentencia de doce de diciembre de mil novecientos noventa y seis (Expediente 914-96; Gaceta 42, página 46) ... (p. 6).

En ese orden de ideas, resalta en lo expuesto por la Corte de Constitucionalidad, que el principio de legalidad dentro de cualquier ámbito, tiene un fundamento eminentemente constitucional, específicamente en lo plasmado en el artículo 152, colocándole en la cúspide de la jerarquía normativa del ordenamiento jurídico guatemalteco, de allí, que el primer y principal límite al ejercicio de la función pública es la norma constitucional, seguida de las demás leyes aplicables a las distintas materias. El carácter constitucional del principio de legalidad implica también un grado de observancia y de exigencia mucho más riguroso para el funcionario público, quien siempre debe de tenerle en primer plano, al momento de su actuación.

En definitiva, el principio de legalidad dentro del ámbito administrativo resulta ser uno de los pilares fundamentales, ya que esté funge como el precursor de las facultades y atribuciones de todo funcionario público y órgano administrativo, pero también se establece como el límite dentro del cual se pueden ejercer dichas facultades y atribuciones de la administración pública. Dada su importancia, es que la Corte de Constitucionalidad siempre hace mención de este, toda vez que el principio de legalidad está presente en las distintas áreas del derecho, su

importancia radica en el valor que les otorga a las actuaciones de la administración pública, esto porque, cuando un acto se lleva a cabo fuera del marco de legalidad, es nulo de pleno derecho y en consecuencia sin ningún tipo de aplicación y exigencia.

Dentro del contexto del derecho tributario, también resulta de suma importancia el principio de legalidad, primeramente, porque en virtud de este, solo el Congreso de la República está facultado para la creación y establecimiento de las infracciones y sanciones de carácter tributario, es decir aquellas que se originan ante una acción u omisión que violenta una obligación de carácter fiscal, por lo que toda infracción y sanción que sea emitida por otro órgano, ya sea la Superintendencia de Administración Tributaria o cualquiera de sus dependencias, carece del valor y sustento legal necesario para su imposición a los contribuyentes. Y, en segundo término, la importancia del principio de legalidad puede centrarse en la ausencia de esa facultad de exigir o compeler el cumplimiento de las sanciones que se originen fuera del marco legal respectivo, toda vez que resultan nulas de pleno derecho.

En ese orden de ideas, se concluye que, de conformidad con el principio de legalidad en todo caso la Superintendencia de Administración Tributaria debe de apegar su actuar al marco legal existente en materia tributaria dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, siendo por excelencia el Decreto número 1-98, del Congreso de la República de

Guatemala, la denominada como Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, cuerpo normativo que regula las facultades, atribuciones y la estructura organizacional de dicha entidad, y como segundo cuerpo normativo que rige el actuar de la Superintendencia de Administración Tributaria, destaca el Decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, el Código Tributario, el cual regula las relaciones jurídicas que se establecen entre los obligados del cumplimiento de las obligaciones tributarias y el Estado de Guatemala.

Doctrina legal respecto a la infracción al principio de legalidad en materia administrativa consagrado en el artículo 154 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en el caso de la imposición de la sanción administrativa del bloqueo del número de identificación tributaria

En relación a la infracción del principio de legalidad específicamente en materia tributaria, regulado en el artículo 154 de la norma suprema, la Corte de Constitucionalidad, como máximo órgano en materia constitucional, se ha manifestado dentro de los expedientes 2224-2012, 4290-2014, 5332-2015, 2967-2018; lo que representa la existencia de más de tres fallos contestes e ininterrumpidos y en un mismo sentido, lo que implica que en dichos expedientes se ha establecido jurisprudencia en casos concretos relativos a la imposición de la sanción administrativa del bloqueo del número de identificación tributaria, por lo que su observancia

deviene en obligatoria para todo tribunal que conozca de casos similares, en virtud de tener carácter de doctrina legal.

Todos los expedientes anteriormente mencionados, se promueven como apelaciones de sentencias de amparo, figurando como sus interponentes o sujetos activos de la acción constitucional, contribuyentes a quienes se les impuso la sanción de bloqueo o inhabilitación del número de identificación tributaria, en virtud de encontrarse en una condición de incumplimiento de distintas obligaciones fiscales. Por otro lado, figuran como la otra parte procesal o sujetos pasivos de la acción constitucional, la Superintendencia de Administración Tributaria, ya que éste es el órgano que impone la sanción en cuestión. En lo que respecta al acto reclamado, todos los interponentes señalan que consisten en la sanción de inhabilitación del número de identificación tributaria, e indican como derechos violentados, el derecho de igualdad, de libertad, de trabajo, debido proceso, legalidad y derecho de defensa.

Para un mejor análisis, se verifican únicamente lo suscitado dentro de los expedientes 5332-2015 y 2967-2018, ya que como se menciona, en cada uno de los expedientes citados, la Corte de Constitucionalidad se manifiesta en un mismo sentido. Dentro del expediente 5332-2015, el interponente acude en apelación de sentencia de amparo contra la Superintendencia de Administración Tributaria, señalando como acto reclamado la providencia administrativa, emitida por la Intendencia de

Aduanas, órgano que forma parte de la estructura organizativa de la Superintendencia de Administración Tributaria y que en su actuar se fundamenta para el efecto en lo regulado en el artículo 12 del Decreto número 29-89, del Congreso de la República de Guatemala, la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila (1989), que literalmente establece lo siguiente:

Las empresas propiedad de personas, individuales o jurídicas que se dediquen a la actividad exportadora o de maquila bajo el Régimen de Admisión Temporal, gozarán de la suspensión temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación, con inclusión del Impuesto al Valor Agregado, sobre las materias primas, productos semielaborados, productos intermedios, materiales, envases, empaques y etiquetas, necesarios para la exportación o reexportación de mercancías producidas en el país, de conformidad con los listados autorizados en la resolución de calificación emitida por el Ministerio de Economía, hasta por un plazo de un (1) año contado a partir de la fecha de aceptación de la Declaración Aduanera de Importación o el Formulario Aduanero Único Centroamericano respectivo. (artículo 12).

Como puede evidenciarse, la norma citada se refiere específicamente a determinadas personas, ya sean individuales o jurídicas que tengan como actividad principal la actividad exportadora o de maquila; además el artículo citado otorga un beneficio consistente en la suspensión temporal del pago de algunos tributos, respecto a todas aquellas mercancías y materias primas fundamentales para la actividad exportadora y de maquila. Sin embargo, como es evidente en ninguna parte, la norma citada establece la posibilidad de aplicar una sanción de carácter administrativa, ni tampoco la facultad para que la Superintendencia de Administración Tributaria proceda a la inhabilitación del número de identificación

tributaria hasta el cumplimiento de las obligaciones que devienen de la norma señalada.

Al realizar el análisis de la norma que motiva la sanción administrativa, en el cuarto considerando de la sentencia de apelación de amparo del expediente 5332-2015, la Corte de Constitucionalidad (2015) señala lo siguiente:

... tal y como se afirmó con anterioridad, de la transcripción realizada se establece que no se encuentra regulada la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria –NIT–, como consecuencia o efecto de ningún tipo de circunstancia y mucho menos, que sea una facultad conferida a la administración tributaria para sancionar a determinado actuar o conducta, de ahí que sea factible concluir que la autoridad recurrida no tenía la facultad de suspender el número de identificación mediante el cual se identifica en lo tributario el contribuyente. (p. 11).

Recogiendo lo más importante, la Corte de Constitucionalidad en el caso concreto, manifiesta que no se encuentra ni existe fundamento legal que sustente la aplicación de la sanción de inhabilitación del número de identificación tributaria, en virtud de alguna acción u omisión que se considere violatoria de obligaciones tributarias, toda vez que, la norma en análisis solo se refiere al otorgamiento de un beneficio tributario y quienes pueden beneficiarse del mismo. Concluyendo entonces que la Superintendencia de Administración Tributaria no tiene alguna facultad que le permita bloquear o inhabilitar el número de identificación asignado como método de identificación de cada uno de los contribuyentes.

Así también, en el cuarto considerando de la sentencia de apelación de amparo del expediente que se analiza, la Corte de Constitucionalidad (2015), en lo que respecta al principio de legalidad, manifiesta lo siguiente:

Lo relatado con anterioridad permite evidenciar la producción de la violación al principio de legalidad que debe regir la función pública, contenido en los artículos 152 y 154 de la Constitución, el cual implica que todo actuar de la administración pública que incida sobre los derechos de un particular debe estar autorizado por el propio Texto Fundamental y el ordenamiento jurídico vigente ... (p. 11).

En ese orden de ideas, se evidencia el criterio establecido por la Corte de Constitucionalidad, estableciendo que ante la ausencia de un fundamento legal para la imposición de una sanción administrativa, en este caso de carácter tributario, se constituye como una flagrante violación al principio de legalidad en materia administrativa y que encuentra su fundamento legal en los artículos 152 y 154 de la norma suprema y en virtud del cual, todo acto que tenga alguna afectación sobre los derechos de los particulares, sean estos personas individuales o jurídicas, necesariamente debe de tener un fundamento legal, tanto en las normas constitucionales como en las demás leyes relativas a la materia en cuestión.

En el caso del expediente 2967-2018, el interponente acude en apelación de sentencia de amparo, dictada por la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, constituida en Tribunal de Amparo, resolución que se dictó a favor de la Superintendencia de Administración

Tributaria, señalando como acto reclamado que motivó la acción constitucional, la inhabilitación del número de identificación tributaria en virtud de existir varios ajustes y reclamos del pago de impuestos por omisos en los que incurrió el contribuyente apelante, lo que le limitó el llevar a cabo la solicitud de solvencia fiscal y actualización del Registro Tributario Unificado -RTU- a efecto de poder tramitar la cancelación inmediata y cese definitivo de una empresa constituida a su nombre.

Al respecto del fundamento de su actuar, en la imposición de la sanción administrativa de inhabilitación del número de identificación tributaria, la Superintendencia de Administración Tributaria argumenta lo siguiente en la sentencia de apelación de amparo, emitida por la Corte de Constitucionalidad (2019):

... tiene dentro de sus funciones y atribuciones verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias, sin embargo, en el presente caso el postulante pretende a través de la figura del amparo, evitar que se le exija el cumplimiento y pago de los omisos en los que ha incurrido como contribuyente, y que sin cumplir con su pago, los efectos de tal incumplimiento sean desvanecidos, lo cual es a todas luces improcedente, por lo que no existe agravio, ni violación a los derechos constitucionales que alega vulnerados... (p. 4).

En ese orden de ideas, la Superintendencia de Administración Tributaria solo invoca como fundamento legal de su actuar, la facultad de verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias, sin embargo, dicha facultad debe de regirse al principio de legalidad tributario y administrativo que se ha analizado extensamente en las páginas anteriores del presente artículo especializado, esto implica que dicha facultad de

verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias, no queda a libre discreción de los funcionarios o empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria, quienes no tienen permitido crear o imponer sanciones a los contribuyentes de forma antojadiza, sino única y exclusivamente aquellas que previamente están reguladas en cuerpos normativos que han sido emanados por el Congreso de la República de Guatemala.

En relación con la infracción al principio de legalidad en materia administrativa consagrado en el artículo 154 de la norma suprema, ante la imposición de la sanción administrativa del bloqueo del número de identificación tributaria, el considerando tercero de la sentencia de apelación de amparo del expediente que se analiza, la Corte de Constitucionalidad (2019), expone lo siguiente:

... el amparista señala como acto reclamado el “bloqueo” del número de identificación tributaria, por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, es pertinente indicar que esta Corte ha sostenido el criterio que dicha institución debe abstenerse de realizar tal inhabilitación en preeminencia del principio de legalidad que rige la función pública, contenido en los artículos 152 y 154 de la Constitución Política de la República, ... (p. 9).

Así pues, el máximo órgano en materia constitucional de la República de Guatemala, deja en claro, en los expedientes que se analizan, que se ha establecido como doctrina legal, que la Superintendencia de Administración Tributaria debe de abstenerse de llevar a cabo la imposición de la sanción administrativa de inhabilitación del número de

identificación tributaria, en virtud de la preeminencia y respeto al principio de legalidad regulado en los artículos 152 y 154 de la norma suprema, dicha aseveración, permite llegar a la siguiente conclusión, primeramente deja en claro la doctrina legal que existe al respecto de la sanción tributaria que se analiza y como se han resuelto casos similares, por otro lado, se evidencia la ausencia de una norma que regule y faculte a la administración tributaria para poder imponer dicha sanción y finalmente se concluye que su imposición implica una violación al principio de legalidad administrativo y tributario.

Doctrina legal respecto a la infracción al derecho de defensa consagrado en el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, causada por la sanción administrativa de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios

En cuanto a la infracción del derecho de defensa, regulado en el artículo 12 de la Constitución Política de la República, la máxima corte en materia constitucional se ha pronunciado en un mismo sentido, estableciendo un semejante criterio que se constituye como jurisprudencia de carácter obligatoria en el ordenamiento jurídico guatemalteco. Para el efecto, en primer lugar, cabe señalar lo establecido dentro del expediente de inconstitucionalidad en caso concreto número 2524-2005, resuelto por la Corte de Constitucionalidad, en el cual, figura como sujeto activo de la acción de inconstitucionalidad en caso concreto el contribuyente que se

ve afectado por la imposición de la sanción de cierre temporal de empresa, establecimientos o negocio, impuesta por el Juzgado décimo de Paz del Ramo Penal del departamento de Guatemala, por la otra parte, se constituyó como sujeto pasivo la Superintendencia de Administración Tributaria.

La norma que se reputa de inconstitucional, resulta ser el cuarto párrafo del artículo 86 del Código Tributario, en virtud de considerar que violenta el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, bajo los argumentos plasmados en la parte de antecedentes de la resolución de la apelación del auto que resuelve el incidente de inconstitucionalidad en caso concreto, emitida por la Corte de Constitucionalidad (2006), los cuales exponen lo siguiente:

... En el presente caso, la Superintendencia de Administración Tributaria, de forma unilateral, es decir, sin concederle audiencia arribó a la conclusión que cometió una infracción debido a que un inspector de esa dependencia dijo haber detectado la omisión de entregar factura por una venta realizada, lo que implica pretender ejecutar una resolución que carece de firmeza ... (p. 2).

Como ha quedado esbozado, el apelante argumenta, primeramente, que la Superintendencia de Administración Tributaria, dispone aplicar la sanción de cierre temporal, únicamente en virtud de verificar la existencia de la omisión de entrega de una factura, sin que se otorgue previamente al sancionado el derecho de defenderse, es decir, sin que se le otorgue la posibilidad de presentar los medios de prueba más adecuados, lo que

implica una violación flagrante al derecho de defensa de conformidad con la Constitución Política de la República de Guatemala, además de lo anterior, la sanción aplicada también puede considerarse como una ejecución anticipada de una resolución que carece de firmeza, en otras palabras, nunca se le otorga al sancionado la posibilidad de acudir a la vía recursiva para oponerse mediante los instrumentos legales a la sanción administrativa que se le aplica, lo que también puede interpretarse como infracción al debido proceso.

Al realizarse el análisis de los argumentos vertidos por la Superintendencia de Administración Tributaria, para la aplicación de la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, en el tercer considerando de la resolución de la apelación del auto que resuelve el incidente de inconstitucionalidad en caso concreto, emitida por la Corte de Constitucionalidad (2006), se establecen lo siguiente:

La norma transcrita en el párrafo precedente, evidentemente, colisiona frontalmente con el artículo 12 de la norma constitucional suprema, ello es así porque, conforme al artículo 19 del Código Tributario, las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, están limitadas por dicha norma al hecho de dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que se generen de las relaciones jurídico tributarias ... (p. 6).

En ese orden de ideas, puede interpretarse lo expuesto por la Corte de Constitucionalidad resaltando aspectos que son de suma importancia, primeramente señala que de conformidad con el Código Tributario y la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, sus

funciones se encuentran limitadas únicamente a acciones que se generen dentro del ámbito de las relaciones jurídico tributarias, es decir, aquellas que se establecen entre los contribuyentes y las obligaciones que adquieren ante la generación de tributos, lo que implica, que la Superintendencia de Administración Tributaria solo puede actuar dentro de ese marco normativo que se desenvuelve dentro del derecho administrativo.

En esa lógica, ante la imposición de una sanción de carácter administrativo, es necesario acudir a los procedimientos administrativos regulados tanto en el Código Tributario como en la Ley de lo Contencioso Administrativo, ya que toda sanción impuesta por la Superintendencia de Administración Tributaria tiene un carácter plenamente administrativo, por lo que su inobservancia implica una violación plena a ese derecho de defenderse, ya que no se le otorga al contribuyente la posibilidad de oponerse a la sanción, de aportar pruebas para sustentar su oposición y de poder utilizar la vía recursiva establecida previamente en la ley y de agotar esa fase administrativa, previo a que se ejecute la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios.

En el caso del expediente 342-2005, resuelto por la Corte de Constitucionalidad, figura como sujeto activo de la acción de inconstitucionalidad en caso concreto, el contribuyente que se ve afectado por la imposición de la sanción de cierre temporal de empresa, impuesta

por el Juzgado décimo del departamento de Guatemala, por la otra parte, como sujeto pasivo la Superintendencia de Administración Tributaria. La norma que se pretende declarar inconstitucional resulta ser el artículo 86 del Código Tributario, toda vez que se estima que violenta el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, la parte accionante manifestó como argumentos lo incorporado en la parte de antecedentes de la resolución de la apelación del auto que resuelve el incidente de inconstitucionalidad en caso concreto, dictada por la Corte de Constitucionalidad (2006), que literalmente rezan lo siguiente:

... Los jueces de paz a su discreción aplican el procedimiento de faltas que contempla el Código Procesal Penal, lo cual viola flagrantemente el artículo 12 constitucional, porque el contribuyente que acude a la audiencia que se señala carece de fundamento legal para poder proponer pruebas, impugnarlas, diligenciarlas y esencialmente ignora si al momento de producirse una resolución final, si ésta es impugnabile o no. En otras palabras, se viola el debido proceso desde el punto de vista material, pues el artículo objetado no contempla la revisión de lo resuelto por el juez de paz. Solicitó que se declarara con lugar el incidente de inconstitucionalidad en caso concreto. ... (p. 3).

Como es evidente, en el caso concreto, el contribuyente expone que la norma reputada de inconstitucional entra en confrontación con el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, toda vez que, se limita a regular que la solicitud de cierre debe de ser planteada ante el juez de paz del ramo penal que sea competente, a efecto de hacer cumplir la sanción de cierre temporal, no regulando el procedimiento específico que debe de aplicarse, lo que permite esa discrecionalidad para el juez de paz y que comúnmente se traduce a la aplicación del procedimiento de

faltas regulado en el Decreto número 51-92, del Congreso de la República de Guatemala, el Código Procesal Penal.

Lo anteriormente analizado, expone como el actuar del juez de paz en aplicación de la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, desnaturaliza totalmente el procedimiento del juicio por faltas, ya que, su objeto es conocer y resolver todas aquellas conductas que se encuentran tipificadas en el Decreto número 17-73, del Congreso de la República de Guatemala, el Código Penal, más no conductas que se llevan a cabo dentro del ámbito de aplicación del derecho administrativo, por lo que se evidencia una confrontación al derecho de defensa establecido en el artículo 12 de la norma suprema, ya que se aplican normas de carácter penal, para sancionar una conducta de carácter tributario administrativo, restringiendo al contribuyente de agotar la vía administrativa y de hacer uso de los recursos administrativos regulados en el Código Tributario y en la Ley de lo Contencioso Administrativo.

Al realizarse el análisis de los distintos argumentos vertidos por las partes procesales, el cuarto considerando de la resolución de la apelación del auto que resuelve el incidente de inconstitucionalidad en caso concreto, emitida por la Corte de Constitucionalidad (2006), se expone lo siguiente:

...al pretender aplicar una sanción dentro de un procedimiento que evidentemente no garantiza el derecho de defensa por sí mismo y obviamente tampoco, el principio jurídico del debido proceso, pues conforme lo expone el incidentante, dicho procedimiento conlleva un típico caso de ejecución de lo resuelto, en este caso, lo determinado por la

Superintendencia de Administración Tributaria, el cual no asegura una legítima defensa de parte del establecimiento infractor ... (p. 5).

Lo anteriormente transcrito, evidencia nuevamente la postura que sostiene la Corte de Constitucionalidad, respecto al procedimiento de aplicación de la sanción administrativa de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, exponiendo primeramente que la imposición de la sanción que se analiza, vía lo regulado en el artículo 86 del Código Tributario, se constituye como una ejecución de lo resuelto por la Superintendencia de Administración Tributaria, implicando una violación al derecho de defensa y debido proceso, ya que, previo a la ejecución de cualquier resolución, es necesario agotar las fases respectivas para que el afectado pueda hacer valer y defender sus derechos a través del ofrecimiento, propuesta y diligenciamiento de pruebas que sostengan su posición y de los distintos medios de impugnación, que en este caso, existen dentro del ámbito administrativo.

Por otro lado, también resulta importante resaltar, que la Corte de Constitucionalidad expone en el considerando citado, que, aunque la norma reputada de inconstitucional señala que el juez de paz debe de otorgar una audiencia en plazo de cuarenta y ocho horas para que las partes involucradas puedan manifestarse, esto no debe de interpretarse como el otorgamiento y respeto al derecho de defensa y del debido proceso, tan fundamental en el ordenamiento jurídico, ya que, lo idóneo

consistiría en agotar la fase administrativa ante la Superintendencia de Administración Tributaria y con ello permitir al contribuyente gozar de los medios y herramientas jurídicas necesarias para hacer valer sus derechos, tales como los recursos administrativos e inclusive el procedimiento judicial de lo contencioso administrativo.

En síntesis, la Corte de Constitucionalidad, sustentada en los expedientes que se analizan, la doctrina legal referente a la infracción al derecho de defensa contenido en el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, originada por la imposición de la sanción administrativa de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios en base a lo regulado en el artículo 86 del Código de Tributario, lo manifestado por la Corte de Constitucionalidad, permite arribar a la conclusión siguiente; en toda aplicación de una sanción de carácter administrativo, necesariamente debe de agotarse la vía administrativa, ante los órganos competentes, previo a ejecutar y aplicar la sanción que corresponda, por lo que la ausencia de esta etapa fundamental, implica una violación flagrante al derecho de defensa del contribuyente que sea sancionado por un juez de paz, de conformidad con lo regulado en el artículo 86 del Código Tributario.

Doctrina legal respecto a la infracción a la prohibición constitucional de no delegación de la función pública, consagrada en el artículo 154 de la Constitución Política de la República de Guatemala, causada por la sanción administrativa de cierre temporal de empresas, establecimiento o negocios

En lo que respecta, a la violación de la prohibición establecida en el artículo 154 de la Constitución Política de la República de Guatemala, consistente en la no delegación de la función pública, la Corte de Constitucionalidad, ha dejado asentada jurisprudencia o doctrina legal relativa a la misma y que surgen de la aplicación incorrecta de la sanción administrativa de cierre temporal de empresas, establecimiento o negocios, por vía del procedimiento regulado en el artículo 86 del Código Tributario. De forma general, una de las características principales de la función pública, es la imposibilidad de delegarla, es decir, que con exclusividad corresponde a quien se le atribuye por mandato legal, el ejecutar y hacerla efectiva, por lo tanto, a nivel constitucional como ordinario, no es posible delegar la función pública de forma antojadiza.

En este contexto, según lo suscitado dentro del expediente de inconstitucionalidad en caso concreto número 2524-2005, en el que la Corte de Constitucionalidad resuelve la apelación planteada en contra de la resolución emitida por el Juzgado décimo de paz del ramo penal, del departamento de Guatemala, figurando como accionante o sujeto activo,

el contribuyente que se ve perjudicado por la imposición de la sanción de cierre temporal de empresas, establecimiento o negocios, de conformidad con el procedimiento establecido en el artículo 86 del Código Tributario a requerimiento de la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro del expediente identificado, el accionante expone los siguientes argumentos, plasmados en la parte de antecedentes de la resolución de la apelación del auto que resuelve el incidente de inconstitucionalidad en caso concreto, dictada por la Corte de Constitucionalidad (2006);

... Al iniciarse el viciado procedimiento establecido en el artículo impugnado, la Administración Tributaria declina su facultad y obligación de conocer y resolver sobre acciones tributarias, delegando dicha facultad a un órgano jurisdiccional que es incompetente para conocer del asunto, ya que se está delegando una función pública que le compete a dicho órgano fiscalizador, esto de conformidad con el artículo 98 inciso 4 del Código Tributario, que dice: entre las atribuciones de la Administración Tributaria, está la de sancionar a los contribuyentes y responsables. El artículo 154 constitucional prohíbe tal delegación, lo legal, en todo caso hubiera sido darle audiencia respecto a la supuesta infracción imputada... (p. 2).

Como se evidencia, el accionante exponen como el procedimiento establecido en el artículo 86 del Código Tributario acarrea la delegación de la función pública que con exclusividad le corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, ya que se le delega la función de resolver, aplicar y ejecutar la sanción de cierre temporal de empresas, establecimiento o negocios a un órgano jurisdiccional, específicamente a los juzgados de paz, órganos jurisdiccionales que de conformidad con el Decreto número 51-92 el Código Procesal Penal, su competencia es exclusiva para el conocimiento de asuntos de naturaleza

penal y de los distintos procedimientos especiales regulados en el mismo cuerpo legal.

Al respecto, de la postura del accionante y de los distintos argumentos vertidos en el expediente analizado, el cuarto considerando de la resolución de la apelación del auto que resuelve el incidente de inconstitucionalidad en caso concreto establece el siguiente criterio pronunciado por la Corte de Constitucionalidad (2006):

En el caso de análisis, la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, traslada la aplicación de una medida de carácter administrativo a un órgano jurisdiccional, acarreado con ello, una delegación de función pública, lo cual, conforme a la norma contenida en el artículo 154 de la Carta Magna está tajantemente prohibido; además, el propio texto del Código Procesal Penal, no regula dentro de las funciones de los jueces de Paz Penal, ni de los jueces de Primera Instancia Penal, el que conozcan de esos asuntos. (p. 6).

Así también, puede evidenciarse el mismo criterio jurisprudencial en los expedientes 342-2005 y 550-2006, los cuales dejan en claro la doctrina legal relaciona a la infracción de la prohibición constitucional de no delegación de la función pública, contenida en el artículo 154 de la Constitución Política de la República de Guatemala, generada por la imposición de la sanción administrativa de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios. Lo expuesto por la Corte de Constitucionalidad, permite inferir que, al llevar a cabo el procedimiento de imposición de la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, se da una delegación prohibida, ya que, el

órgano administrativo que por excelencia está facultado para conocer lo relacionado a las infracciones tributarias delega la resolución y aplicación de la sanción a un órgano jurisdiccional.

Finalmente, además de las resoluciones ya mencionadas, resulta de suma importancia señalar lo resuelto en el expediente de apelación de sentencia de amparo número 1173-2016, dentro del cual la Corte de Constitucionalidad resuelve la apelación planteada por el contribuyente que se ve afectado y vulnerado en sus derechos fundamentales, por la aplicación del procedimiento de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, promovido por la Superintendencia de Administración Tributaria ante el Juzgado Octavo de Paz del Ramo penal del municipio de Guatemala, dentro del cual, la Corte de Constitucionalidad (2012), se refiere al procedimiento de la siguiente forma:

El procedimiento mediante el cual se tramita la solicitud de imposición de sanción de cierre temporal de establecimiento comercial por infracción tributaria tiene por objeto específico determinar si el contribuyente ha incurrido o no en la conducta tipificada en la ley tributaria como infracción, y en esa virtud, concluir en la procedencia o improcedencia de imponer la sanción regulada legalmente como consecuencia sobreviniente ante la comisión de aquella conducta. En ese sentido, es claro que el procedimiento de mérito no configura un proceso penal *per se*, cuyos fines se encuentran regulados en el Artículo 5 del Código Procesal Penal y que se centran en la averiguación de un hecho señalado por la ley como delito o falta. (p. 8).

Como es evidente, el máximo órgano en materia constitucional, establece una clara diferenciación respecto a la naturaleza del procedimiento tributario, es decir, el procedimiento para la imposición de la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, resaltando que su finalidad principal es la determinación de la existencia de una conducta realizada por el contribuyente, que implique la aplicación de la sanción que se analiza y que no se extrae del marco legal del derecho tributario, de allí, que también se deja en claro por la Corte de Constitucionalidad que este procedimiento no puede ser considerado como un proceso penal, ya que su objeto no guarda congruencia con los fines que se regulan en el artículo cinco del Decreto número 51-92, el Código Procesal Penal.

En ese orden de ideas, al establecerse que los juzgados de paz en materia penal, tienen competencia única y exclusivamente para el conocimiento de asuntos en los que se discute la existencia y la sanción de una conducta de naturaleza penal que se configura como delito o falta, y que el procedimiento de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios no se refiere a ningún delito o falta, se concluye que se da una delegación de funciones eminentemente administrativas, lo cual, como ha quedado expuesto en los párrafos anteriores, constituye una violación a la prohibición regulada en el artículo 154 de la Constitución Política de la República de Guatemala, y en consecuencia el órgano administrativo que

debería de conocer y resolver el procedimiento respectivo debe de ser la Superintendencia de Administración Tributaria.

Por todo lo anterior analizado, resulta importante establecer que es necesario considerar una adecuación más oportuna de la normativa existente en el Código Tributario, a efecto de evitar las infracciones que se dan a la Constitución Política de la República de Guatemala, y con ello hacer valer la jerarquía de la norma suprema dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, así como de la jurisprudencia vertida por la Corte de Constitucionalidad, con el objetivo hacer valer los fines y deberes primordiales del Estado de Guatemala, garantizando derechos fundamentales como la igualdad, el debido proceso y el derecho de defensa de todos aquellos ciudadanos que tiene la calidad de contribuyentes.

Conclusiones

Respecto al objetivo general que establece el análisis de la doctrina legal asentada por la Corte de Constitucionalidad, respecto a las sanciones administrativas tributarias, consistentes en la inhabilitación del número de identificación tributaria y el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, impuestas por la Superintendencia de Administración Tributaria y como estas violentan los derechos de los contribuyentes, se concluye que efectivamente existe más de tres fallos contestes, en el mismo sentido y en casos similares, que establecen como las sanciones tributarias analizadas violentan derechos fundamentales del contribuyente, por lo que deben de ser consideradas como precedentes fundamental en el actuar de la Superintendencia de Administración Tributaria, ya que dicha doctrina jurídica es vinculante y de carácter obligatorio ante cualquier órgano del Estado.

En relación con el primer objetivo específico que consiste en establecer la competencia, funciones y objetivos de la Superintendencia de Administración Tributaria, se concluye que dicho órgano administrativo es competente para conocer con exclusividad todo lo relacionado al régimen tributario y a la aplicación de la legislación tributaria, lo que implica administrar la recaudación tributaria procurando alcanzar altos niveles del cumplimiento de las obligaciones tributarias, controlar y

fiscalizar el pago de todos los tributos que debe de percibir el Estado de Guatemala y en caso de establecer el incumplimiento de una obligación tributaria, sancionar a los sujetos pasivos tributarios, en base a lo establecido en el Código Tributario y demás leyes tributarias y aduaneras.

En cuanto al segundo objetivo específico que consiste en determinar cuáles son los derechos del contribuyente que se ven vulnerados por las sanciones administrativas del bloqueo del número de identificación tributaria y cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, se concluye que ante la imposición de dichas sanciones tributarias de carácter administrativo los principales derechos del contribuyente afectados son: el derecho a la defensa y al debido proceso, toda vez que se obvia una etapa ante la Administración Tributaria en la que el contribuyente pueda hacer valer su derecho de defensa y oponerse a las sanciones aplicadas; al derecho de igualdad, a la justicia, y a la seguridad jurídica, ya que dichas sanciones se aplican de forma arbitraria y careciendo de un fundamento legal adecuado; y al derecho de libertad de industria, comercio y al trabajo, porque ante la imposición de estas sanciones se restringen dichas libertades.

Referencias

- Amuchategui Requena, G. (2012). *Derecho penal*. Oxford.
- Beladiez Rojo, M. (2010). *Los principios jurídicos*. Editorial Civitas.
- Cajas Portillo, M. (2017). *Infracciones y sanciones tributarias según el código tributario guatemalteco* [Tesis de Maestría, Universidad de San Carlos de Guatemala]. Biblioteca Central USAC. <http://www.postgrados.cunoc.edu.gt/tesis/b5d5941855a44f2eb5d2e7904666aabb57d888e.pdf>
- Casellas Gálvez, J. C. (2009). *El principio de legalidad y la distribución de la potestad normativa tributaria en Guatemala*. Revista del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, 10 (58), 63.
- Cabanellas de las Cuevas, G. (1989). *Diccionario jurídico elemental*. Heliasta S.R.L.
- Chacon de Machado, J., Gutierrez de Colmenares, C. M. y Golom Nova, J. F. (1990). *Introducción al derecho*. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Rafael Landivar.
- Delgadillo Gutiérrez, L. H. (2007). *Principio de derecho tributario*. (5ª. Ed.). Limusa.

Diccionario panhispánico del español jurídico. (s.f.). *Proporcionalidad*.
Recuperado el 16 de agosto de 2023, de
<https://dpej.rae.es/lema/proporcionalidad>

Gordillo, A. (2019). *Tratado de derecho administrativo y obras selectas*.
Fundación de Derecho Administrativo.

Guzman, Napuri, C. (2008, 20 de febrero). *Competencia administrativa*.
Recuperado el 17 de agosto de 2023, de
<http://blog.pucp.redu.pe/blog/christianguzmannapuri/2008/02/20/1a-competencia/>

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2007). *Historia de la tributación en Guatemala (desde los mayas hasta la actualidad)*.
Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales.
https://mail.icefi.org/sites/default/files/pags_1-64.pdf

Jimenez de Asúa, L. (1997). *Lecciones de derecho penal*. Harla.

Monterroso Velásquez, G. E. (2007). *Fundamentos tributarios*.
Comunicación gráfica G&A.

Montero Montero, D. y Salazar Rodríguez, L. A. (2013). *Derechos de defensa en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derecho Humanos*. Corte Interamericana de Derechos Humanos. <https://hdl.handle.net/10669/81538>

Osorio, M. (2011). *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales*. Heliasta.

Paredes Morales, J. D. (2007). *El derecho de defensa del contribuyente frente a la sanción del cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios regulado en el código tributario*. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Rafael Landívar.

Real Academia Española. (2023). *Infracción*. Recuperado el 15 de agosto de 2023, de <https://dle.rae.es/infracci%C3%B3n>

Real Academia Española. (2001). *Dominio*. Recuperado el 16 de agosto de 2023, de <https://www.rae.es/drae2001/dominio>

Rodríguez Lobato, R. (1986). *Derecho fiscal*. Editorial Haría.

Servidor de Vocabularios Jurídicos. (2016). *Glosario I judicial*. Recuperado el 17 de agosto de 2023, de <http://vocabularios.sajj.gob.ar/portalthes/?task=fetchTerm&arg=262&v=37>

Sosa, R. E. (s.f.). *Derecho Tributario*. Recuperado el 15 de agosto de 2023, de <http://www.estuderecho.com/documentos/derechotributario/glosario.html>

Schlemenson, A. (1992). *Estructura organizativa y recursos humanos en la administración tributaria*. Casanegra de Jantscher.

Seco Villalba, J. A. (1947). *El derecho de defensa. La garantía constitucional de la defensa en el juicio*. Editorial Depalma.

Villeda Vanegas R. (2010). *Los modelos de fusión, su compatibilidad y viabilidad con la función tributaria*. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. https://www.ciat.org/Biblioteca/ConferenciasTecnicas/2010/Espanol/ebook_conferencia_paris_2010.pdf

Legislación Nacional

Asamblea Nacional Constituyente. (1985). *Constitución Política de la República de Guatemala*.

Asamblea Nacional Constituyente. (1985). *Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad*.

Congreso de la República de Guatemala. (1991). *Código Tributario*. Decreto número 6-91.

Congreso de la República de Guatemala. (1998). *Ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria*. Decreto número 1-98.

Congreso de la República de Guatemala. (1971). *Ley del registro tributario unificado y control general de contribuyentes*. Decreto número 25-71.

Congreso de la República de Guatemala. (1992). *Ley del impuesto sobre la renta*. Decreto número 26-92.

Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria. (2007). *Reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-*. Acuerdo de directorio número 007-2007.

Sentencias

Corte de Constitucionalidad (28 de marzo de 2005) *Inconstitucionalidad en caso concreto*. Expediente 2524-2005.

Corte de Constitucionalidad (29 de marzo de 2006) *Inconstitucionalidad en caso concreto*. Expediente 342-2005.

Corte de Constitucionalidad (22 de agosto de 2006) *Inconstitucionalidad en caso concreto*. Expediente 550-2006.

Corte de Constitucionalidad (29 de marzo de 2009) *Apelación de sentencia en amparo*. Expediente 3461-2008.

Corte de Constitucionalidad (01 de diciembre de 2009) *Apelación de sentencia en amparo*. Expediente 2914-2008.

Corte de Constitucionalidad (17 de septiembre de 2014) *Apelación de sentencia de amparo*. Expediente 2224-2012.

Corte de Constitucionalidad (08 de julio de 2015) *Apelación de sentencia de amparo*. Expediente 4290-2014.

Corte de Constitucionalidad (26 de mayo de 2016) *Apelación de sentencia de amparo*. Expediente 5332-2015.

Corte de Constitucionalidad (26 de agosto de 2016) *Apelación de sentencia de amparo*. Expediente 1173-2016.

Corte de Constitucionalidad (22 de mayo de 2019) *Apelación de sentencia de amparo*. Expediente 2967-2018.

Corte de Constitucionalidad (05 de diciembre de 2019) *Apelación de sentencia de amparo*. Expediente 2996-2019.