

**UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"ALCANCES DEL CIERRE PREVENTIVO ADMINISTRATIVO-TRIBUTARIO DE  
ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES: ESTUDIO DE DERECHO COMPARADO"  
TESIS DE GRADO

**FREDY REGINO CIFUENTES DE LEÓN**  
CARNET 15087-09

QUETZALTENANGO, SEPTIEMBRE DE 2015  
CAMPUS DE QUETZALTENANGO

**UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"ALCANCES DEL CIERRE PREVENTIVO ADMINISTRATIVO-TRIBUTARIO DE  
ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES: ESTUDIO DE DERECHO COMPARADO"  
TESIS DE GRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE  
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR  
**FREDY REGINO CIFUENTES DE LEÓN**

PREVIO A CONFERÍRSELE  
LOS TÍTULOS DE ABOGADO Y NOTARIO Y EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADO EN CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES

QUETZALTENANGO, SEPTIEMBRE DE 2015  
CAMPUS DE QUETZALTENANGO

## **AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**

RECTOR: P. EDUARDO VALDES BARRIA, S. J.  
VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO  
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: ING. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO  
VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.  
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS  
SECRETARIA GENERAL: LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRANENA DE LORENZANA

## **AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO  
VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO  
SECRETARIO: MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN

**NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN**  
LIC. TEODULO ILDEFONSO CIFUENTES MALDONADO

**TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN**  
LIC. FREDY ANTONIO MARTÍNEZ DE LEÓN

## **AUTORIDADES DEL CAMPUS DE QUETZALTENANGO**

DIRECTOR DE CAMPUS: P. MYNOR RODOLFO PINTO SOLIS, S.J.

SUBDIRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JOSÉ MARÍA FERRERO MUÑIZ, S.J.

SUBDIRECTOR ACADÉMICO: ING. JORGE DERIK LIMA PAR

SUBDIRECTOR ADMINISTRATIVO: MGTR. ALBERTO AXT RODRÍGUEZ

SUBDIRECTOR DE GESTIÓN GENERAL: MGTR. CÉSAR RICARDO BARRERA LÓPEZ

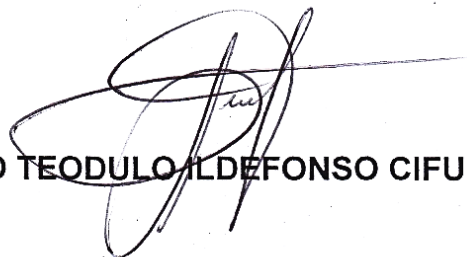
Quetzaltenango, 18 de abril de 2015

Coordinadora Académica  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad Rafael Landívar  
Campus de Quetzaltenango

Respetable Licenciada:

Por este medio y en cumplimiento del nombramiento como asesor de tesis, cursado a través del oficio Numero 327, de fecha 10 de julio de 2014, para los efectos administrativos-académicos respectivos tengo a bien emitir **DICTAMEN FAVORABLE** del proyecto de tesis titulado: **“ALCANCES DEL CIERRE PREVENTIVO ADMINISTRATIVO-TRIBUTARIO DE ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES: ESTUDIO DE DERECHO COMPARADO”**, a cargo del estudiante **FREDY REGINO CIFUENTES DE LEON**, con carnet No.: 1508709.

Sin otro particular más que comunicarle, me despido de usted muy atentamente,



**LICENCIADO TEODULO ALDEFONSO CIFUENTES MALDONADO**

**ASESOR DE TESIS**



Universidad  
Rafael Landívar  
Tradición Jesuita en Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
No. 07651-2015

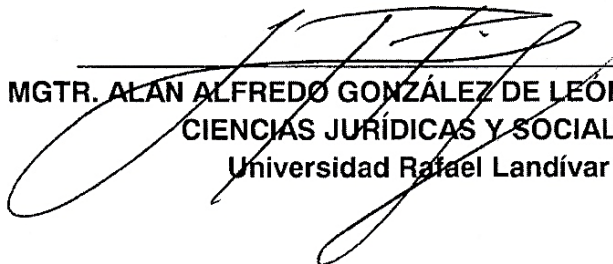
### Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado del estudiante FREDY REGINO CIFUENTES DE LEÓN, Carnet 15087-09 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus de Quetzaltenango, que consta en el Acta No. 07509-2015 de fecha 9 de septiembre de 2015, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"ALCANCES DEL CIERRE PREVENTIVO ADMINISTRATIVO-TRIBUTARIO DE ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES: ESTUDIO DE DERECHO COMPARADO"

Previo a conferírsele los títulos de ABOGADO Y NOTARIO y el grado académico de LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 21 días del mes de septiembre del año 2015.

  
MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN, SECRETARIO  
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
Universidad Rafael Landívar



## **Agradecimiento**

- A Dios:** Por darme la fuerza, la dedicación y la constancia necesaria para salir adelante.
- A mis Padres:** Por ser mi mayor inspiración y los pilares fundamentales que me permitieron realizar mis sueños y de este modo responder a sus esfuerzos.
- A mis Hermanos:** Bendición de Dios. Quienes siempre comparten mis sueños y triunfos alcanzados, a la vez me brindan su apoyo incondicional para seguir adelante. Los quiero mucho.
- A Universidad Rafael Landívar:** Pilar fundamental de mi formación como profesional.
- A mis Catedráticos:** Por transmitirme valores, conocimientos y su experiencia profesional.
- A mis Compañeros:** Por todos los momentos que compartimos y retos que logramos superar unidos.
- A mis Familiares en General:** Por su apoyo y cariño en esta etapa de mi vida.

## **Dedicatoria**

### **A Dios:**

Por darme la Vida y cuidar de mí, por enseñarme a que las cosas, proyectos y planes, no pasan a mi manera ni en el tiempo que los planifique, estos vienen cuando realmente estoy listo, cuando él ha puesto en mi lo necesario para llevarlos a cabo. Por su promesa de estar conmigo todos los días de mi vida.

### **A mis Padres:**

Por su apoyo moral, por la formación que me inculcaron para poder seguir un camino hacia la educación, porque uno de sus sueños siempre fue verme culminando esta etapa de mi vida. A mi Madre, por amarme de una manera incondicional, por ser una mujer esforzada y valiente, porque cada cosa que realizó y alcanzo en esta vida, las hizo pensando en nosotros sus hijos.

### **A mis Hermanos:**

Por formar parte de mi vida, de momentos inolvidables atesorados en el corazón, por su apoyo y cariño, con todo mi corazón.

### **A mis Amigos:**

Gracias por su cariño y amistad. Por cada momento de triunfos y alegrías compartidos.

### **A mi Casa de Estudios:**

Por el nivel de educación que imparte promoviendo la excelencia que debe de distinguir a todo profesional con valores.



## Índice

	<b>Pág.</b>
<b>INTRODUCCIÓN .....</b>	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO I</b>	
<b>RÉGIMEN JURÍDICO DEL COMERCIANTE INDIVIDUAL.....</b>	<b>5</b>
1.1. Antecedentes y Definición .....	5
1.2. Requisitos de Inscripción .....	13
1.2.1. Requisitos para la Inscripción de Comerciantes Individuales .....	14
1.3. Traspasos, Cambio de Dirección Registral y Clausura de Empresas.....	15
1.4. Fundamento Constitucional .....	19
<b>CAPÍTULO II</b>	
<b>EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO-TRIBUTARIO GUATEMALTECO.....</b>	<b>22</b>
2.1. Superintendencia de Administración Tributaria, Regulación Legal y Organización.....	22
A) Regulación Legal.....	22
B) Principios Básicos de la Ley Orgánica .....	23
C) Funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria .....	23
D) Facultades y Atribuciones de la Administración Tributaria.....	24
E) Elementos de la Fiscalización .....	27
2.2. El Procedimiento Tributario.....	28
2.3. Evacuación de Audiencia.....	29
2.4. Notificaciones en el Procedimiento Tributario .....	34
2.5. Recurso de Revocatoria .....	36
2.6. Recurso de Reposición.....	37
2.7. Ocurso .....	37
2.8. Infracciones y Sanciones Tributarias .....	38
<b>CAPÍTULO III</b>	
<b>EL CIERRE PREVENTIVO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO EN EL DERECHO COMPARADO.....</b>	<b>48</b>

3.1	Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina.....	48
3.2	Colombia.....	51
3.3	Costa Rica .....	56
3.4	México .....	59
3.5	España.....	60

## **CAPÍTULO IV**

	<b>PRESENTACIÓN ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS.....</b>	<b>63</b>
4.1	Análisis Comparativo .....	65
4.2	Presentación de Resultados, Entrevistas con Abogados Litigantes y Asesor Jurídico de la Superintendencia de Administración Tributaria, Ciudad de . Quetzaltenango .....	72
4.2.1	Abogado Tributarista, Licenciado Fredy Antonio Martínez de León .....	72
4.2.2	Abogada Tributarista, Licenciada Erika Gabriela Gálvez Anleu .....	73
4.2.3	Abogado Mercantilista, Licenciado Ronald Estuardo Recinos Gómez .....	74
4.2.4	Asesor Jurídico de la Superintendencia de Administración Tributaria, Quetzaltenango .....	75
4.3	Criterio Personal Sobre el Cierre Preventivo Administrativo y Comentarios. a la Sentencia del Expediente Número 997-2012 de la Corte de Constitucionalidad .....	76
	<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>78</b>
	<b>RECOMENDACIONES.....</b>	<b>81</b>
	<b>REFERENCIAS DOCUMENTALES.....</b>	<b>83</b>
	Diccionarios .....	83
	Bibliográficas .....	83
	Tesis de Grado .....	83
	Jurisprudenciales.....	84
	Electrónicas .....	85

<b>ANEXOS.....</b>	<b>87</b>
Anexo I Guía de Entrevista .....	87
Anexo II Formulario de Inscripción de Comerciante Individual y de. Sociedades Mercantiles.....	90

## Resumen

Durante un plazo aproximado de seis meses, a través artículo 50 del Decreto Número 4-2012 del Congreso de la República, la Superintendencia de Administración Tributaria estuvo facultada para efectuar el cierre preventivo administrativo tributario de forma preventiva de establecimientos comerciales en los casos de que no se encontrara inscrito como contribuyente, o no emitir la respectiva factura.

Posteriormente, se promovieron acciones de inconstitucionalidad por medio de las cuáles esta figura jurídica finalmente fue expulsada del ordenamiento jurídico guatemalteco por la Corte de Constitucionalidad, a través del Expediente Número 997-2012, en Sentencia del doce de diciembre del año dos mil trece.

Al hacer el estudio jurídico comparativo se pudo observar que países con similar orden constitucional que el de Guatemala tienen regulada esta figura de cierre preventivo tales como Costa Rica, Colombia, México, Argentina y España, como facultad discrecional del fisco por la vía administrativa .

Se concluye que la forma en que fue introducida la figura de cierre preventivo en Guatemala no respetaba garantías constitucionales al ser el fisco juez y parte al momento en ser quien dictaba y ejecutaba la sanción, aunque la medida era buena por cuestiones de costos tanto para la Administración como para el contribuyente al evitarse ir a la vía judicial, solucionando administrativamente dicha situación tributaria.

La presente tesis propone reformar el Código Tributario para permitir la medida, en los casos de procedimiento sancionador durante el período de prueba.

## INTRODUCCIÓN

La presente investigación monográfica de tesis titulada “Alcances del Cierre Preventivo Administrativo-tributario de Establecimientos Comerciales: Estudio de derecho comparado”, se planteó como Objetivos los siguientes: Como objetivo Analizar los alcances del Cierre Preventivo Administrativo-Tributario de Establecimientos Comerciales: Estudio de Derecho Comparado, y como Objetivos Específicos: a. Comprender el Cierre Preventivo Administrativo-Tributario de Establecimientos Comerciales en Quetzaltenango; b. Establecer las ventajas y desventajas de aplicar el Cierre Preventivo Administrativo-Tributario; c. Diferenciar el Cierre Preventivo Administrativo Tributario con el Cierre por orden Judicial; d. Comparar el Cierre Administrativo Tributario con Argentina, Colombia, México en relación con Guatemala; e. Proponer conforme al derecho comparado un Tribunal Administrativo Tributario sancionatorio que pueda conocer de esta medida cautelar y poder aplicarla de una mejor manera que no viole garantías constitucionales.

Se hizo necesario comprender la doctrina y legislación aplicable al objeto de estudio que es la empresa y en particular la pequeña y mediana empresa, que es la que principalmente se ve afectada por cierre preventivo del establecimiento, el cual es uno de los elementos principales de la unidad económica que constituye la empresa.

Según la moderna doctrina, el Derecho Tributario es parte del Derecho financiero a la par del Derecho presupuestario y el Derecho patrimonial del Estado, y es la rama del derecho financiero que estudia el aspecto de la tributación, como actividad del Estado y en las relaciones de éste con los particulares y las situaciones que de estas relaciones nacen. En otros términos, el Derecho Tributario gira en torno al cumplimiento de la obligación tributaria, entendida como el vínculo jurídico de carácter entre el sujeto pasivo y la Administración Tributaria. Tiene por objeto la prestación del tributo pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.

De esa cuenta, el Estado a través del Derecho Tributario tiene varias sanciones para garantizar el pago de la obligación tributaria entre los cuales se puede destacar el cierre temporal, pero actualmente este procedimiento lo conoce un juzgado de paz del ramo penal, lo cual repercute seriamente en el principio de celeridad procesal y garantizar de una mejor manera los derechos del contribuyente. Se considera que dicha sanción debería ser impuesta por la Administración Tributaria, y luego ser sometida al control jurisdiccional ante el tribunal de lo contencioso administrativo.

Dicho procedimiento se implementó a través del artículo 50 del Decreto Número 4-2012, del Congreso de la República de Guatemala, el cual adicionó el artículo 120 "A", con el texto siguiente: *“El personal de la Administración Tributaria debidamente autorizado, procederá a faccionar acta administrativa en la que hará constar cualquier circunstancia anteriormente referida y en el mismo acto dará audiencia al contribuyente y se hará constar en el acta las explicaciones, justificaciones, defensas y pruebas de descargo sobre las omisiones que se constatan y de considerarlo procedente declarará el cierre preventivo, procediendo inmediatamente a entregar copia del acta y a colocar sellos oficiales con la leyenda: "CERRADO PREVENTIVAMENTE, POR ORDEN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA", con la firma y el sello del ejecutor de la medida. El personal autorizado, de ser necesario, contará con el auxilio de la Policía Nacional Civil. Los distintivos deben diferenciarse de los utilizados en la aplicación de la sanción de cierre establecida en los artículos 85 y 86 de este Código”*.

Las Cámaras empresariales de Guatemala accionaron la inconstitucionalidad del mencionado artículo, que quedó suspendido provisionalmente por medio del Expediente 292-2013. Finalmente, en el Expediente Número 997-2012, sentencia de 12 de diciembre de 2013, la Corte de Constitucionalidad declaró inconstitucional la reforma al Código Tributario (artículo 120 A) del mencionado artículo, expulsándolo definitivamente del ordenamiento jurídico, bajo el argumento de que no existe “periculum in mora” para permitirla como medida cautelar. La Corte estimó que el Código Tributario ya ofrecía procedimientos sancionadores, por lo que la potestad de la Administración Tributaria era excesiva inconstitucional.

Sin embargo, y a pesar de los argumentos expuestos por la Corte de Constitucionalidad en su sentencia definitiva, puede apreciarse en el Derecho Comparado latinoamericano y en otros países, que las Administraciones Tributarias cuentan con la potestad de cierre cautelar o preventivo, con fines de regularización tributaria.

En ese sentido, puede apreciarse que la potestad administrativa es compatible en muchos países con su ordenamiento constitucional, pues se dispone con carácter general pero con limitantes (Buenos Aires, Colombia, Costa Rica), o en relación algún tributo en particular (México- Impuesto sobre la Renta, España- Impuestos sobre Productos Especiales).

El fraude fiscal, la informalidad comercial, y la constante evasión tributaria obligan a los Estados a que en los procesos de reforma tributaria se incrementen las potestades administrativas tributarias en relación a las posibles medidas cautelares sobre los contribuyentes, en este caso, el cierre del comercio, negocio, establecimiento u oficina, por orden administrativa, en un plazo relativamente breve, en el que se pueda regularizar la situación de inscripción o del cumplimiento de obligaciones formales (tales como la facturación), sin necesidad de recurrir a un orden judicial.

La perspectiva de la investigación es realizar un estudio de derecho comparado para analizar las propuestas para la existencia de cierres preventivos administrativo-tributario sin que exista lesión a disposiciones constitucionales para formar una propuesta de implementación o reforma para Guatemala.

En ese sentido, se plantea la siguiente pregunta de investigación: ¿En qué supuestos la legislación tributaria comparativa permite el cierre preventivo administrativo-tributario de un establecimiento comercial?

Como alcances de la investigación se definieron los siguientes: Como delimitación espacial, cabe señalar que por la naturaleza de la investigación la misma se desarrolló en Guatemala, en la Ciudad de Quetzaltenango, haciendo un Estudio de derecho

comparado con México, Argentina, Colombia y Guatemala. Por delimitación temporal: se realizó en los meses de enero a septiembre 2014. En relación a la delimitación material, se basó en la doctrina del procedimiento Administrativo y el Derecho Tributario, con énfasis en la aplicación del procedimiento del cierre preventivo administrativo-tributario.

El tipo de investigación fue jurídico comparativa, analizando la existencia de la figura jurídica en las legislaciones de Argentina, México, Colombia, Costa Rica y España. Además se complementó con una investigación de campo basada en entrevistas a Abogados litigantes especialistas en la materia (En materia tributaria y mercantil y personeros de la Administración Tributaria de Quetzaltenango).

Se concluye que la regulación del procedimiento prevista en el Decreto Número 4-2012 del Congreso de la República fue declarado inconstitucional sin embargo, el cierre administrativo puede ser una medida cautelar dentro de un procedimiento sancionador durante el periodo de prueba para la determinación de las infracciones tributarias (por ejemplo en caso de que el contribuyente no colabora con la fiscalización o por la complejidad de los negocios sea necesario la paralización de sus actividades) y para el efecto se propone reformar el código tributario.



## CAPÍTULO I

### RÉGIMEN JURÍDICO DEL COMERCIANTE INDIVIDUAL

#### 1.1. Antecedentes y Definición

El hombre como ser humano en los iniciales estadios de su vida, satisfacía sus necesidades con los bienes que la naturaleza le proporcionaba de manera espontánea de modo que prácticamente pudo transformar lo que el ambiente le brindaba, con el objeto de cubrir las necesidades de su núcleo familiar o del reducido grupo al que pertenecía, producía para su consumo y sin ningún propósito de intercambio<sup>1</sup>.

La organización de la sociedad en el transcurso del tiempo fue evolucionando y las necesidades se volvieron más complejas, la actividad económica del hombre sufrió una transformación encaminada al desarrollo de la civilización. En el transcurso de esa transformación apareció el “mercader”, que sin tomar parte directa en el proceso de la producción, hace circular los objetos producidos llevándolos del productor al consumidor. Así surge el profesional comerciante; y así también la riqueza que se produce adquiere la categoría de “mercancía” o “mercadería”, en la medida en que es elaborada para ser intercambiada; para ser vendida<sup>2</sup>.

Desde esa perspectiva la sociedad está dividida por clases sociales que permite a las familias especializarse en distintas ocupaciones, el comerciante de esa manera logro un nivel adecuado de especialización en la circulación bienes y servicios de calidad, competitivos y productivos de manera de poder satisfacer necesidades personales y colectivas. A tal magnitud que surgió la necesidad de tener un Derecho Mercantil el cual el comerciante es el elemento fundamental y básico, particularmente del inscrito o matriculado, y posteriormente, por el ejercicio habitual o profesional del comercio.

---

<sup>1</sup> Villegas Lara, René. *Derecho Mercantil Guatemalteco*. Guatemala, Octava Edición, Editorial Universitaria, 2013. Pág. 6.

<sup>2</sup> *Loc. Cit.*

En los diferentes espacios que pueden ser ocupados en la sociedad hay uno específicamente que lo ocupa el comerciante, quien se ocupa de ejercer el comercio como una actividad lucrativa “*que consiste en la intermediación directa o indirecta entre productores y consumidores de bienes o servicios, con la finalidad de facilitar y promover la circulación de la riqueza*”<sup>3</sup>

Al momento de ser el comercio una actividad lucrativa automáticamente se convierte en negocio, el cual lleva consigo de ser de forma habitual se convierte en empresa, “*La forma más elemental de empresa es la del empresario individual, definido como aquella persona física que ejercita en nombre propio, por sí o por medio de representa, una actividad de tipo comercial, industrial o profesional*”<sup>4</sup> El mayor inconveniente de ser un empresario individual es que asume todos los derechos y obligaciones derivados de su actividad comercial, no existiendo separación entre el patrimonio empresarial y el personal, por lo que responde con los bienes presentes o futuros de las obligaciones que adquiera.

Tradicionalmente, el concepto de comerciante requiere las características de intermediación y lucro. Desde las “Partidas”, se define mercader como “*aquel que vende e compra las cosas de otri, con intención de las vender a otri por ganar en ellas*” (Partida 5ª, Título VII, Ley I. En La novísima recopilación, Libro IX, Título IV: “De los mercaderes y comerciantes y sus contratos”), concepto que perduró hasta el código francés de 1808, en las que se sustituye por “*ejercer actos de comercio, como profesión habitual*” (art 1). Reiterado en el Código de Comercio español de Sainz de Andino, el alemán de 1865, el italiano de 1882 y el español, no clandestinidad, por lo que por razones políticas y económicas se les exigió matriculación, en un libro registro especial (matrícula) que se llevaba en los Consulados, Universidades de Mercaderes y

---

<sup>3</sup> Quevedo Coronado, Francisco Ignacio, *Derecho Mercantil*, Segunda Edición, Pearson Educación, México, 2004, Pág. 15

<sup>4</sup> Grandío Dopico Antonio, Oscar Rama Penas, *Creación de Empresas. Ley 7/2003 de la Sociedad Limitada Nueva Empresa*. 1ª Edición, Netbiblo, S.L., A Coruña, España 2003. Pág. 11

Corporaciones. En Francia, dicha obligación perduró hasta la Revolución Francesa de 1789, en la que se suprimen los gremios de comerciantes.<sup>5</sup>

El ejercicio de la actividad del comercio como un trabajo ordinario es un componente exigido en el Derecho Comparado (México, Francia, España, Alemania), por lo que se debe ejercer los actos de comercio de forma habitual y profesional. Los actos deben ser homogéneos y la actividad sistemática, de naturaleza igual o parecida, de la misma especie, y continuos, siempre con ánimo de lucro. Se requiere que dicha actividad sea la única o la principal, ya que no es comerciante la persona que realice ocasionalmente un acto de comercio.<sup>6</sup> Ni que sea el único medio de vida de la persona. Por lo tanto la calidad de comerciante, no se adquiere súbitamente ni se pierde por su falta de ejercicio, sino que se requiere que sobrevenga una causa que inhabilite al sujeto para ejercer la actividad, o pierda su capacidad jurídica.<sup>7</sup>

Todas las definiciones legales de comerciante individual exigen la capacidad de la persona para ejercer el comercio, es decir, la capacidad para actuar como tal, teniendo la facultad de contratar y obligarse por sí mismo (o por representante que nombre), se trata de una capacidad de ejercicio, y de legitimación activa o pasiva en relación a los derechos y obligaciones. Como una regla general solo el mayor de edad, mientras tanto los menores e incapaces no, por la misma exigencia del ejercicio habitual de la profesión.

Esto no significa que la persona que se dedica al comercio no pueda contar con un representante para ejercer su profesión, de forma de apoderado o factor que lo represente, por tanto, el ejercicio ordinario puede dar lugar a conferirle la capacidad de nombrar a quien lo represente.

---

<sup>5</sup> Barrera Graf, Jorge, "El comerciante individual en el Derecho Mexicano", Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, [www.juridicas.unam.mx](http://www.juridicas.unam.mx), pág. 502-503

<sup>6</sup> U. Barbero, Omar, *Introducción al derecho Privado*, Juris, 1ª Edición, Rosario, 2004, Pág. 72

<sup>7</sup> Barrera Graf, Jorge, *Op Cit.* Págs. 521 y 522

El comerciante en ejercicio habitualmente obra en nombre propio, es decir, utiliza su nombre en el ejercicio del comercio, porque es función del nombre comercial que el empresario se relaciona con sus clientes, proveedores y otros comerciantes, obtiene crédito o garantiza obligaciones. Por tanto, ni el factor, gerente, apoderado, agente o empleador, o el administrador del comerciante, adquieren la calidad de comerciante propiamente, sino que únicamente son auxiliares del comerciante.<sup>8</sup>

Regresando a la definición, se puede apreciar la dificultad legal o doctrinaria de ofrecer un concepto único de comerciante, frente al actual de empresario, por ejemplo. Quevedo Coronado señala que el comerciante compra y vende mercancías o hace fabricar mercaderías para revenderlas al por mayor o al menudeo. Las negociaciones pueden ser internacionales o limitarse al tráfico interno de un país.

Mientras que Villegas Lara lo define tradicionalmente como “*aquella persona que, con intenciones de lucro, compra para revender, colocándose o desarrollando una actividad intermediadora entre productor y consumidor de bienes y servicios*”<sup>9</sup> Existen dos clases de comerciantes: individuales y sociales (sociedades mercantiles<sup>10</sup>). El artículo 2º del Código de Comercio de Guatemala, establece una definición por las actividades a las que se dedican las personas que ejercen el comercio:

“Artículo 2. COMERCIANTES. Son comerciantes quienes ejercen en nombre propio y con fines de lucro, cualesquiera actividades que se refieren a lo siguiente:

- 1º. La Industria dirigida a la producción o transformación de bienes y a la prestación de servicios,
- 2º. La Intermediación en la circulación de bienes y a la prestación de servicios,
- 3º. La Banca, seguros y fianzas,
- 4º. Las auxiliares de las anteriores”.

---

<sup>8</sup> *Ibid.*, Pág. 537

<sup>9</sup> Villegas Lara, Rene. *Op Cit.*, Pág. 26.

<sup>10</sup> Artículo 3 del Código de Comercio de Guatemala. COMERCIANTES SOCIALES. Las Sociedades organizadas bajo forma mercantil tiene la calidad de comerciantes, cualquiera que sea su objeto. Artículo 10 del Código de Comercio. SOCIEDADES MERCANTILES. Son sociedades organizadas bajo forma mercantil, exclusivamente las siguientes: 1º. La Sociedad Colectiva. 2º. La Sociedad en comandita simple. 3º. La sociedad de responsabilidad limitada. 4º. La sociedad Anónima. 5º. La Sociedad en comandita por acciones.

Por exclusión, no son comerciantes (artículo 9 del Código de Comercio):

“1º. Los que ejercen una profesión liberal,

2º. Los que desarrollen actividades agrícolas, pecuarias o similares en cuanto se refiere al cultivo y transformación de los productos de su propia empresa,

3º. Los artesanos que sólo trabajen por encargo o que no tengan almacén o tienda para el expendio de sus productos”.

Son profesionales liberales los que ejercen las personas universitarias y por extensión, los técnicos titulados preuniversitarios, ya que se trabaja en forma autónoma y prestando servicios sin dependencia laboral o administrativa. El agricultor se dedica a actividades agrícolas por lo que no es comerciante, siempre y cuando su tráfico sea sobre productos que cultiva y trasforme en su empresa agrícola, salvo que realice intermediación en la transformación de la materia prima. En el caso de los artesanos, deben estar bajo encargo, además de no contar con un almacén ya sea tienda o expendio.

En cuanto a la capacidad para ejercer el comercio, se rige por la capacidad jurídica general prevista en el Código Civil (capacidad de obrar, artículo 6º) con sus excepciones para los incapaces e interdictos (artículos 6 y 7<sup>11</sup>), bajo el principio de presunción de capacidad y validez de los actos de comercio celebrados y de continuidad y conservación de la empresa.<sup>12</sup>

Respecto a los comerciantes extranjeros (previa inscripción, artículo 8 del Código de Comercio) y la mujer comerciante, rige el principio de Igualdad. En el caso de la mujer deberá probarse que ejerce a título de auxiliar del comerciante marido (artículo 9 del Código de Comercio).

---

<sup>11</sup> Artículo 7. INCAPACES O INTERDICTOS. Cuando un incapaz adquiera por herencia o donación una empresa mercantil o cuando se declare en interdicción a un comerciante individual, el juez decidirá con informe de un experto, si la negociación ha de continuar o liquidarse y en qué forma, a no ser que el causante hubiere dispuesto algo sobre ello, en cuyo caso se respetará la voluntad en cuanto no ofrezca grave inconveniente a juicio del juez.

<sup>12</sup> Villegas Lara, René, *Op Cit.* Págs. 29 y 30

El comerciante individual actualmente en el mundo económico globalizado, ya no se conoce con el nombre de comerciante sino como un empresario individual que es “*la persona física que realiza una actividad, económica o no, de cara al mercado, en nombre propio, mediante un sistema de organización que recibe el nombre de EMPRESA*”<sup>13</sup>. Sin embargo deben de diferenciarse como categorías jurídicas distintas, Por lo que la empresa cumple una función especial para el comerciante o empresario ya que la misma es un instrumento en el cual se puede invertir en factores de producción con el fin de obtener una ganancia o un lucro. Convirtiéndose el concepto de empresa un tanto económico y a la vez jurídico (necesidad de ser regulado).

Para considerarse la profesionalidad de comerciantes, se requiere ejercicio en nombre propio, es decir, actuar para sí, no para otro (diferencia con el auxiliar del comercio). Fines de lucro o ganancias, no fines de beneficios, para aumentar su fortuna personal. Y debe dedicarse a actividades calificadas como mercantiles.

En cuanto a las obligaciones de las disposiciones legales vigentes en Guatemala, derivadas de la adquisición del estatus del comerciante son las siguientes:

a) La calidad de comerciante, la cual se adquiere a través de la exhibición y en un lugar visible la patente de comercio.

b) Inscripción en el Registro Mercantil. En el caso de comerciantes individuales con patrimonio superior a Q. 2,000.00 (Artículo 335 del Código de comercio, un mes de haber iniciado operaciones)

El sistema de contabilidad es importante para establecer los movimientos económicos que los comerciantes realizan en su actividad comercial a modo de presentar resultados finales y tomar decisiones, no solo interesa al propio comerciante por los datos económicos que registra, sino que también resulta necesaria para la superintendencia de administración tributaria, con el objeto de la determinación y cobro de impuestos,

---

<sup>13</sup> Ruiz de Velasco y Del Valle, Adolfo, *Manual de Derecho Mercantil*, Universidad Pontificia de Comillas, España, 2007, Pág. 176.

principalmente el impuesto indirecto más importante de Guatemala como lo es el Impuesto al Valor Agregado, y el impuesto directo Impuesto sobre la Renta.

d) Conservación de la correspondencia que tenga relación con el giro del comerciante.<sup>14</sup> En cuanto a la responsabilidad del empresario individual es legal (obligaciones de la empresa), contractual (derivada del cumplimiento de los contratos), extracontractual (daños y perjuicios de sus acciones y omisiones, productos y servicios prestados), por los hechos de sus dependientes (a título de culpa), derivada de posibles delitos en los que incurra en el ejercicio del comercio. En el caso de la responsabilidad de comerciante, para que los bienes de su patrimonio queden obligados por los actos de comercio, debe de haber consentimiento.<sup>15</sup>

En el caso del comerciante individual, el artículo 656 del Código Comercio, para la transmisión de la empresa, deberá publicarse en el diario oficial y en otro de mayor circulación, con la anticipación prevista en el artículo 260, el último balance y el sistema de extinción del pasivo, y debe ser directamente por el comerciante.

En la sucesión mortis causa, la transmisión se produce por aceptación de la herencia, lo cual puede crear una copropiedad temporal, pero también con el ejercicio efectivo de los actos de comercio del giro ordinario del negocio en cuestión<sup>16</sup>.

Otro factor que marco la historia de los comerciante fue el desarrollo de la Banca y de la intermediación que generalmente lo que se negocia es la moneda que fue un eslabón para que los comerciantes se desarrollar de una mejor manera debido a que pueden mover su mercadería de una forma más rápida que el trueque.

Después del descubrimiento de América, más bien invadida, perjudicando culturas existentes como los mayas que habitaban estas tierras mucho antes de la llegada de

---

<sup>14</sup> Quevedo Coronado, F. Ignacio. *Op. Cit.*, Pág. 19

<sup>15</sup> Ruiz de Velasco y Del Valle, Adolfo. *Op. Cit.*, Págs. 182 y 183

los españoles, en ese orden de ideas se puede destacar la enseñanza de la Religión, el comercio, la pólvora, la brújula, la imprenta y por su puesto la legislación Romana.

Que después de las guerras se implementaron todas las ideas sociales que trasladaban, convirtiendo a los nativos en esclavos.<sup>17</sup>

Debido a la invasión, un paso de la humanidad que marca la historia y que cambia diversas formas de pensamiento social sentando las bases de la Revolución Industrial y del capitalismo, por las inmensas riquezas traducidas en oro instando a la formación de grandes capitales los cuales fueron los que cambiaron al mundo, debido al encuentro de dos mundos distintos en el que uno aplasto al otro.<sup>18</sup>

*“Se modificaron las economías cerradas de esos países para constituir un mercado mundial. Los descubrimientos de los yacimientos de oro y plata en América, la cruzada de exterminio, la esclavización de las poblaciones indígenas, forzadas a trabajar en el interior de las minas, el comienzo de la conquista y del saqueo de las indias”<sup>19</sup>*

La economía es una ciencia que se encarga de la administración de los recursos de modo que se puedan producir bienes y servicios necesarios acorde a la población, y de esa manera distribuirlos entre los mismos para el consumo, debido a la producción de estos bienes y servicios que satisfacen de manera directa e indirectamente a las personas, se puede comprender que se llevan a distintos niveles económicos financieros, los cuales se pueden aplicar en tres: A nivel personal , familiar y de país.

En cuanto una economía es cerrada involucra solamente a un país, caso contrario con las economías abiertas que nos abren campo al mercado mundial, y al momento de ese cambio de economías hubo beneficios para la humanidad ya que genero un desarrollo

---

<sup>16</sup> Herrera Murga, Alma Julia, *Formas de transmitir la empresa mercantil, análisis jurídico y doctrinario*, Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales, Guatemala, Marzo de 2006, Pág. 73

<sup>17</sup> Facultad de Trabajo Social (UNER), Veksler Bernardo, Una visión crítica de la conquista de América, Argentina, documento de PDF disponible en: [www.fts.uner.edu.ar/catedras03/economia/archivos\\_cp/doc\\_veskler.pdf](http://www.fts.uner.edu.ar/catedras03/economia/archivos_cp/doc_veskler.pdf). Fecha de consulta: 02/09/2014.

<sup>18</sup> Veksler Bernardo, *Op. Cit.* Pág. 2

<sup>19</sup> *Loc. Cit.*



incesante de las ciencias en el conocimiento, de las técnicas productivas, en las posibilidades de consumo y de supervivencia.

*“A pesar de este notable aporte a la evolución humana, el capitalismo desde sus primeros pasos denotaba características salvajes, corruptas e inhumanas que hoy se explayan en su total plenitud.”<sup>20</sup>*

El capitalismo se puede observar actualmente en Guatemala, lo cual motiva a los empresarios invertir su capital en una empresa que se constituye de diferentes elementos tales como capital humano, marcas y patentes, establecimiento comercial, .etc. En si todo para poner en marcha un negocio que sabe que durante el transcurso de su giro comercial le pueda otorgar algún tipo de ganancia por la inversión de capital hecha.

En conclusión la humanidad se va desarrollando cada día más, y mientras esto ocurra las diferentes formas de pensamiento se van modificando, el comerciante siempre se ha identificado como una persona que actúa en nombre propio y con fines de lucro de una forma habitual y que para el efecto utiliza un medio idóneo, sistemático como lo es la empresa, que tiene su origen en el mundo de las ciencias económicas y que también en el derecho es necesario se regulación legal.

## **1.2. Requisitos de Inscripción**

En cuanto a los requisitos de inscribir registralmente a un comerciante individual debe partirse de los casos más habituales en los que se inscribe el comerciante individual, como lo son:

- a) La persona que desea tener una empresa,
- b) La persona que desea formar una copropiedad,
- c) La persona desea comprar una empresa ya existente,
- d) La persona adquirió por herencia una empresa ya existente,
- e) Para comprar divisas en el Banco de Guatemala.

En otros supuestos, si bien es frecuente la inscripción como comerciante individual, pero se opta por constituir una sociedad anónima de capital mínimo. Además, el comerciante individual puede que no requiera inscribir paralelamente la empresa mercantil.

### **1.2.1 Requisitos para la Inscripción de Comerciantes Individuales**

En el supuesto que el comerciante no va a inscribir empresa mercantil y ya tiene Número de Identificación Tributaria (NIT) deberá cumplir con los requisitos siguientes:

i. Comprar un formulario de solicitud en la agencia del Banco de Desarrollo Rural, S.A. cercana al registro mercantil tiene un valor de Q. 2.00. (Llenando únicamente la información relativa a la inscripción de comerciante individual).

ii. Pagar el arancel correspondiente al registro mercantil Q. 75.00 para la inscripción como comerciante.

iii. Y por último presentar en ventanillas del Registro Mercantil en un folder tamaño oficio lo siguiente:

El formulario (estandarizado ver anexo) con la información requerida para la inscripción de comerciante individual, firmado por el solicitante y con legalización notarial de dicha firma.

Acompañado de la fotocopia del Documento personal de Identificación (DPI) del solicitante y los recibos de pago de arancel de comerciante individual.

Para el caso de una persona que no tiene Número de Identificación tributaria (NIT) y necesita inscribirse como comerciante individual además de inscribir una empresa, es el mismo procedimiento que el anterior, solamente se debe de tomar en cuenta solicitar

---

<sup>20</sup> *Loc. Cit.*

previamente en la Superintendencia de Administración su NIT para el efecto y pagar Q. 100.00 adicionales por la inscripción de la empresa.

Al momento de que el Registro Mercantil le entrega la patente de comercio de empresa debe adherirle cincuenta quetzales en timbres fiscales y presentarla para el sello respectivo.

Como puede apreciarse el Registro Mercantil exige el Registro Tributario previo del comerciante interesado en operar mercantilmente, por lo que de no encontrarse inscrito como contribuyente no podrá emitirse patente de comercio. Además, el objeto de la actividad vendrá definido por la clasificación o calificación que de la actividad de la actividad económica realice la Administración Tributaria.

### **1.3 Traspasos, Cambio de Dirección Registral y Clausura de Empresas**

En el caso de los traspasos de empresas se deben de seguir los siguientes pasos:

Paso 1: Pagar en las agencias de BANRURAL, Q. 125.00 más Q. 15.00 de un edicto.

Paso 2: Presentar en Ventanillas del Registro Mercantil en un folder tamaño oficio:

- Memorial con firma autenticada del propietario dando aviso del traspaso de la empresa y solicitando emisión de edicto de traspaso, la cual puede ser por COMPRAVENTA, DONACIÓN, HERENCIA O APORTACIÓN A SOCIEDAD, indicando los datos del comprador y vendedor así como los de la empresa objeto del negocio,
- Último balance de la empresa,
- Patente Original,
- Comprobante de pago.

Paso 3: Si es Sociedad el edicto debe ser publicado 3 veces en el Diario Oficial y 3 veces en otro de mayor circulación, en el término de 15 días, 2 meses después de la última publicación, puede otorgarse la escritura correspondiente.

Paso 3.1 Si es Comerciante Individual: El edicto debe ser publicado 1 vez en el Diario oficial y 1 Vez en otro de mayor circulación, 2 meses después de la última publicación, puede otorgarse la escritura correspondiente.

Paso 4. Presentar Memorial solicitando que se inscriba el traspaso adjuntado:

- Original y copia del testimonio de la escritura en que se formalizó el traspaso,
- Certificación extendida por el Registro Mercantil (valor Q. 30.00) que el comprador se encuentra inscrito como comerciante individual, para poder emitir la patente a nombre del nuevo propietario,
- Original de las publicaciones efectuadas y resaltarlas con marcador fluorescente.

Paso 5. Recoger en ventanillas: el testimonio de la escritura de traspaso debidamente razonado y la patente de empresa. Adherirle Q. 50.00 en timbres fiscales a la patente y un timbre fiscal de Q. 0.50 a la razón del testimonio y sellarlos.

En los cambios de propietario de empresa mercantil por proceso sucesorio se deben seguir los siguientes pasos:

Paso 1. Pagar en las agencias de Banrural Q. 125.00.

Paso 2. El o los herederos del propietario de la empresa, deben presentar en las ventanillas del Registro Mercantil en un folder tamaño oficio:

Memorial en el que soliciten la inscripción a su nombre de la empresa que heredó o heredaron, identificando el número de registro, folio y libro de inscripción de la empresa, adjuntando:

- Patente original de la empresa,
- Testimonio de las partes conducentes del proceso sucesorio (Opinión de la Procuraduría General de la Nación, Auto declaratorio de Herederos, si el proceso fue testamentario, el testimonio. Inventario en el que conste que dentro de los bienes de la mortal se encuentra la empresa que se solicita cambiar de propietario, certificación de la resolución en la que se liquidó por parte de la Sección de Herencias, legados y Donaciones de la Dirección de Catastro y

Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas, el impuesto hereditario a pagar, aprobación de la liquidación por la Contraloría General de Cuentas, constancia de a pago del impuesto hereditario,

- Certificación extendida por el Registro Mercantil con la que se acredite que él o los nuevos propietarios se encuentran inscritos como comerciantes en dicho Registro.

Cuando surja algún cambio de la información dada al registro, se debe de informar a través de solicitud, los cambios por ejemplo puede ser el cambio de dirección registral y fiscal para lo cual deben de seguirse los siguientes pasos:

Paso 1. Comprar en la Agencia Banrural el formulario de modificaciones con valor de Q 2.00. Y llenar el formulario.

Paso 2. Se paga de arancel Q. 125.00 si es solamente cambio de dirección fiscal y si es de la dirección comercial se paga Q. 15.00 de un edicto.

Paso 3. Se presenta en las ventillas del Registro Mercantil en un folder tamaño oficio:

- Formulario,
- Patente original y si no la tiene debe de acompañar fotocopia de la patente con una denuncia ante el Ministerio Publico o Policía Nacional Civil o una declaración jurada ante un Notario por extravío de Patente. Si es copropiedad presentar por cada copropietario un formulario,
- Comprobante de pago.

Paso 5. Publicado el edicto en el Diario oficial presentar en ventanillas

- Memorial (simple) dirigido al Registrador Mercantil solicitando se emita la nueva patente,
- La página completa donde aparece la publicación y marcarla.

Paso 6. Recoger en venillas la patente y adherirle Q. 50.00 en timbres fiscales.

Cuando el Comerciante quiere clausurar una empresa más no su registro de comerciante individual se deben seguir los siguientes pasos:

Paso 1. En la agencia que está cerca del registro mercantil de Banrural se compra el formulario de modificaciones con valor de Q. 2.00.

Paso 2. Se llena el formulario y se paga en la agencia Banrural Q. 125.00 de arancel por la clausura de empresa más Q. 15.00 de un edicto.

Paso 3. Se presenta en las ventanillas del registro mercantil en un folder tamaño oficio:

- Formulario,
- Patente original y si no la tiene acompañar fotocopia de la patente con una denuncia ante el Ministerio Público o Policía Nacional Civil o una declaración jurada ante un Notario por extravío de patente. Si es copropiedad presentar por cada copropietario un formulario,
- Comprobante de los pagos.

Paso 5. Se emite un edicto de clausura el cual deberá ser publicado una vez en el diario oficial.

- Una vez publicado se deberá presentar la hoja completa del diario, resaltado con un marcador fluorescente la clausura,
- Memorial (simple) dirigido al señor Registrador Mercantil solicitando la clausura.

Paso 6. Solicitar una Certificación valor Q. 30.00 para acreditar ante la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) que la empresa fue clausurada<sup>21</sup>.

Cualquier cambio en el domicilio fiscal también debe reportarse en el Registro Mercantil, sin perjuicio de que si se trata de una modificación en la escritura pública constitutiva este debe hacerse notarialmente.

---

<sup>21</sup> Ministerio de Economía, *Inscripción y registro de Empresas*, Conferencia, Guatemala, agosto de 2012, presentación de Power Point. Disponible en: [www.grupo-pace.com](http://www.grupo-pace.com). Fecha de Consulta: 16/12/2014

#### 1.4. Fundamento Constitucional

En cuanto al fundamento constitucional del ejercicio del comercio, se encuentra establecido en el artículo 43 de la Constitución Política de la República de Guatemala de 1985, que dispone que se trata de una libertad, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes.

Además, en relación al estudio de empresa debe ser abordado desde una perspectiva *ius publicista*:

*“La empresa como actividad económica organizada para producción de bienes y/o la prestación de servicios, es una realidad económica, social y jurídica, que presenta innegables efectos en el mundo de los negocios, la cual, debe ser estudiada no sólo desde la óptica *ius privatista* sino también *ius publicista*, más aun, teniendo en cuenta que la experiencia jurídica contemporánea ha sido marcadamente constitucionalizada.*

*La tendencia constitucionalista de los tiempos modernos ha influido la mayoría de las instituciones jurídicas existentes, y la empresa no ha sido la excepción”<sup>22</sup>*

La libertad de empresa se define como *“la facultad que tiene toda persona de realizar actividades de carácter económico según sus preferencias o habilidades, con miras a crear, mantener o incrementar su patrimonio”<sup>23</sup>*

La Corte de Constitucionalidad al respecto ha comentado que:

*“...El comercio, entendido como la actividad lucrativa que ejerce cualquier persona física o jurídica, sea en forma individual o colectiva, intermediando directa o indirectamente entre productores y consumidores, con el objeto de facilitar y promover la circulación de la riqueza, se encuentra especialmente reconocido y protegido por el artículo 43 de la Constitución Política de República, el cual preceptúa que el mismo*

---

<sup>22</sup> Sabogal Bernal, Luis Fernando, *Nociones generales de la libertad de empresa en Colombia*, Revista e-Mercatoria Volumen 4, Numero I (2005), disponible en [www.revistas.uexternado.edu.co](http://www.revistas.uexternado.edu.co). Fecha de consulta: 16/12/2014.

<sup>23</sup> Corte Constitucional de Colombia, Sentencia T 425/92.

*puede ejercerse libremente, salvo –reza la norma- las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes. Como puede apreciarse, este precepto formula una reserva en lo relativo a que sólo mediante leyes –dictadas por el Congreso de la República puede restringirse la actividad de comercio...<sup>24</sup>*

En relación a la protección al derecho de propiedad, el artículo 41 constitucional prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias, es decir el monto máximo<sup>25</sup>.

Además, el artículo 120 constitucional, menciona otra opción de limitación de la libertad de industria, comercio y trabajo, en el caso de la intervención de empresas que prestan servicios públicos esenciales para la comunidad, en caso de fuerza mayor y por el tiempo estrictamente necesario, intervenir las empresas, cuando se obstaculizare su funcionamiento. Al respecto, la Corte de Constitucionalidad interpretó que:

*“...El problema que aquí se plantea y su consiguiente discusión, devienen de la falta de una ley que desarrolle el instituto de la intervención administrativa, ya que sólo se cuenta: por un lado, con el artículo 120 de la Constitución Política de la República que faculta al Estado para intervenir en caso de fuerza mayor las empresas que prestan servicios públicos esenciales para la comunidad, y por otro, con el artículo 31 del Código Civil que, igualmente, faculta al Ejecutivo para intervenir las fundaciones, instituciones, establecimientos de asistencia social y asociaciones cuyas finalidades sean de interés público, cuando el interés o el orden público lo requieran. Ambas disposiciones no establecen un marco suficientemente claro y concreto para el desarrollo de un mandato de intervención, materia que sería propia de una ley específica, en la que se establezcan los principios básicos, las normas fundamentales y los lineamientos esenciales, y el Acuerdo Gubernativo que se dictare o el reglamento, si fuere el caso, establecería las medidas necesarias para el cumplimiento del mandato legal, sin apartarse de su esencia ni de su espíritu. Congruente con ello puede*

---

<sup>24</sup> Gaceta Jurisprudencial, No. 50, Apelaciones de Sentencia de Amparo, página No. 7, expediente No. 444-98, sentencia: 10-11-98.

<sup>25</sup> Gaceta Jurisprudencial, No. 7, Inconstitucionalidad de Ley, página No. 6, expediente No. 164-87, Sentencia: 25-02-88.



*afirmarse que el Gobierno, dentro de un régimen de intervención, no puede sino realizar aquellos actos para los cuales las normas jurídicas reguladoras de su actividad le han otorgado la competencia necesaria, de ello surge que los actos concretos de intervención han de ser señalados expresamente en la ley, a fin de que la actividad administrativa, que tienda a la realización de los hechos previstos, no vaya más allá del ámbito legislativo, es pues, la ley, la que debe definir las finalidades de la intervención, con lo cual también se fijará el alcance o el sentido de la disposición constitucional que la autoriza. Al legislador le corresponde señalar la órbita del Ejecutivo en dicho campo, si no se hace, y en tanto no se haga, el ejercicio de esa facultad de intervención que se otorga al Ejecutivo, obligará a que el Gobierno expida disposiciones que aunque no queden comprendidas propiamente en el poder reglamentario de las leyes, se verá compelido a tomarlas en cumplimiento del mandato de intervención obligado por las circunstancias, llámese a éstas “fuerza mayor”, “interés u orden público”<sup>26</sup>.*

Fuera de estas disposiciones de rango constitucional, la libreta de comercio, se encuentra reglamentada en las disposiciones del Código de Comercio, que establecen las obligaciones legales de los comerciantes en general.

---

<sup>26</sup> Gaceta Jurisprudencial No. 13, Amparos en Única Instancia, Expediente No. 93-89 Sentencia: 28/07/89, Páginas 6 y 7.

## CAPÍTULO II

### EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO-TRIBUTARIO GUATEMALTECO

Antes de analizar el procedimiento administrativo-tributario, se hace necesario hacer una breve descripción de lo que es la Superintendencia de Administración Tributaria.

#### **2.1. Superintendencia de Administración Tributaria, Regulación Legal y Organización**

A) Regulación Legal:

La Superintendencia de Administración Tributaria se regula a través de decreto No. 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

El espíritu de la ley de la creación de la Superintendencia de administración Tributaria se basa en los siguientes principios:

Se crea esta institución con la necesidad de reformar estructuralmente la administración Tributaria, para que se recauden con efectividad los ingresos que el estado requiere para cumplir con sus obligaciones constitucionales, en particular las que tienen relación con el gasto social en salud, educación, seguridad civil, vivienda e infraestructura, así como la modernización del Estado.

Esta institución también tiene base legal en los Acuerdos de Paz suscritos por el Gobierno de la República de Guatemala en diciembre de 1996, en donde se adquirió el compromiso de llevar a cabo las medidas de administración y legislación tributaria que permita incrementar la carga tributaria en el país.

La urgente necesidad de fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias lo cual debe lograrse a través de combatir la evasión tributaria, la defraudación y el contrabando, la simplificación de los procedimientos, una mayor efectividad de los

sistemas que se aplican para la recaudación y un mejor servicio a los contribuyentes, de manera que se eleve la moral tributaria de los contribuyentes.

Por la necesidad de crear una entidad descentralizada, con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios en el cual el Estado delegue las facultades para administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos con independencia.

#### B) Principios Básicos de la Ley Orgánica:

Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las funciones que el asigna su ley orgánica. Gozará de autonomía funcional, económicamente, financiera, técnica administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

El domicilio principal de la Administración Tributaria es en la ciudad de Guatemala, pero también puede fijar domicilio en cada una de las dependencias que establezca en cualquier lugar del territorio nacional.

La denominación de esta institución se puede abreviar como SAT.

#### C) Funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria:

Como concepto de la administración tributaria es el ente que sirve de puente entre el sujeto pasivo y el sujeto activo de la obligación tributaria, en otras palabras es el vínculo entre el contribuyente y el fisco.

Por consecuencia la administración tributaria mediante mandato constitucional y legal, otorga poderes especiales, que son de herramientas e instrumentos para que el Estado pueda obtener fuentes de ingresos de los impuestos vigentes.

La administración tributaria se encarga de administrar, controlar y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, hecho que lo indica en el artículo 19 del

código tributario al señalar como funciones de la administración tributaria las siguientes:  
“(...) Planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades para que tengan vinculación con las relaciones jurídicos tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización.

En cuanto al control fiscal se debe de entender que no es un fin en sí mismo, de lo contrario responde a tres incidencias:

- a) Garantizar el respeto a la voluntad del legislador, expresado en las leyes tributarias.
- b) Incitar a los contribuyentes que paguen sus impuestos.
- c) Igualdad de condiciones en los diferentes niveles de la economía.

En efecto, en la medida que se logre un equilibrio entre las garantías del contribuyente y las facultades de la administración tributaria, se logra con una aceptación general del control fiscal especialmente en la fiscalización<sup>27</sup>.

#### D) Facultades y Atribuciones de la Administración Tributaria:

Al respecto el Código Tributario regula en el artículo 98 y 98 “A”, está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias y en el ejercicio de sus funciones debe actuar conforme a las normas vigentes y otras.

En consecuencia el artículo 98 del mismo cuerpo legal que para tales efectos podrá:

“1. Requerir informe de cualquier persona individual o jurídica, este o no inscrita como contribuyente o responsable y en su caso, declare los tributos que de acuerdo con las leyes le corresponda. Exigirá que liquiden y paguen los tributos, intereses, recargos y multas que procedan.

---

<sup>27</sup> Cordova Noguera, Anna María. *La administración tributaria*. Universidad Rafael Landívar. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala, Octubre de 2014. Pág. 21.

Asimismo exigirá a los contribuyentes responsables, que proporcionen los elementos que constituyen la base imponible para la correcta determinación de la obligación tributaria.

2. Requerir el pago y recaudar de los contribuyentes y responsables, el tributo adeudado, sus intereses y si corresponde, los recargos y multas. La administración tributaria autorizará los formularios, y también otros medios distintos al papel, que se utilicen para facilitar el cumplimiento de las obligaciones.

3. Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime conveniente, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente. Para este efecto, podrá requerir del sujeto pasivo y de terceros cualquier información complementaria, incluso a través de sistemas computarizados, en congruencia con lo que establecen los artículos 30 y 93 del código tributario.

4. Sancionar a los contribuyentes y responsables, de acuerdo con el código tributario y demás leyes tributarias.

5. Organizar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.

6. los abogados que laboren en la Administración Tributaria podrán actuar en todos los procedimientos judiciales en que sea parte dicha administración, por designación de su titular, así como cobrar judicialmente los tributos, multas, intereses, recargos las costas que correspondan, conforme a la normativa específica de la Administración Tributaria. En consecuencia, dichos profesionales aunque laboren a tiempo completo, podrán ejercer la profesión de abogados, cuando actúen en los procedimientos a que se refiere este inciso.

7. Contratar profesionales de las disciplinas jurídicas, económicas, financieras u otras especialidades científicas o técnicas, en los casos en que sea necesario para el mejor cumplimiento de sus funciones de fiscalización y recaudación.

8. Establecer índices generales de rentabilidad, promedios o porcentajes de utilidad bruta, utilidad neta, ingresos o ventas por ramo de actividad económica, respecto de un mismo giro comercial, industrial, agropecuario, de explotación de recursos naturales, de empresas de servicios, así como de otras actividades profesionales o técnicas para la mejor determinación de los tributos.

9. Efectuar tasaciones de bienes o derechos en los casos en que el contribuyente, previo requerimiento, no aporte los documentos o elementos que permitan establecer el verdadero valor de los mismos. La Administración Tributaria al fijar esos valores tomara en consideración el valor normal de adquisición a la fecha de la operación.

10. Verificar los inventarios de bienes o mercancías y valores. Así como verificar bienes o mercancías objeto de transporte. Para tal efecto, las personas individuales o jurídicas que presten el servicio de transporte, incluyendo al conductor del respectivo vehículo, están obligadas a exigir del remitente los comprobantes de propiedad y otros documentos aprobados conforme el régimen aduanero, que amparan los bienes o mercancías transportadas, igualmente están obligados a portar dichos documentos mientras dure el traslado y al igual que el propietario de los bienes o mercancías a presentar los mismos a los funcionarios designados por la Administración Tributaria, cuando estos así lo requieran, para el cumplimiento de esta atribución, las fuerzas de seguridad pública deberán proporcionar de inmediato el apoyo que la Administración Tributaria les solicite.

11. Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas, y cualquiera otra entidad del sector privado para realizar estudios económicos, financieros y tributarios, tendientes a establecer la realidad

mercadotecnia y de rendimiento normales de determinadas actividades económicas, para poder establecer y aplicar con equidad las normas tributarias.

12. Velar porque las actuaciones se resuelven en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal.

13. Revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyentes y agentes de retención o de percepción, que se relacionen con la determinación y el pago de las obligaciones tributarias, incluyendo el sistema informático que utilice el contribuyente para registrar sus operaciones contables y tributarias. Para tales efectos podrá requerir, en cada caso, información o documentos relacionados con el equipamiento informático, incluyendo la de programas fuente, diseño y programas utilizados, así como la relacionada con los instrumentos materiales que permitan acceder la información vinculada con los registros contables. Asimismo podrá requerir la producción de listado e integraciones y la realización de pruebas.

Si los contribuyentes o agentes de retención o de percepción opusieren resistencia y esta se produjere con violencia deberá pedirse la intervención de juez penal competente.

Todo funcionario o empleado de la Administración Tributaria debe dar trato respetuoso y pronta atención a los contribuyentes y a sus representantes. El incumplimiento de esta disposición constituye falta grave que se sancionan conforme lo dispuesto en el artículo 96 de este código.”

E) Elementos de la Fiscalización:

Al momento de la fiscalización, la Administración Tributaria debe tomar en cuenta que los elementos de la fiscalización, el artículo 100 del código tributario establece que son: “1. Libros, documentos y archivos, o sistemas de contabilidad del contribuyente que se relacionan con sus actividades económicas y financieras para establecer la base

imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria. Podrá revisar la documentación y archivos almacenados en papel o medios magnéticos, ópticos u otros dispositivos de almacenamiento digital del contribuyente, y requerir y obtener de éste toda la información necesaria, incluso por los mismos medios para establecer su verdadera situación tributaria. 2. Informaciones referentes a volúmenes o cantidades y valores de los bienes que se importen o exporten.”

## **2.2. El Procedimiento Tributario**

El Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula el procedimiento tributario en el cual le da facultad a la Superintendencia de Administración, denominándolo en el capítulo V como “Proceso Administrativo” en el cual se regulan los siguientes procedimientos:

a) El procedimiento administrativo iniciado por el administrado, a solicitud del interesado.

b) El procedimiento que se inicia de oficio, por la Administración Tributaria, ya sea sobre base cierta o base presunta, a través del “Procedimiento Especial de determinación de la obligación tributaria”.

c) El procedimiento del Recurso de Revocatoria, el cual se presenta ante los funcionarios que emitieron una resolución que causa un agravio al contribuyente.

d) El procedimiento del Recurso de Reposición que se presenta contra las resoluciones emanadas por el órgano superior de la Superintendencia de Administración Tributaria que en este caso es el directorio.

El procedimiento es impulsado de oficio según el artículo 121 del código tributario, indicando en el artículo 122 los requisitos o formalidades que debe tener indispensablemente la presentación de memoriales, por lo que toda solicitud deberá contar los requisitos contenidos en dicho artículo, pero no será motivo de rechazar la



solicitud. La Superintendencia de Administración Tributaria concederá el plazo de quince días para que subsane dichas omisiones.

Con respecto a la personería, las personas tienen derecho a gestionar ante la Administración Tributaria mediante representante legal o mandatario, y en este caso basta con presentar la copia legalizada de los documentos para acreditar la misma.

El costo de los procedimientos es completamente gratuito por lo que no se puede exigir el pago de ninguna actuación que se realicen dentro de este procedimiento.

Los interesados, representantes y abogados pueden tener acceso a las actuaciones, las que pueden consultar sin ninguna limitación.

El Código tributario establece la obligación de notificar las resoluciones que afecten en sus derechos a los contribuyentes como por ejemplo se debe de notificar toda audiencia, opinión, dictamen o resolución<sup>28</sup>. Este punto es controvertido respecto a las opiniones y dictámenes, que los mismos son del fisco, por lo mismo, no se debería tener obligación de hacer saber éstas a los administrados, en todo caso dar la autorización para que se pueda consultar dentro del expediente, pero esto no perjudica al particular, no se puede indicar que es ilegal, pero si, de poca importancia, ya que repercute en el retardo de la resolución del caso.

### **2.3. Evacuación de Audiencia**

El proceso de defensa fiscal de contribuyente se inicia con la evacuación de audiencia, que la administración concede al mismo para que se pronuncie en todo caso de los ajuste de impuestos y multas que por consecuencia de la determinación tributaria se

---

<sup>28</sup> SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Derechos de los Contribuyentes y Otros Obligados Tributarios en el Proceso Administrativo de Determinación de Infracciones y Sanciones Tributarias. Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente. Departamento de Consultas. Intendencia de Asuntos Jurídicos.* Pág. 4. Disponible en [http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/descargas/doc\\_view/5653-derechosdecontribuyentesenprocesoadministrativodedeterminaciondeinfraccionesysanciones.raw?tmpl=component](http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/descargas/doc_view/5653-derechosdecontribuyentesenprocesoadministrativodedeterminaciondeinfraccionesysanciones.raw?tmpl=component) [Fecha de consulta: 15/11/2014].

ocasionen, quedando dos opciones por las cuales el contribuyente puede optar, como es la aceptación o denegar la resolución.

La audiencia se concede y el contribuyente si no está de acuerdo puede impugnar por escrito dentro del término de 30 días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación de las diferencias de impuestos formulados, debiendo presentar la relación de hechos y su fundamento de derecho acompañados de sus respectivos medios de prueba, que generalmente son documentales, la misma está regulada en el artículo 146 del código tributario, por lo tanto en el procedimiento tributario es el momento de la manifestación por parte del contribuyente, por un lado el contribuyente tramita una diligencia y por el otro la Superintendencia de Administración Tributaria da un informe.

De acuerdo con lo anterior, el momento de evacuación de audiencia consiste en hacer uso de un procedimiento establecido por la regulación legal, oportunamente que la Superintendencia de Administración Tributaria concede al contribuyente, para someter a cuestión y tramite su conformidad o inconformidad con los ajustes planteados respecto a un impuesto vigente en la regulación fiscal, respetando el debido proceso y un procedimiento previamente establecido.

Al respecto el Artículo 146 del código tributario establece "...al notificar al contribuyente o al responsable, si se formulan ajustes, se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles, improrrogables a efecto de que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa..."

De acuerdo al párrafo anterior, es indispensable que se analice la fase de evacuación de audiencia, debido a que con la debida anticipación, se preparen los medios de prueba, y se solicite un día antes del vencimiento de la audiencia, ya que el periodo de apertura a prueba comienza al sexto día hábil del vencimiento de la audiencia, teniendo como resultado un periodo de apertura a prueba de 35 días.

El contribuyente debe decidir si es conveniente pagar los ajustes y multas, para poder evitar el cobro por la vía de lo económico coactivo. En el caso de que la resolución de

audiencia considere que tiene el derecho a la restitución de lo pagado en exceso debido a tributos, multas y recargos, tiene derecho de reclamarlo bajo el amparo del artículo 153 relativo a la restitución de lo pagado en exceso.

El artículo 143 indica lo siguiente “Cuando se discutan cuestiones de hecho, el período de prueba será de treinta (30) días hábiles, el cual no podrá prorrogarse.

El periodo de prueba podrá declararse vencido antes de su finalización, cuando las pruebas se hubiesen aportado y los interesados así lo soliciten.

No se admitirán las pruebas presentadas fuera del periodo de prueba, salvo las que se recaben para mejor resolver, aunque no hubiesen sido ofrecidas.”

Se debe tomar en cuenta antes de iniciar el proceso de defensa fiscal del contribuyente, lo preceptuado en los artículos citados, además de los que son regulados en la Constitución de la República de Guatemala en lo referente al debido proceso, que pueden ayudar oportunamente en el procedimiento.

La Administración Tributaria, utiliza los plazos legales correspondientes de trámite y resuelve la evacuación interpuesta por el contribuyente contra los ajustes formulados y notifica dicha resolución al contribuyente quien posterior a la evacuación de la audiencia y en caso de inconformidad interpone los recursos legales que corresponden al procedimiento contencioso administrativo el cual esta normado en la ley de lo contencioso administrativo decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, y una parte en lo conducente del código tributario.

El procedimiento administrativo comprende de dos etapas, la primera etapa consiste en la evacuación de audiencia en la que con anterioridad se determinaron ajustes por medio de una fiscalización a cargo de Auditores tributarios que laboran para dicha entidad fiscalizadora, el resultado de la auditoria muestra distintos criterios los cuales

deben ser sometidos a discusión, por grandes ajustes de impuestos y multas debido infracciones tributarias.

Existen métodos para impugnar las resoluciones relacionadas, por ejemplo el recurso de reposición, revocatorio y ocurso. Según sea el caso en contra de las resoluciones de los funcionarios del ente fiscalizador, contando de un plazo de diez días hábiles para interponer el recurso en el caso del recurso de revocatoria y reposición, tres días hábiles para el ocurso.

La evacuación de audiencia consiste en que el contribuyente presente la información requerida y se pronuncie, fijando un plazo de 10 días para que regularice su situación tributaria. Contando con una rebaja de cincuenta por ciento de las multas originales si las paga voluntariamente sin presentar ningún recurso. Caso contrario si el contribuyente no evacua la audiencia, la cual queda firme y se empieza a exigir el pago.

La Superintendencia de Administración Tributaria determina los ajustes de dos maneras, la primera sobre base cierta que es la que proporciona el mismo contribuyente a través de libros, registros y documentación. Contra esta determinación se admite prueba en contrario y procederán todos los recursos previstos en el código tributario (artículo 108), en la cual se emplean técnicas y procedimientos de auditoria como lo son confirmaciones externas (cruces de información), cuyo objetivo es consolidar la información contable para probar de donde provienen los hallazgos de la auditoria.

La segunda es sobre base presunta, en el cual el ente recaudador no posee ningún tipo de información, y lo único que le queda hacer es tomar promedios de períodos anteriores declarados por el contribuyente en relación al impuesto que corresponde así

como información recabada de terceros. Se admite prueba en y la aplicación de recursos y normas constitucionales<sup>29</sup>.

Por otro lado, el contribuyente cuando comete un error de cálculo y no de concepto. Si la diferencia es a favor de la administración tributaria, esta le requerirá de pago, corriéndole audiencia por cinco días hábiles, transcurrido el plazo de la audiencia el pago deberá efectuarse inmediatamente y sin más trámite en un plazo de cinco días. Sin embargo el error de cálculo no siempre puede favorecer al fisco, ya que al contribuyente si le favorece, puede solicitar la devolución del exceso de tributo enterado, entonces la administración tributaria lo notificará a quien corresponda y acreditará en cuenta o lo solicitara al Ministerio de Finanzas Públicas que haga efectiva la devolución de la diferencia. La devolución se hará de oficio y en su defecto a solicitud del sujeto pasivo dentro de los treinta días (artículo 111 del código tributario). Aunque esto no se cumple ya que si el contribuyente pide que se le devuelva, primero mandan a hacer una auditoria completa antes de devolver impuestos ya recaudados.

El contribuyente evacua la audiencia presentando ante el funcionario el memorial de acuerdo con los requisitos del artículo 122 del Código tributario en el plazo de treinta días hábiles, ofreciendo los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa, en el supuesto de que no estuvieran listos o falta alguno, se puede solicitar la apertura a prueba que empiezan a contar al sexto día de vencido el plazo de evacuación de audiencia, siempre y cuando se evacue la misma, en el mismo memorial se puede solicitar la apertura a prueba. Si solo se imponen sanciones, la audiencia será más corta, de diez días hábiles que son improrrogables, además se puede solicitar periodo de apertura a prueba de 10 días hábiles.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 147 del código tributario si el contribuyente al momento de aceptar los ajustes, no paga lo que corresponde, la Administración

---

<sup>29</sup>Donado Rodríguez, Saúl Augusto. *Soluciones administrativas en el procedimiento tributario*. Universidad Galileo. Escuela Superior de Desarrollo y Actualización Profesional. Programa de Doctorado en Tributación.

Tributaria procederá a cobrarlo por la vía económica coactiva, al estar firme la resolución administrativa, que determine tributos, intereses, recargos y multas, al quedar la resolución administrativa firme se convierte en un título ejecutivo que da el derecho de exigir el pago.

Se haya o no evacuado la audiencia, de oficio o a petición de parte, la administración tributaria podrá dictar la resolución para mejor resolver (artículo 144 y 148 del código tributario)

La Administración Tributaria dictará la resolución dentro de los treinta días hábiles siguientes de concluido el procedimiento (artículo 149 del código tributario).

#### **2.4. Notificaciones en el Procedimiento Tributario**

La notificación es un acto jurídico procesal para el procedimiento tributario, en el que se le indica al contribuyente las razones por las cuales se le requiere información contable, de manera escrita, con el detalle al contribuyente para su conocimiento de acuerdo con la ley.

También es conocida como un acto de comunicación, para que el contribuyente pueda hacer uso de su derecho de defensa.

El artículo 127 del código tributario establece que “toda audiencia opinión, dictamen o resolución, debe hacerse saber a los interesados en la forma legal y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar en sus derechos”.

De esta manera también se puede tomar en cuenta en la defensa del contribuyente, de acuerdo con lo anterior, debe ser notificado en forma legal, las resoluciones

---

12 de marzo de 2014, Págs. 94 y ss. disponible en <http://www.censat.org.gt/censat/wp-content/uploads/2014/08/Procedimiento.pdf> [Fecha de consulta: 15/11/2014].

administrativas, para que las mismas puedan afectar los derechos de los contribuyentes.

Entre las clases de notificación existen tres:

- a) Personalmente: consiste en notificar al contribuyente personalmente,
- b) Por otro medio idóneo: como por ejemplo por correo normal o correo electrónico.

En este orden de ideas, el artículo 130 del código tributario establece que se notificaran personalmente las resoluciones que:

- a) Determinen tributos,
- b) Determinen intereses,
- c) Impongan sanciones,
- d) Confieran o denieguen audiencias,
- e) Decreten o denieguen la apertura a prueba,
- f) Denieguen una prueba ofrecida.,
- g) Las que fijan un plazo para que una persona haga, deje de hacer, entregue, reconozca o manifieste su conformidad o inconformidad en relación con algún asunto,
- h) Las resoluciones en que se acuerde un apercibimiento y las que lo hagan efectivo,
- i) Las resoluciones en que se otorgue o denieguen un recurso y las que lo resuelvan.

Estas notificaciones no pueden ser renunciadas.

Cuando el notificador sepa por conocimientos personales que la persona a quien va a notificar, ha muerto o se halla ausente según informes, se abstendrá de entregar o fijar la cédula y pondrá la razón en autos haciendo constar como lo supo y quienes le dieron la información para que el fisco proceda a confirmar la muerte o la ausencia.

También podrá notificar las notificaciones, entregando la cedula en manos del destinatario donde se encuentre, mediante correo certificado y por otro medio idóneo, que permita confirmar la recepción, siempre que se garantice el derecho de defensa del sujeto pasivo.

La administración tributaria, podrá notificar en las direcciones electrónicas que para tal propósito informen los contribuyentes, lo que se acredita con la constancia que demuestre que la notificación fue recibida en la dirección electrónica del contribuyente. Una vez recibido ese aviso o constancia por medios electrónicos, el funcionario de la administración tributaria a cuyo cargo esté la notificación debe imprimir en papel y agregarlo al expediente, lo que servirá de prueba de que la notificación fue efectuada.

## **2.5. Recurso de Revocatoria**

Como medio de defensa el contribuyente puede interponer el recurso de revocatoria en todos los casos, así como la nulidad, y solicitar la enmienda del procedimiento.

El recurso de revocatoria es un acto por medio del cual el órgano superior, después del trámite correspondiente y con base en los elementos de prueba presentados, decide revocar, confirmar o anular la resolución emitida por el órgano inferior, conforme a la petición del recurrente y las pruebas recibidas, este recurso también es conocido como recurso jerárquico porque lo conoce la autoridad superior.

Cuando se interpone dicho recurso el contribuyente afectado en sus derechos e intereses por resolución administrativa, para lograr que una autoridad superior al que la dictó, la revise, y en caso de comprobar ilegalidad o inoportunidad de la misma, se revoque, la anule o la reforme.

El artículo 154 del código tributario establece: “las resoluciones de la administración tributaria pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados, o a instancia de parte.

En este último caso, el recurso se interpondrá por escrito por el contribuyente o el responsable, o por su representante legal ante el funcionario que dictó la resolución”.



De acuerdo con lo anterior se debe tomar en cuenta las formalidades que debe llevar el memorial en cuanto a su oportuna presentación a que si no se interpone en el plazo de los diez días, la resolución queda firme, por lo que es muy importante que el contribuyente presente su inconformidad o impugnación a tiempo, con sus respectivos fundamentos de hecho y de derecho.

## **2.6. Recurso de Reposición**

Es necesario identificar la autoridad que emitió la resolución administrativa, ya que este recurso lo conoce la misma que lo emitió, generalmente es un órgano superior, en este caso el directorio de la administración tributaria, pudiendo por medio de otra resolución dejarla sin efecto, o confirmarla de acuerdo con los planteamientos del contribuyente, sus pruebas y fundamento legal en materia tributaria.

El artículo 158 del Código tributario establece que es “contra las resoluciones originarias de Directorio de la Superintendencia de la Administración Tributaria o del Ministerio de Finanzas Públicas, puede interponerse recurso de reposición, el que se tramitará dentro de los plazos y en la forma establecida para el recurso de revocatoria, en lo que fuera aplicable”. Y con la resolución de este recurso no cabe recurso alguno, por lo que si el contribuyente no está de acuerdo y se violan sus derechos deberá plantear el contencioso administrativo o plantear una acción de amparo.

## **2.7. Ocurso**

Ocurrir es presentarse a la autoridad superior a solicitar revisión de las actuaciones de la autoridad inferior cuando la misma haya denegado un recurso de alzada. En el país, en el ámbito tributario el plazo para ocurrir es de tres días después de notificada la resolución en que se deniega el recurso de revocatoria, de manera que la autoridad superior revisara previa petición del recurrente, por qué fue denegado el recurso, y con base en el análisis del caso ordenará su aceptación.

En el caso de que el directorio no resuelva en el plazo de treinta días, se considera que la resolución es aceptada, por lo que el recurso planteado por el contribuyente fue aceptado, por lo mismo, la administración tributaria da trámite al recurso de revocatoria. Si la administración tributaria deniega el recurso, no existe recurso alguno por lo que se agota la vía administrativa.

## **2.8. Infracciones y Sanciones Tributarias**

Manuel Osorio define infracción como *“transgresión, violación o quebrantamiento de alguna ley, pacto o tratado. Toda persona es responsable de las infracciones que cometa, y por tanto en las penas respectivamente señaladas o en la obligación de resarcir los daños y perjuicios así ocasionados”*<sup>30</sup> de modo que las infracciones tributarias el Estado en ejercicio de su poder soberano tiene la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones a sus ciudadanos o cualquier persona que se encuentre dentro de su ámbito territorial de soberanía, para lo cual puede recurrir a mecanismos coactivos, en caso de incumplimiento.

Continúa Manuel Osorio con una definición de infracción tributaria, que es *“la resultante de la violación de normas impositivas, puede incluir conductas tales como la no presentación de declaraciones juradas, la omisión de incluir elementos en tales declaraciones, o el no contar con la documentación exigida por las leyes tributarias para el ejercicio de ciertas actividades entre muchas otras”*<sup>31</sup>. Por otro lado el código tributario en su artículo 69 la define como toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, en tanto no constituya delito o falta.

En el caso de los dependientes de mostrador el artículo 83 del código tributario establece que obligan al sujeto pasivo por los actos u omisiones en ejercicio de su cargo, de modo que en algún momento el personal dependiente pueda ocultar sus actos u omisiones en perjuicio del sujeto pasivo.

---

<sup>30</sup> Infracción, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Argentina, Editorial Heliasta S.R.L., año, 35ª edición. Págs. 489 y 490.

Algunas infracciones tributarias están reguladas en el código tributario, en su artículo 85, el cual establece la sanción de cierre temporal de establecimientos comerciales, cuando se incurra en 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 en las mismas.

2. Emitir facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria.

3. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradas u otros sistemas no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas u otros documentos.

4. No haber autorizado los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el código de comercio y las leyes tributarias específicas.

La sección quinta, del código tributario, en su artículo 94 regula las infracciones a los deberes formales las cuales son las siguientes:

1. Omisión de dar aviso a la Administración Tributaria, de cualquier modificación o actualización de los datos de inscripción y del nombramiento o cambio de contador. Todo ello dentro del plazo de treinta días, contados a partir de la fecha en que se produjo la modificación o actualización.

**SANCIÓN.** Multa de cincuenta quetzales por cada día de atraso con una sanción máxima de mil quinientos quetzales.

2. Omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria o de cualquier otro requisito exigido en declaraciones y recibos de tributos, documentos de importación o

---

<sup>31</sup> *Loc. Cit.*

exportación y en cualquier documento que se presente o deba presentarse ante la Administración Tributaria.

SANCIÓN. Multa de cien quetzales por cada documento. El máximo de sanción no podrá exceder un mil quetzales mensuales. En ningún caso la sanción máxima excederá la suma del uno por ciento de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingresos.

3. Adquirir bienes o servicios sin exigir facturas o el documento que legalmente soporte la transacción, cuando corresponda.

SANCIÓN. Multa equivalente al monto del impuesto correspondiente a la transacción. Si el adquirente denuncia ante la Administración Tributaria a quien estando obligado no emitió y le entregó el documento legal correspondiente, quedará exonerado de la sanción.

4. No llevar al día los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas. Se entiende que están al día, si todas las operaciones se encuentran asentadas en los libros y registros debidamente autorizados y habilitados, dentro de los dos meses calendario inmediatos siguientes de realizadas.

SANCIÓN. Multa de cinco mil quetzales, cada vez que se le fiscalice. Esta sanción se aplicará sin perjuicio de la obligación del contribuyente o responsable de operar debidamente los libros o registros contables respecto de los cuales la Administración Tributaria constató su atraso.

5. Llevar los libros y registros contables, en forma distinta a la que obliga el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas.

Sanción. Multa de cinco mil quetzales cada vez que se fiscalice y se establezca la infracción.

6. Ofertar bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto, cuando corresponda.

Sanción. Multa de cinco mil quetzales cada vez que se incurra la infracción.

7. No percibir o retener los tributos, de acuerdo con las normas establecidas en este Código y en las leyes específicas de cada impuesto.

Sanción. Multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención omitiere. La imposición de la multa no exime la obligación de enterar el impuesto percibido o retenido, salvo que ya se hubiere efectuado el pago por el sujeto pasivo.

8. Extender facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos que no cumplan con alguno de los requisitos formales según la Ley específica.

Sanción. Multa de cien quetzales por cada documento. El máximo de sanción que podrá aplicarse será de cinco mil quetzales, en cada período mensual. En ningún caso la sanción máxima excederá del dos por ciento de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado.

9. Presentar las declaraciones después del plazo establecido en la ley tributaria específica.

Sanción. Multa de cincuenta quetzales por cada día de atraso, con una sanción máxima de un mil quinientos quetzales.

Cuando la infracción sea cometida por entidades que están total o parcialmente exentas del Impuesto sobre la Renta, por desarrollar actividades no lucrativas, la sanción se duplicará. En caso de reincidencia, además de la imposición de la multa correspondiente se procederá a la cancelación definitiva de la inscripción como persona jurídica no lucrativa en los registros correspondientes.

10. No concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, como se establece en el numeral 6 del artículo 112 de este código.

Sanción. Multa equivalente de un mil quetzales por cada vez que sea citado y no concurriere.

11. Que el comprador no realice el traspaso en el Registro legal correspondiente, dentro del plazo que establece la ley específica, de la propiedad de los vehículos que adquiriera.

Sanción. Multa equivalente al cien por ciento del impuesto que corresponda conforme a la tarifa que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

12. No dar aviso dentro del plazo que establece la ley específica, de cualquier cambio producido en las características de los vehículos inscritos en el Registro correspondiente.

Sanción. Multa de quinientos quetzales.

13. La no presentación ante la Administración Tributaria de los informes establecidos en las leyes tributarias.

Sanción. Una multa de cinco mil quetzales la primera vez, de diez mil la segunda vez y en caso de incumplir más de dos veces se aplicará multa de diez mil quetzales, más el equivalente al uno por ciento de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente, durante el último mes en el cual declaró ingresos. Esta sanción será aplicada, por cada vez que incumpla con su obligación.

14. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados, en establecimientos distintos del registrado para su utilización, sin haber dado aviso a la Administración Tributaria.

Sanción. Multa de cinco mil quetzales.

15. Realizar, sin estar inscrito, actividades para las cuales las normas tributarias hayan establecido la obligación de estar previamente inscrito en los registros habilitados por la Administración Tributaria.

Sanción. Multa de diez mil quetzales.

16. No efectuar el pago de tributos o no proporcionar la información, requerida, eventual o periódicamente, por medio de los sistemas o herramientas, formas, formularios electrónicos, informáticos, digitales u otros, que han sido establecidos como de uso obligatorio para el contribuyente o responsable.

Sanción. Multa de mil quetzales, sin perjuicio del cumplimiento de la obligación de presentar la información o pago requerido, utilizando estas herramientas, formas, formularios o similares.

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.

Sanción. Multa de cinco mil quetzales, en cada periodo mensual que se establezca la infracción. En ningún caso la sanción máxima excederá del uno por ciento de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último periodo mensual en el que haya reportado ingresos.

Todas las infracciones detalladas, se les sanciona con una multa ya contemplada, atribuyen a la administración tributaria, la competencia para imponerlas, según el artículo 3 de la Ley de la Ley Orgánica de la Administración tributaria.

En relación a la prescripción en el artículo 76 del código tributario regula que: “Las infracciones y sanciones tributarias prescriben por el transcurso de cinco años,

contados a partir de la fecha en que se cometió la infracción o quedó firme la sanción, respectivamente.” Siempre y cuando la resolución administrativa este firme.

En el caso de las infracciones reguladas en el artículo 85, se sancionan penalmente a pesar de estar reguladas en el código tributario, siendo la misma materia administrativa tributaria.

Toda infracción lleva una sanción administrativa, en la cual la sanción es “*la medida penal que impone el Poder Ejecutivo o alguna de las autoridades de este orden, por infracción de disposiciones imperativas o abstención ante deberes positivos*”.<sup>32</sup> Por lo tanto, la sanción administrativa, la impone el poder ejecutivo. Mientras que la sanción penal es “*la amenaza legal de un mal por la comisión u omisión de ciertos actos o por la infracción de determinados preceptos*”<sup>33</sup>. Males que superan los límites administrativos por lo tanto deben de ser conocidos por un órgano jurisdiccional.

Dentro de la legislación tributaria hay dos tipos de sanciones: las sanciones de tipo civil, como son los intereses por pago fuera de término de la obligación tributaria y, sanciones de tipo penal, como son por ejemplo las multas o las clausuras. Las primeras, es decir las sanciones civiles, se caracterizan, por tender a restituir a la víctima al estado anterior al hecho ilícito en tanto que las de tipo penal no tienen naturaleza resarcitoria, sino represiva, castigando la conducta antijurídica y prevenir otras transgresiones al orden jurídico<sup>34</sup>.

Otro concepto que se relaciona es la falta, “Esta voz, que tiene muchas acepciones generales, es también susceptible de diversas interpretaciones jurídicas, la más caracterizada de las cuales tal vez sea la que afecta a su sentido penalístico, ya que se

---

<sup>32</sup> Sanción Administrativa, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Argentina, Editorial Heliasta S.R.L, 2007, 35ª edición. Pág. 865.

<sup>33</sup> *Loc. Cit.*

<sup>34</sup> Álvarez Echague, Juan Manuel, “La Sanción de clausura de establecimientos en el Derecho tributario argentino”, Seminario sobre “Sanciones Tributarias – Tres años de experiencia y el Proyecto de Reforma” organizado por la Universidad para la Cooperación Internacional, el Centro de Estudios Tributarios y el Colegio de Abogados de Costa Rica, 17 y 18 de marzo de 1999. Disponible en <http://www.aeyasoc.com.ar/articulo15.pdf>. Fecha de Consulta 28/12/14.



entiende por tal, según la definición de la Academia, la infracción voluntaria de la ley, ordenanza, reglamento o bando, a la cual está señalada sanción leve”<sup>35</sup>.

Al mismo tiempo faltas son aquellos actos ilícitos penales que lesionan los derechos personales, patrimoniales y sociales pero su intensidad no constituye delitos, por lo que la falta se diferencia por su menor intensidad criminológica.

La potestad sancionadora del Estado (Ius Puniendi), es decir, el poder de castigar que ostenta el mismo, no es de forma ilimitada, existen regulaciones jurídicas, a las cuales se debe sujetar aun el mismo órgano estatal o el órgano jurisdiccional, observando para ello la jerarquía de la norma y sobre todo la supremacía constitucional, al regular en su artículo 12 el derecho de defensa, como también que los procedimientos deben estar preestablecidos legalmente.

El Organismo Ejecutivo, que en su unidad representa la Administración Pública, es quien ejerce la potestad sancionadora de la administración pública, por la división de poderes, regulada en el artículo 141 constitucional, en la cual la soberanía y el poder es del pueblo quien lo delega para su ejercicio en los tres organismos, la subordinación entre los mismos está prohibida, y por ende cada quien tiene su propia competencia, para actuar en distintos casos.

En el caso de la sanción de cierre temporal de establecimientos regulada en el artículo 86 del código tributario establece que: se aplicará por un plazo mínimo de diez días y por un máximo de veinte días continuos. Al comprobar la comisión de una de las infracciones a que se refiere el artículo 85 del código tributario, la Administración tributaria lo documentará mediante acta o por conducto de su Intendencia de Asuntos Jurídicos, presentará solicitud razonada ante el juez de paz del ramo penal competente, para que imponga la sanción de cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio.

---

<sup>35</sup>Falta, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Argentina, Editorial Heliasta S.R.L, 2007, 35ª edición. Pág. 404.

El juez, bajo pena de responsabilidad, fijará audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la recepción de la solicitud, en la misma audiencia deberá escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes.

Al finalizar la audiencia, el juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva, ordenando el cierre temporal conforme a este artículo, cuando proceda. El cierre temporal será ejecutado por el juez que lo decretó con la intervención de un representante de la Administración Tributaria, quien impondrá sellos oficiales con la leyenda “CERRADO TEMPORALMENTE POR INFRACCIÓN TRIBUTARIA”, los cuales también deberán ser autorizados por el juez con el sello del tribunal y la indicación “POR ORDEN JUDICIAL”.

En el caso si fuera por orden de la Administración tributaria, el artículo 50 de decreto Número 4-2012 del congreso de la República de Guatemala, adicionó el artículo 120 “A”, con el texto siguiente: “El personal de la Administración Tributaria debidamente autorizado, procederá a faccionar acta administrativa en la que hará constar cualquier circunstancia anteriormente referida y en el mismo acto dará audiencia al contribuyente y se hará constar en el acta las explicaciones, justificaciones, defensas y pruebas de descargo sobre las omisiones que se constatan y de considerarlo procedente declarará el cierre preventivo, proceder inmediatamente a entregar copia del acta y a colocar sellos oficiales con la leyenda: “CERRADO PREVENTIVAMENTE, POR ORDEN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”, con la firma y el sello del ejecutor de la medida. El personal autorizado, de ser necesario, contará con el auxilio de la Policía Nacional Civil. Los distintivos deben diferenciarse de los utilizados en la aplicación de cierre establecida en los artículos 85 y 86 del código tributario.

Las Cámaras Empresariales de Guatemala accionaron la inconstitucionalidad del mencionado artículo, que quedó suspendido provisionalmente por medio del expediente 292-2013 de la corte de constitucionalidad. Finalmente, en el Expediente Número 997-2012, sentencia de 12 de diciembre de 2013, publicada en el diario de Centro América el día 5 de febrero de 2014, la Corte de Constitucionalidad declaró inconstitucional la

reforma al Código Tributario (artículo 120 “A”) del mencionado artículo, expulsándolo definitivamente del ordenamiento jurídico, bajo el argumento de que no existe “*periculum in mora*” de acuerdo con el principio “*fumus bonu iuris*” (apariencia de buen derecho), como uno de los elementos para decretar una medida preventiva, se propone que esta guarda razonabilidad, para permitirle como medida cautelar. La Corte estimó que el Código Tributario ya ofrecía procedimientos sancionadores, por lo que la potestad de la Administración Tributaria era excesivamente inconstitucional.

Sin embargo, y a pesar de los argumentos expuestos por la Corte de Constitucionalidad en su sentencia definitiva, puede apreciarse en el Derecho Comparado latinoamericano y en otros países, que las Administraciones Tributarias cuentan con la potestad de cierre cautelar o preventivo, con fines de regularización tributaria.

En ese sentido puede apreciarse que la potestad administrativa es compatible en muchos países con su ordenamiento constitucional, pues se dispone con carácter general pero con limitantes (Buenos Aires, Colombia, Costa Rica), o en relación algún tributo en particular (México- Impuesto Sobre la Renta, España- Impuestos sobre Productos Especiales).

El fraude fiscal, la informalidad comercial, y la constante evasión tributaria obligan a que los Estados en los procesos de reforma tributaria se incrementan las potestades administrativas tributarias en relación a las posibles medidas cautelares sobre los contribuyentes, en este caso, el cierre del comercio, negocio, establecimiento u oficina, por orden administrativa, en un plazo relativamente breve, en el que se pueda regularizar la situación de inscripción o del cumplimiento de obligaciones formales (tales como la facturación), sin necesidad de recurrir a la orden de un órgano jurisdiccional.

## CAPÍTULO III

### EL CIERRE PREVENTIVO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO EN EL DERECHO COMPARADO

A continuación, se analiza la normativa comparativa que en la que sí se autoriza a la Administración Tributaria el cierre del negocio o establecimiento por infracciones tributarias.

#### 3.1. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina

En el Decreto 821/98, de texto ordenado de la ley No. 11.683, en 1978 y sus modificaciones indica en su artículo 75:

*“La clausura preventiva que disponga la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS en ejercicio de sus atribuciones deberá ser comunicada de inmediato al juez federal o en lo Penal Económico, según corresponda, para que éste, previa audiencia con el responsable resuelva dejarla sin efecto en razón de no comprobarse los extremos requeridos por el artículo 35, inciso f); o mantenerla hasta tanto el responsable regularice la situación que originó la medida preventiva.*

*La clausura preventiva no podrá extenderse más allá del plazo legal de TRES (3) días sin que se haya resuelto su mantenimiento por el juez interviniente.*

*Sin perjuicio de lo que el juez resuelva, la ADMINISTRACION FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS continuará la tramitación de la pertinente instancia administrativa.*

*A los efectos de cómputo de una eventual sanción de clausura del artículo 40, por cada día de clausura corresponderá UN (1) día de clausura preventiva.*

*El juez administrativo o judicial en su caso, dispondrá el levantamiento de la clausura preventiva inmediatamente que el responsable acredite la regularización de la situación que diera lugar a la medida”.*

Con carácter general, la Ley de Procedimiento Tributario (ley 11.683) también prevé infracciones y sanciones.<sup>36</sup> Por medio de la ley 23.314, del 24 de mayo de 1985 es derogada la sanción de arresto por impago de tributos, a que nunca se aplicó por inconstitucional, sustituyéndosela por la de clausura, la cual es luego complementada por la ley 23.658 del 11 de enero de 1989. Las infracciones consistían en no emitir facturas o comprobantes (o no conservar duplicados) de ventas, locaciones o prestaciones según dispusiera la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP), tengan o hubieran tenido posesión de mercaderías sin facturas de su adquisición, no llevar registraciones de ventas, compras o locaciones según las normas de la AFIP, no estar inscritos como contribuyentes cuando hacerlo fuera un deber evidente en virtud del volumen de sus operaciones, llevar doble contabilidad a fin de ocultar datos a la dirección y, omitir información propia o sobre terceros. Con la ley 23.905 del 19 de febrero de 1991, se establece que la sanción de clausura puede ir de tres a diez días. Asimismo, se reducen a tres las causales: no emitir facturas o comprobantes de ventas, locaciones o prestaciones de servicios según las formas establecidas por la AFIP, no llevar registraciones y de sus adquisiciones o ventas de bienes o servicios o llevarlas sin las formas requeridas por el organismo recaudador, no inscribirse como contribuyente o responsable estando obligado a hacerlo, salvo error de hecho o derecho. Por medio de la ley 24.073 del 13 de abril de 1992, no es recurrible judicialmente la medida si se da reiteración de la conducta de no emitir facturas o comprobantes de las operaciones realizadas, o bien cuando emitan comprobantes distintos a los utilizados habitualmente por el contribuyente para cumplir sus obligaciones con el Impuesto al Valor Agregado.

La Corte Suprema de la Nación en el fallo “Mickey” ha resuelto que la sanción de clausura es constitucional: *“Que teniendo en cuenta las reflexiones formuladas acerca*

*de los fines perseguidos por la ley e individualizados los objetivos jurídicos y sociales tutelados, la sanción de clausura allí dispuesta, no se exhibe como exorbitante; motivo por el cual corresponde desestimar la tacha que con sustento en la irracionalidad de la norma se articulara.”(Considerando 10º del voto de la mayoría).*

La ley en cuestión en su artículo número 40, dispone que: “Serán sancionados con multa de TRESCIENTOS PESOS (\$300) a TREINTA MIL PESOS (\$30,000) y clausura de TRES (3) a DIEZ (10) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, siempre que el valor de los bienes y/o servicios de que se trate exceda de DIEZ PESOS (\$10), quienes:

a). No entregaren o emitieren facturas o comprobantes equivalentes por una o más operaciones comerciales, industriales, agropecuarias, o de prestación de servicios que realicen en las formas, requisitos y condiciones que establezca la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS.

b). No llevaren registraciones o anotaciones de sus adquisiciones de bienes o servicios o de sus ventas, locaciones o prestaciones.

c). Encarguen o transporten comercialmente mercaderías, aunque no sean de su propiedad, sin el respaldo documental que exige ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS.

d). No se encontraren inscritos como contribuyentes ante la ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PÚBLICOS cuando estuvieren obligados a hacerlo.

El mínimo y el máximo de las sanciones de multa y clausura se duplicarán cuando se cometa otra infracción de las previstas en este artículo dentro de los DOS (2) años desde que se detectó la anterior.

---

<sup>36</sup> Álvarez Echague, Juan Manuel, *Op. Cit.* Pág. 3.

Sin perjuicio de las sanciones de multa y clausura y, cuando sea pertinente, también se podrá aplicar la suspensión en el uso de la matrícula, licencia o inscripción registral que las disposiciones exigen para el ejercicio de determinadas actividades, cuando su otorgamiento sea competencia del PODER EJECUTIVO NACIONAL”.

El artículo 41 de la Ley de Procedimiento Tributario menciona que el funcionario confeccionará un acta de comprobación, que recogerá los siguientes datos:

1. Del establecimiento donde se cometió la presunta infracción,
2. La descripción de la acción u omisión que originaría la infracción,
3. La norma que se ha infringido,
4. La mención expresa del valor de la operación,
5. El nombre del sujeto que atendió a los funcionarios, que debe ser el dueño o, al menos, un encargado del establecimiento,
6. Toda circunstancia de hecho relativa a la prueba o a su encuadramiento legal,
7. De ser factible, deben agregarse las constancias acreditativas de la infracción (por ej. Una factura emitida con defectos formales).

Se citará a una audiencia de descargo, oral o por escrito. Finalizada la audiencia, el juez administrativo se pronunciará una vez terminada la misma o, en su defecto, en un plazo no mayor a los dos (2) días, pues de no respetar dicho tiempo, aquél pierde su competencia para dictar el acto administrativo. Quien quebrante una clausura o viole sellos, precintos o instrumentos utilizados para hacerla efectiva, será sancionado con arresto de diez (10) a treinta (30) días y con una nueva clausura por el doble de tiempo (artículo 43 Ley del Procedimiento Tributario).

### **3.2 Colombia**

En el caso del Estatuto Tributario de Colombia en su artículo 67 indica que: “La Administración de Impuestos podrá imponer la sanción de clausura o cierre del establecimiento de comercio, oficina, consultorio, y en general, el sitio donde se ejerza la actividad, profesión u oficio, en los siguientes casos:

a) (Literal modificado por el artículo 74 de la Ley 488 de 1998) Cuando no se expida factura o documento equivalente estando obligado a ello, o se expida sin los requisitos establecidos en los literales b, c, d, e, f, g, del artículo 617 del Estatuto Tributario, o se reincida en la expedición sin el cumplimiento de los requisitos señalados en el artículo 652 del mismo Estatuto. En estos eventos, cuando se trate de entes que prestan servicios públicos, o cuando a juicio de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales no existan un perjuicio grave, la entidad podrá abstenerse de decretar la clausura, aplicando la sanción prevista en el artículo 652 del Estatuto Tributario.

b) (Literal modificado por el artículo 42 de la Ley 49 de 1990) Cuando se establezca que el contribuyente lleva doble contabilidad, doble facturación o que una factura o documento equivalente, expedido por el contribuyente no se encuentra registrada en la contabilidad.

c) (Literal adicionado por el artículo 41 de la ley 633 de 2000) Cuando las materias primas, activos o bienes que forman parte del inventario, o las mercancías recibidas en consignación o en depósito, sean aprehendidas por violación al régimen aduanero vigente. En este evento la sanción se hará efectiva una vez quede en firme en la vía gubernativa el acto administrativo de decomiso. En este evento la sanción de clausura será de treinta (30) días calendarios y se impondrán sellos oficiales que contengan la leyenda “cerrado por evasión y contrabando”. Esta sanción se aplicará en el mismo acto administrativo de decomiso y se hará efectiva dentro de los dos (2) días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa. Esta sanción no será aplicable al tercero tenedor de buena fe, siempre y cuando lo pueda comprobar (con la factura con el lleno de los requisitos legales).

d) (Literal derogado por el Artículo 78 de la Ley 1111 de 2006)

e) (Literal adicionado por el artículo 25 de la Ley 863 de 2003) Cuando el responsable perteneciente al régimen simplificado no cumpla con la obligación prevista en el numeral 4 del artículo 506.



f) (Literal adicionado por el artículo 25 de la Ley 863 de 2003) Cuando el agente retenedor o el responsable del régimen común del impuesto sobre las ventas, se encuentre en omisión de la presentación de la declaración o en mora en la cancelación del saldo a pagar, superior a tres (3) meses contados a partir de las fechas de vencimiento para la presentación y pago establecidas por el gobierno nacional. Los eximentes de responsabilidad previstos en el artículo 665 se tendrán en cuenta para la aplicación de esta sanción, siempre que se demuestre tal situación en la respuesta al pliego de cargos. No habrá lugar a la clausura del establecimiento para aquellos contribuyentes cuya mora se deba a la existencia de saldos a favor pendientes de compensar.

g) (Inciso modificado por el artículo 75 de la Ley 488 de 1998) La sanción a que se refiere el presente artículo, se aplicará clausurando por tres (3) días el sitio o sede respectiva, del contribuyente, responsable o agente retenedor, mediante la imposición de sello oficiales que contendrán la leyenda “cerrado por evasión”.

Cuando el lugar clausurado fuera adicionalmente casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión u oficio, por el tiempo que dure la sanción y en todo caso, se impondrán los sellos correspondientes.

d) (Inciso modificado por el artículo 47 de la ley 223 de 1995) Una vez aplicada la sanción de clausura, en caso de incurrir nuevamente en cualquiera de los hechos sancionables con esta medida, la sanción a aplicar será la clausura por diez (10) días calendario y una multa equivalente a la establecida en la forma prevista en el artículo 655.

La sanción a que se refiere el presente artículo, se impondrá mediante resolución, previo traslado de cargos a la persona o entidad infractora, quien tendrá un término de diez (10) días para responder.

La sanción se hará efectiva dentro de los diez (10) días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa.

Para dar aplicación a lo dispuesto en el presente artículo, las autoridades de policía deberán prestar su colaboración, cuando los funcionarios competentes de la Administración de impuestos así lo requieran.

En este caso la corte de constitucionalidad mediante sentencia C-616 del 6 de agosto del 2002, expediente D-3860, M. P. Manuel José Cepeda Espinosa, declaró exequible el literal c) del artículo 657 del estatuto tributario, con excepción de la frase señala entre paréntesis, el cual se declara inexecutable. El mismo fallo señala que la norma examinada se declara exequible en el entendido de que la clausura no se puede imponer a título de responsabilidad objetiva como consecuencia del decomiso y de que su duración máxima es de treinta (30) días.

El literal d) del artículo 657 del estatuto tributario, disponía la sanción de clausura del establecimientos por la no inscripción en el RTU, dentro de los plazos legales.

La ley 1111 del 2006 adicionó el estatuto tributario con el artículo 658-3 ibídem, sobre las sanciones relativas al RUT, entre ellas la del incumplimiento en su inscripción. La causal prevista en el literal e) del artículo 657 del estatuto tributario, fue considerada como numeral 2º del artículo 658-3, adicionado por el artículo 49 de la ley 111 del 2006, sanciones relativas al RUT. Con el concepto 10271 del 15 de febrero del 2010, la DIAN precisa que cuando se imponga la sanción de cierre por reincidencia del inciso 4º del artículo 657 del estatuto tributario, no es procedente elevar la multa hasta en un 100% como lo señala el inciso 2º del artículo 640 ibídem.<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> Obregón, Manuel de Jesús, "La sanción de clausura del establecimiento y el derecho al debido proceso", Instituto Colombiano de Derecho Tributaria, Pág. 26. Disponible en <http://www.wbicdt.net:8080/sitios/principal/centrodeinvestigacion/Lists/Articulos%20Revistas/Attachments/2/21%20-%2048%20LA%20SANCION%20DE%20CLAUSURA.pdf>.

En cuanto a la sanción por incumplir la clausura en el artículo 658 establece: “Sin perjuicio de las sanciones de tipo policivo en que incurra el contribuyente, responsable o agente retenedor, cuando rompa los sellos oficiales, o por cualquier medio abra o utilice el sitio o sede clausurado durante el término de la clausura, se le podrá incrementar el término de clausura, hasta por un (1) mes.

Esta ampliación de la sanción de clausura, se impondrá mediante resolución, previo traslado de cargos por el término de diez (10) días para responder”.

En el caso de Colombia, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha declarado exequible la sanción de clausura de establecimientos. En las Sentencias: 13.420, del 12 de noviembre de 2003, Magistrada ponente, Ligia López Díaz, Sentencia 14562, del 29 de septiembre de 2005, Sección Cuarta. Ponente: María Inés Ortiz Barbosa, actor Merys Camila Campo, demandado: Municipio de Riohacha. Sentencia 14317, del 26 de julio de 2007. Ponente: Héctor J. Romero D, Actor: Silvia Isabel Reyes, demandado: municipio de Barranquilla. Sentencia 15166, del 23 de agosto de 2007, Sección Cuarta. Ponente: Juan Ángel Palacio H. Actor: Librería Continental, demandado: DIAN Medellín. Además, la sentencia del Tribunal Constitucional C-160, de 29 de abril de 1998, exige que la administración tributaria pruebe el fraude o evasión fiscal o al menos irregularidad en la facturación.

La doctrina no comparte la sanción, ya que se requiere agotar la vía administrativa, para que la división de liquidación proceda al cierre del establecimiento “*con un aviso grande de “cerrado por evasión”, como ocurre en la mayoría de las veces, violando el derecho al buen nombre, al no haberse probado fraude ni evasión*”<sup>38</sup>, se puede acudir a la vía contenciosa administrativa y solicitar el pago de los daños materiales y morales (artículo 85 del Código Contencioso Administrativo).

---

<sup>38</sup> V. Consejo de Estado en las sentencias 12.214 de 2001 y 13.751 de 2004.5.

### 3.3. Costa Rica

En el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley No 4755 de la Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica establece: “Artículo 65.- Clasificación los hechos ilícitos tributarios se clasifican en infracciones administrativas y delitos tributarios.

La Administración Tributaria será el órgano competente para imponer las sanciones por infracciones administrativas, que consistirán en multas y cierre de negocios.

Al Poder Judicial le corresponderá conocer de los delitos tributarios por medio de los órganos designados para tal efecto. (Así reformado por el Artículo 2º de la ley No. 7900 de 3 de agosto de 1999)

(...). Artículo 86.- Infracciones que dan lugar al cierre de negocios. La Administración Tributaria queda facultada para ordenar el cierre, por un plazo de cinco días naturales, del establecimiento de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerzan la actividad o el oficio, en el cual se cometió la infracción, para los sujetos pasivos o declarantes que reincidan en no emitir facturas ni comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o no entregárselos al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio.

Se considerará que se configura la reincidencia cuando se incurra, por segunda vez, en una de las causales indicadas en el párrafo anterior, dentro del plazo de prescripción.

Podrá aplicarse la sanción de cierre una vez que exista resolución firme de la Administración Tributaria o resolución del Tribunal Fiscal Administrativo que impone la sanción prevista en el artículo 85 de este Código a la primera infracción y, una vez que tal resolución firme exista respecto de la segunda infracción, pero sí podrán iniciarse los procedimientos por la segunda infracción, aun cuando no haya concluido el de la

primera. Aplicado el cierre por reincidencia, el hecho anterior no será idóneo para configurar un nuevo supuesto de reincidencia.

También se aplicará la sanción de cierre por cinco días naturales de todos los establecimientos de comercio, industria, oficina o sitio donde se ejerza la actividad o el oficio, de los sujetos pasivos que, previamente requeridos por la Administración Tributaria para que presente las declaraciones que hayan omitido, o ingresen las sumas que hayan retenido, percibido o cobrado, en este último caso, cuando se trate de los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas y del impuesto selectivo de consumo, que no lo hagan dentro del plazo concedido al efecto.

La imposición de la sanción de cierre de negocio no impedirá aplicar las sanciones penales.

La sanción de cierre de un establecimiento se hará constar por medio de sellos oficiales colocados en puertas, ventanas u otros lugares del negocio.

En todos los casos de cierre, el sujeto pasivo deberá asumir siempre la totalidad de las obligaciones laborales con sus empleados, así como los demás beneficios sociales a cargo del patrono.

La sanción de cierre de negocio se aplicará según el procedimiento ordenado en el artículo 150 de este Código.

La Administración, a la hora de aplicar el cierre, desconocerá cualquier traspaso, por cualquier título, del negocio o del establecimiento que se perfeccione luego de iniciado el procedimiento de cierre del negocio, por lo que el local podrá ser cerrado si llega a ordenarse la sanción, con independencia del traspaso.

Quien adquiera un negocio o establecimiento podrá solicitar a la Administración Tributaria una certificación sobre la existencia de un procedimiento abierto de cierre de

negocios, el cual deberá extenderse en un plazo de quince días. Transcurrido tal plazo sin haberse emitido la certificación, se entenderá que no existe ningún procedimiento de cierre incoado salvo que el negocio sea calificado de simulado en aplicación del artículo 8 de este Código. (Así reformado por el artículo 75 de la Ley de contingencia Fiscal, No 8343 de 18 de diciembre del 2002)

Dicha sanción está contemplada en el artículo 86 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, de ahí se infiere que la misma puede ser aplicada respecto a cualquier impuesto administrado por la Administración Tributaria.<sup>39</sup>

El cierre es una facultad discrecional de la Administración Tributaria, tal y como lo señala el Tribunal Fiscal Administrativo en el fallo No. 211-2006 de las 15 horas del 6 de junio del 2006, ante un caso de cierre de negocio, que conforme con los artículo 29 del Reglamento a la Ley del Impuesto General sobre las Ventas, 78 del Reglamento a la Ley del Impuesto sobre la Renta, y 29 del Reglamento a la Ley de Consolidación del Impuesto Selectivo de Consumo, menciona:

“(...) No obstante, en casos como el presente y de acuerdo con jurisprudencia de este Tribunal, atendidas las circunstancias del caso, eventualmente la Administración Tributaria como órgano competente, puede reducir la sanción o desaplicar la misma con el objeto de evitar consecuencias de imposible o difícil reparación, en el entendido que en todo caso esta es una facultad totalmente discrecional de aquella Administración en el ejercicio de sus facultades de poder de imperio y con base en los artículos 16 y 160, de la Ley General de la Administración Pública, de aplicación supletoria por disposición del artículo 155 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios (...)” Por su parte, el Tribunal Contencioso Administrativo en la sentencia No. 3214-2010 de las 16:20 horas del 27 de agosto del 2010, en el mismo sentido indica: “La discrecionalidad no está en la sanción a aplicar, como bien explica la representante estatal, sino sobre la ponderación de las condiciones que permiten valorar la posibilidad de ordenar o no el cierre en cada caso concreto. Ciertamente la Administración Tributaria no puede

cuestionar los términos de efecto impuesto por ley (el cierre de negocios por cinco días) pero sí debe ponderar en cada caso, porque se lo permite la normativa, la aplicabilidad del efecto sancionatorio externo. Más simple, la norma permite valorar en cada caso la pertinencia o no del cierre de negocios”<sup>40</sup>.

La sala de lo constitucional, ha declarado constitucional la sanción, en varias ocasiones.<sup>41</sup>

### 3.4. México

En el caso del Código fiscal de la Federación Mexicana en su artículo 84 regula lo siguiente:

*“VI. De \$12,070.00 a \$69,000.00 a la señalada en la fracción IX cuando se trate de la primera infracción, salvo tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto sobre Renta<sup>42</sup>, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$2, 160,130.00, supuestos en los que la multa será de \$1,210.00 a \$2,410.00 por la primera infracción. En el caso de reincidencia, la sanción consistirá en la clausura preventiva del establecimiento del contribuyente por un plazo de 3 a 15 días. Para determinar dicho plazo, las autoridades fiscales tomarán en consideración lo previsto por el artículo 75 de este código”.*

---

<sup>39</sup> Fallas Conejo, Ana Lidia, “La sanción de cierre de negocios: El análisis de antijuridicidad material como presupuesto objetivo para su aplicación”, Universidad Nacional de Costa Rica, Facultad de Derecho, Tesis de Licenciatura en Derecho, Ciudad Universitaria Rodrigo Facio, Costa Rica, Julio, 2012, Pág. 133.

<sup>40</sup> *Ibíd.*, Pág. 164.

<sup>41</sup> Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto No. 5236-99 de las 14:00 horas del 7 de julio de 1999. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto No. 8858-98 de las 16:33 horas del 15 de diciembre de 1998. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Consulta de Constitucionalidad No. 3929-95 de las 15 horas 24 minutos del 18 de julio de 1995. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto No. 3444-96 de las 15 horas 12 minutos del 9 de julio de 1996. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto No. 10797-2000 de las 14:30 horas del 6 de diciembre del 2000. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto No. 6410-96 de las 15:12 horas del 26 de noviembre de 1996. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto No. 3601-94 de las 15:30 horas del 19 de julio de 1994. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto No. 6103-2001, de las 16:54 horas del 5 de julio del 2001.

<sup>42</sup> Sección II – DEL RÉGIMEN INTERMEDIO DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES (pagos mensuales y libro contable-fiscal simplificado).

### 3.5. España

E) Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (jefatura del Estado BOE núm. 302, de 18 de diciembre de 2003)

*“Disposición final sexta. Modificación de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.*

*Uno. Se modifica el artículo 19 que quedará redactado de la siguiente manera:*

*Artículo 19. Infracciones y sanciones.*

*1. El régimen de infracciones y sanciones en materia de impuestos especiales de fabricación se regirá por lo dispuesto en la Ley General Tributaria, en las normas específicas que para cada uno de estos impuestos se establecen en esta ley y en las contenidas en los siguientes apartados”.*

En particular, cuando las sanciones impuestas de acuerdo con lo previsto en esta ley se deriven de la previa regularización de la situación tributaria del obligado, serán aplicables las reducciones reguladas en el apartado uno del artículo 188 de la ley general tributaria. Por lo tanto el contribuyente puede regularizar su situación previamente, tanto las sanciones pecuniarias que se impongan de acuerdo con lo previsto en esta ley se reducirán conforme a lo dispuesto en el apartado tres del artículo 188 de la ley general tributaria.

En todo caso, constituyen infracciones tributarias graves las siguientes:

*“a). La fabricación e importación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos en esta ley y su reglamento.*



b). *La circulación y tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con fines comerciales cuando se realice sin cumplimiento de lo previsto en el apartado 7 del artículo 15.*

*Las infracciones a las que se refiere el apartado anterior se sancionarán con multa pecuniaria proporcional del cien por ciento de las cuotas que corresponderían a las cantidades de los productos, calculadas aplicando el tipo vigente en la fecha de descubrimiento de la infracción.*

*Las sanciones se graduarán incrementando la sanción en un 25 por ciento cuando se produzca comisión repetida de infracciones tributarias. Esta circunstancia se apreciará cuando el infractor, dentro de los dos años anteriores a la comisión de la nueva infracción, hubiese sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por infringir cualquiera de las prohibiciones establecidas en el apartado anterior.*

*Igualmente, las sanciones se graduarán incrementando la sanción en un 25 por ciento cuando la infracción se cometa mediante el quebrantamiento de normas de control.*

*Por la comisión de infracciones tributarias graves podrán imponerse, además, las siguientes sanciones:*

a). *El cierre temporal de los establecimientos de los que sean titulares los infractores, por un periodo de seis meses, que será acordado, en su caso, por el Ministro de Hacienda, o el cierre definitivo de los mismos, que será acordado, en su caso, por el Consejo de Ministros. Podrá acordarse el cierre definitivo cuando el sujeto infractor hubiese sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por la comisión de una infracción grave dentro de los años anteriores que hubiese dado lugar a la imposición de la sanción de cierre temporal del establecimiento.*

*Salvo en los casos establecidos en el párrafo c) siguiente, la imposición de estas sanciones será acordada por el órgano competente para la imposición de la sanción principal.”*

Los impuestos especiales son:

1. Impuestos sobre el alcohol y las bebidas alcohólicas (sobre la cerveza, vino y bebidas fermentadas, productos intermedios y sobre el alcohol y bebidas derivadas),
2. Impuesto sobre Hidrocarburos,
3. Impuesto sobre las labores del tabaco,
4. Impuesto sobre la electricidad.<sup>43</sup>

## CAPÍTULO IV

### PRESENTACIÓN, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Desde el capítulo I de la presente tesis se ha analizado en forma integral la figura del comerciante individual así como la obligación de reunir todos sus requisitos para poder ser registrado en el Registro Mercantil y se ha logrado establecer quienes pueden ser comerciantes y su vehículo idóneo el cual es la empresa para poder lograr su finalidad principal de lucrar.

Sin embargo se ha realizado un análisis del procedimiento administrativo tributario guatemalteco en el cual se logró identificar las obligaciones que el derecho tributario exige al comerciante como lo es facturar todo lo que venda, por lo que de no cumplir con dicha obligación, la administración tributaria establece un procedimiento de sanción como lo es el cierre temporal por medio de un juez de paz del ramo penal competente, quien a solicitud de la administración tributaria ordena la clausura del establecimiento comercial en cuyo caso se omitió cumplir con la obligación substancial de pagar tributos al momento de no facturar debidamente y en su momento lo que se vende en el establecimiento comercial entre otros.

Por medio de este análisis también se logró establecer que en otros países de igual legislación que la guatemalteca, aplican el cierre temporal pero no de forma judicial si no que de forma administrativa, dotando a la administración la facultad de poder cerrar administrativamente los establecimientos comerciales de forma preventiva.

Por lo tanto, por medio del trabajo de campo se lograron identificar los puntos en los cuales se debió de regular de una mejor manera el cierre preventivo administrativo tributario, en cuanto a las normas que regulan el mismo.

---

<sup>43</sup> Para el caso de impuesto sobre hidrocarburos (por ejemplo, gasolineras, expendios de gas), v. Vérguez, Juan Calvo, “*El impuesto especial sobre hidrocarburos: obligaciones formales, régimen sancionador y mecanismo de gestión aplicables*”, Actum Fiscal No. 56. Octubre 2011.

La metodología para la obtención de resultados consistió en primer lugar en identificar para el caso específico los sujetos de análisis, que para la presente tesis, se seleccionaron expertos en la materia tributaria, mercantil y asesoría de la superintendencia de la administración tributaria.

Además como unidades de análisis se seleccionaron las siguientes:

- a) Constitución Política de la República de Guatemala,
- b) Código Tributario,
- c) Sentencias de la Corte de Constitucionalidad,
- d) Normativa Internacional.

Como herramienta para recolectar información sobre este tema se utilizaron dos instrumentos:

- a). Un cuadro de cotejo por medio del cual se realizó un análisis comparativo de la legislación internacional que tiene regulada la figura de cierre administrativo en su ordenamiento jurídico tributario, desarrollado en el capítulo IV.
- b). El segundo instrumento utilizado fue la entrevista, por medio de la cual se abordó a los sujetos de análisis para poder compartir con ellos su apreciación sobre el cierre preventivo administrativo tributario y sobre la implementación en futuras reformas al código tributario a través del derecho comparado. **ANEXO I.**

Mediante la investigación y análisis efectuados en los capítulos anteriores, se logró cumplir con los objetivos de la presente tesis, así como responder a la pregunta de la investigación que era la siguiente: ¿En qué supuestos la legislación tributaria comparativa permite el cierre preventivo administrativo-tributario de un establecimiento comercial?

Esta pregunta se logró responder ya que se pudieron determinar los supuestos en que se permite el cierre preventivo administrativo-tributario de establecimientos comercial

que fue expulsada del ordenamiento jurídico guatemalteco y sobre los cuales se propondrán las reformas a la legislación nacional.

#### 4.1. Análisis Comparativo

##### 4.1.1. Argentina: Decreto 821/98, Texto Ordenado de la Ley No. 11.683, Texto Ordenado en 1978 y sus Modificaciones

<b>Infracciones tributarias habilitantes</b>	<b>Forma y tiempo del cierre del negocio</b>	<b>Posibilidad de revisión de la medida.</b>
Incumplimiento en el pago de tributos o de obligaciones administrativo-tributarias (artículo 35 f) de la ley Tributaria	3 días	La clausura preventiva que disponga la Administración Federal de Ingresos Públicos en ejercicio de sus atribuciones deberá ser comunicada de inmediato al juez federal o en lo Penal Económico, según corresponda, para que éste previa audiencia con el responsable resuelva dejarla sin efecto en razón de no comprobarse los extremos requeridos por el artículo 35, inciso f) o mantenerla hasta tanto el responsable regularice la situación que origino la medida preventiva

#### 4.1.2. Colombia: Estatuto tributario de Colombia.

<b>Infracciones tributarias habilitantes</b>	<b>Forma y Tiempo del cierre del negocio</b>	<b>Posibilidad de revisión de la medida</b>
<p>a) Cuando no se expida factura o documento equivalente estando obligado a ello, o se expida sin los requisitos establecidos en ley.</p> <p>b) Cuando se establezca que el contribuyente lleva doble contabilidad, doble facturación o que una factura o documento equivalente, expedido por el contribuyente no se encuentra registrada en la contabilidad.</p> <p>c) Cuando las materias primas, activos o bienes que forman parte del inventario, o las mercancías recibidas en consignación o en depósito, sean aprehendidas por violación al régimen aduanero vigente.</p>	<p>Tres (3) días el sitio o sede respectiva, del contribuyente, responsable o agente retenedor, mediante la imposición de sellos oficiales que contendrán la leyenda “cerrado por evasión”.</p> <p>Una vez aplicada la sanción de clausura, en caso de incurrir nuevamente en cualquiera de los hechos sancionables con esta medida, la sanción a aplicar será la clausura por diez (10) días calendario y una multa equivalente a la establecida en la forma prevista en el artículo 655. La sanción a que se refiere el presente artículo, se impondrá mediante resolución, previo traslado de cargos a la persona o</p>	<p>No indica, si es recurrible en la vía judicial administrativa.</p>
<p>simplificado no cumpla con la obligación prevista en el numeral 4 del artículo 506.</p>	<p>infractora, quien tendrá un término de (10) días para responder.</p> <p>La sanción se hará</p>	

<p>e) Cuando el agente retenedor o el responsable del régimen común del impuesto sobre las ventas, se encuentre en omisión de la presentación de la declaración o en mora en la cancelación del saldo a pagar, superior a tres meses contados a partir de las fechas de vencimiento para la presentación y pago establecidas por el gobierno nacional.</p> <p>f). Por no inscripción del contribuyente.</p>	<p>efectiva dentro de los diez (10) días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa.</p> <p>Cuando el lugar fuere adicionalmente casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión u oficio, por el tiempo que dure la sanción y en todo caso, se impondrán los sellos correspondientes.</p> <p>El contribuyente responsable o agente retenedor, cuando rompa los sellos oficiales, o por cualquier medio abra o utilice el sitio o sede clausurado durante el término de la clausura, se le podrá incrementar el término de clausura, hasta por un mes.</p>	
---	---	--

**4.1.3. COSTA RICA: Código de Normas y procedimientos tributarios. Ley No. 4755 de la Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica.**

<b>Infracciones tributarias habilitantes</b>	<b>Forma y tiempo del cierre del negocio</b>	<b>Posibilidad de revisión de la medida</b>
<p>Infracciones administrativas conforme a las leyes tributarias que lleven aparejada la sanción de cierre de negocio:</p> <p>a) Reincidir en no emitir facturas ni comprobantes debidamente autorizados por la Administración Tributaria o en no entregárselos al cliente en el acto de compra, venta o prestación del servicio.</p> <p>b) Previamente requeridos por la Administración Tributaria para que presente las declaraciones que hayan omitido o ingresen las sumas que hayan retenido, percibido o cobrado, en este último caso, cuando se trate de los contribuyentes del impuesto general sobre las ventas y del plazo concedido al efecto.</p>	<p>5 Días.</p> <p>La sanción de cierre de un establecimiento se hará constar por medio de sellos oficiales colocados en puertas, ventanas u otros lugares del negocio. La Administración, a la hora de aplicar el cierre desconocerá cualquier traspaso, por cualquier título, del negocio o del establecimiento que se perfecciones luego de iniciado el procedimiento de cierre del negocio, por lo que el local podrá ser cerrado si llega a ordenarse la sanción, con independencia del traspaso.</p>	<p>Puede aplicarse la sanción una vez que existe resolución firme de la Administración Tributaria o resolución del Tribunal Fiscal Administrativo que impone la sanción prevista en el artículo 85 de este Código a la primera infracción y, una vez que tal resolución firme exista respecto de la segunda infracción, pero si podrán iniciarse los procedimientos por segunda infracción, aun cuando no haya concluido el de la primera. Aplicado el cierre por reincidencia, el hecho anterior no será idóneo para configurar un nuevo supuesto de reincidencia.</p>



#### 4.1.4. México: Código Fiscal de la Federación Mexicana

<b>Infracciones tributarias habilitantes</b>	<b>Forma y Tiempo del cierre del negocio</b>	<b>Posibilidad de revisión de la Medida</b>
Reincidencia en el incumplimiento de obligaciones tributarias, tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección III de la ley del Impuesto sobre la Renta.	3 a 15 Días	No dispone, pero se entiende los recursos administrativos en materia tributaria.

**4.1.5. ESPAÑA: Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria.**

<b>Infracciones tributarias habilitantes</b>	<b>Forma y tiempo del cierre del negocio</b>	<b>Posibilidad de revisión de la Medida</b>
<p>Infracciones en materia de impuestos especiales de fabricación:</p> <p>a) La fabricación e importación de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con incumplimiento de las condiciones y requisitos exigidos en la ley y el reglamento.</p> <p>b) La circulación y tenencia de productos objeto de los impuestos especiales de fabricación con fines comerciales cuando se realice sin cumplimiento de lo previsto en el apartado 7 del artículo 15.</p>	<p>Adicionalmente a la multa pecuniaria:</p> <p>a) El cierre temporal de los establecimientos de los que sean titulares los infractores, por un periodo de seis meses, que será acordado, en su caso, por el Ministro de hacienda, o el cierre definitivo de los mismos, que será acordado, en su caso, por el Consejo de Ministros. Podrá acordarse el cierre definitivo cuando el sujeto infractor hubiese sido sancionado por resolución firme en vía administrativa por la comisión de una infracción grave dentro de los dos años anteriores que hubiese dado lugar a la imposición de la sanción de cierre temporal del establecimiento.</p>	<p>No dispone, pero se entiende los recursos administrativos en materia tributaria.</p>

Puede apreciarse que la potestad administrativa de cierre es compatible en muchos países con su ordenamiento, pues se dispone con carácter general pero con limitantes (Buenos Aires, Colombia, Costa Rica), o en relación algún tributo en particular (México – Impuesto Sobre la Renta, España- Impuesto Sobre Productos Especiales), por lo que en la materia debe regir el principio de taxatividad y de concreción de las facultades administrativo-tributarias, que pueden incidir en el libre ejercicio del comercio o industria. A pesar de ello, en los países mencionados, no ha habido sentencias de tribunales constitucionales que declaren nula la medida o la facultad administrativo-tributaria.

Dicho lo anterior, conviene mencionar, los supuestos de infracciones tributarias para los que la ley sí faculta a la Administración Tributaria, el cierre del negocio y el tiempo de cierre, así como el procedimiento para levantar el cierre administrativo del negocio:

- a) Cuando no se expida factura (Colombia, Costa Rica) o documento equivalente estando obligado a ello, o se expida sin los requisitos establecidos en las leyes tributarias (Colombia).
- b) Cuando se establezca que el contribuyente lleva doble contabilidad, doble facturación o que una factura o documento equivalente, expedido por el contribuyente no se encuentra registrada en la contabilidad.
- c) Cuando las materias primas, activos o bienes que forman parte del inventario, o las mercancías recibidas en consignación o en depósito, sean aprehendidas por violación al régimen aduanero vigente.
- e) Cuando el agente retenedor o el responsable del régimen común del impuesto sobre las ventas, se encuentre en omisión de la presentación de la declaración o en mora en la cancelación del saldo a pagar, superior a tres meses (Colombia).
- f) Por no inscripción del contribuyente (Colombia).

g) Previamente requeridos por la Administración Tributaria para que presente las declaraciones que hayan omitido, o ingresen las sumas que hayan retenido, percibido o cobrado (Costa Rica).

Se observa que la sanción puede ir dirigida a contribuyentes que no facturen o que no presente declaraciones o ingresen impuestos retenidos a las cajas fiscales después de su requerimiento. El derecho de defensa del contribuyente debe respetarse. El plazo del cierre es temporal, y puede ser levantado por orden judicial, o si el contribuyente regularizó su situación.

## **4.2. Presentación de Resultados: Entrevistas con Abogados Litigantes Y Asesor Jurídico de la Superintendencia de Administración Tributaria, Ciudad de Quetzaltenango**

### **4.2.1. Abogado Tributarista, Licenciado Fredy Antonio Martínez de León**

El profesional sí ha participado en procedimientos administrativos tributarios de cierres temporales judiciales<sup>44</sup>. Menciona que el cierre fue implementado a través de las reformas al Código Tributario, emitidas por el Decreto Número 4-2012 del Congreso de la República, pero la Cámara de Comercio<sup>45</sup> accionó y logró la declaratoria de su inconstitucionalidad a través de la sentencia emitida en el Expediente Número 997-2012 por la Corte de Constitucionalidad.

En cuanto a las ventajas de existir el procedimiento serían para la Superintendencia de Administración Tributaria puesto que no debería acudir a la vía judicial. Respecto a las desventajas del procedimiento opinó que de la manera que se implementó en el país, si existen desventajas para el contribuyente debido a que no se respetaba el derecho de defensa y debido proceso, como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala.

---

<sup>44</sup> Debe recordarse que la SAT nunca llegó a implementar el cierre administrativo preventivo

<sup>45</sup> También la Cámara del Agro.

A la pregunta de si considera que el cierre administrativo tributario debe de estar regulado en el código tributario como una sanción, expuso que sí pero respetando el principio de legalidad.

No Considera que es necesario la implementación de tribunales administrativos tributarios que apliquen el cierre preventivo administrativo tributario de establecimientos porque se podría implementar un procedimiento administrativo sancionatorio.

Cree que la medida cierre temporal administrativamente, puede ser aplicada efectivamente pero de otra manera que no afecte las garantías constitucionales.

En relación a la creación de tribunales administrativos tributarios en el país opinó que sería mejor juzgados de primera instancia tributarios que se encarguen de conocer de cierres de esta naturaleza, como también el cobro de los adeudos tributarios.

En lo particular no considera ser inconstitucional el cierre preventivo administrativo tributario en Guatemala siempre y cuando se respeten garantías constitucionales, aunque se debe de respetar el criterio que tiene la corte de constitucionalidad en todo caso.

En síntesis, el profesional concluyó expresando que la medida de cierre temporal puede dictarla y/o ejecutar los órganos jurisdiccionales o los órganos administrativos indistintamente siempre y cuando se respete el derecho de defensa y debido proceso, respetando las garantías constitucionales.

#### **4.2.2. Abogada Tributarista, Licenciada Erika Gabriela Gálvez Anleu**

La abogada no ha participado en procedimientos administrativos tributarios de cierre de empresas comerciales, aunque conoce la figura por su disposición en el Decreto Número 4-2012 del Congreso de la República. Ya que el mismo es inconstitucional, tal y como se declaró.

No ve ventajas a la figura ya que se otorgarían a la Superintendencia de Administración Tributaria atribuciones que no le corresponden, más bien aprecia ventajas, siempre y cuando sea dictado o ejecutado por un órgano diferente independiente a la Superintendencia de Administración tributaria respetando garantías constitucionales.

Considera que es necesario la implementación de tribunales administrativos tributarios que apliquen el cierre preventivo administrativo tributario de establecimientos, creando o asignando Juzgados con únicamente competencia tributaria, tal y como se hace en Guatemala a cargo del juzgado octavo de paz penal, el cual se encarga de conocer cierres temporales de establecimientos comerciales tal y como lo regula el artículo 86 del Código Tributario. Podrían crearse juzgados de paz penal pero con competencia únicamente tributaria con procedimientos claros entre lo penal y lo tributario.

Opina que la medida cierre temporal administrativamente, no puede ser aplicada efectivamente ya que los Auditores tributarios operan a favor del interés de la Superintendencia de Administración tributaria, no actuado de manera imparcial por lo que se cae en una mala fe y arbitrariedad en el procedimiento tributario administrativo.

En síntesis, sí considera que es inconstitucional el cierre preventivo administrativo tributario en Guatemala ya que no se garantiza la justicia tributaria al darle muchas atribuciones de juez y parte al imponer y ejecutar sanción de cierre preventivo de establecimientos. Por lo que la medida de cierre temporal la debe de dictar y/o ejecutar los órganos jurisdiccionales o no por los órganos administrativos.

#### **4.2.3. Abogado Mercantilista Licenciado Ronald Estuardo Recinos Gómez**

Sí ha participado en cierres temporales autorizados judicialmente. Opina que como sanción de cierre no es razonable para todos, porque perjudica a la propia administración tributaria al dejar de recibir tributos, el contribuyente deja de recibir ingresos y los trabajadores no trabajan, por lo que nadie sale ganando, lo que afecta al crecimiento económico. Se opone a que se regule algún tipo de cierre de

establecimientos comerciales. En relación a la judicialización esta es necesaria ya que los empleados administrativos no conocen del debido proceso.

#### **4.2.4. Asesor Jurídico de la Superintendencia de Administración Tributaria, Quetzaltenango**

Para conocer la perspectiva de la administración tributaria se recabó el criterio del asesor jurídico de la Superintendencia de Administración Tributaria. Si bien no ha participado en algún cierre, menciona que el cierre administrativo tributario se encontraba previsto en el artículo 120 A del Código Tributario.

Opina que la ventaja de la implementación del cierre administrativo tributario para los establecimientos comerciales es que generaría una mayor emisión de facturas. En cuanto a las desventajas de la medida son la forma de regulación, la falta de ingresos para los contribuyentes las desventajas puede ser tanto para el sujeto activo como pasivo.

Por el principio de legalidad el cierre administrativo tributario como una sanción debe de estar regulado en el Código Tributario.

No cree ser necesaria la implementación de tribunales administrativos tributarios que apliquen el cierre preventivo administrativo tributario de establecimientos.

En relación a la medida cierre temporal administrativamente considera que habría más cultura para emitir facturas y de encontrarse regulada y al ser aplicada administrativamente de forma correcta no existe razón para no ser aplicada efectivamente.

Recuerda que la inconstitucional del cierre preventivo administrativo tributario en Guatemala fue declarado inconstitucional por la Corte de constitucionalidad lo ha declarado como tal según expediente 997-2012 el 23-04-2014.

Opina que la medida por su finalidad debería ser aplicada administrativamente.

#### **4.3. Criterio Personal Sobre el Cierre Preventivo Administrativo y Comentarios a la Sentencia del Expediente Número 997-2012 de la Corte de Constitucionalidad**

Con carácter previo, y en relación al juicio de racionalidad de la limitación de la libertad de industria, comercio y trabajo que la Corte de Constitucionalidad opera en el Considerando III de la sentencia, cree que la discrecionalidad de la Superintendencia de Administración Tributaria es amplia, y que la persona no tiene ningún mecanismo de defensa, salvo el amparo. Sin embargo, la Corte no expone en qué se concreta dicha discrecionalidad, si se están verificando por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria los supuestos de autorizativos de la norma legal.

Respecto del argumento de la cautelaridad de la medida se encuentran apoyado en doctrina procesal civilista y que no es aplicable al derecho administrativo tributario, al igual que el requisito de la cautela (garantía) para autorizar la medida.

Realizado el estudio comparativo y consultadas las opiniones de profesionales involucrados en el tema, puede apreciarse que existen ordenamiento jurídicos en los que se concede a la Administración Tributaria la potestad de suspensión de las actividades mercantiles por incumplimiento de las obligaciones tributaria, lo cual se considera como una medida cautelar necesaria para evitar incurrir en incumplimiento continuado del sujeto comerciante.

Se considera, que a pesar de la inconstitucionalidad del otorgamiento de dicha potestad a la Administración Tributaria en Guatemala, la misma por su carácter no definitivo, ni sancionador, no estaría en contradicción con el derecho de propiedad y no la libertad de industria, comercio y trabajo, por los siguientes argumentos:

1. El comerciante o empresario de antemano debe conocer que sus actividades deben sujetarse a la ley, en este caso tributarias, que obligan a su registro mercantil antes del inicio de actividades y subsecuente registro tributario, además de operar sin emitir la factura. Considérese que estarían incurriendo en competencia desleal.



2. La situación actual obliga a la Administración Tributaria a judicializar la autorización para el cierre preventivo, incurriendo en gastos o costas procesales, alargando los procesos de regularización y sin posibilidad de recuperar dichos gastos en el contribuyente.

3. Se recarga al sistema de justicia, especialmente a los juzgados de paz, que ya cuenta con bastante carga de trabajo y que carecen de una especialización en materia tributaria, cuando se trata de un trámite que pudiera ser realizado en sede administrativa, y en caso de desacuerdo recurrir administrativamente el cierre preventivo cautelar.

4. Podría garantizarse el derecho de defensa del contribuyente si la medida fuera aplicada cautelarmente por la Superintendencia de Administración Tributaria como resultado de un procedimiento sancionador siempre que se cumplieran los presupuestos del artículo 120 A del Código Tributario, y únicamente durante el período de prueba, y fuera necesario para el cumplimiento de los fines de determinación de la obligación tributaria e infracciones por el tiempo estrictamente necesario para que los auditores realicen su labor y emitieran informes de verificación, ello como providencia cautelar acordada por la Administración Tributaria, lo que exigiría una reforma nueva del Código Tributario, y no se considerase como una sanción tributaria anticipada

## CONCLUSIONES

I. El cierre preventivo administrativo tributario es una medida de alcance económico-comercial importante en cualquier país, pues permitiría paralizar las actividades de una empresa o comercio cuando la Administración Tributaria detectare el incumplimiento de la normativa, ocasionando pérdidas al negocio.

II. En Quetzaltenango, el cierre de establecimientos comerciales ha sido puntual y no generalizado, y siempre por orden judicial, usualmente por no encontrarse inscritos los negocios previamente o no emitir facturas, tal como lo regulan las leyes fiscales del país.

III. Son ventajas para aplicar el cierre preventivo administrativo tributario la reducción y simplificación de procedimientos puesto que lo realiza la propia administración tributaria sin recurrir al Organismo Judicial.

IV. La desventaja de la aplicación de una sanción por un órgano administrativo es que los auditores tributarios encargados de dictar esta medida trabajan bajo metas estadísticas y en cierta forma no es imparcial su actuación, puesto que se fijarían más en la cantidad numérica de casos iniciados y no tanto los que propiamente pueden prosperar porque tienen todas las pruebas recabadas.

V. El cierre de comercio puede ser administrativo tributario o judicial, según la autoridad pública que lo emite. En el caso del primero es una medida cautelar en un procedimiento administrativo en caso de imposición de sanciones u ajustes de impuestos importantes como los son el impuesto al valor agregado y el impuesto sobre la renta en el caso de estar ejerciendo actividades grabadas por la ley como hecho generador de la obligación tributaria y el segundo es una sanción a una infracción tributaria que es sancionada por un órgano jurisdiccional.

VI. Comparativamente el cierre administrativo de establecimientos es compatible constitucionalmente en los países analizados, al regularse la Ley del procedimiento administrativo, en Argentina la misma hace posible cerrar administrativamente por la administración tributaria a través de un procedimiento administrativo, con un máximo de tres días y a la vez tribunales especializados pueden revocar o confirmar la sanción de cierre preventivo. En Colombia su regulación como procedimiento administrativo constitucional validado por la jurisprudencia constitucional de Colombia como una facultad discrecional de la Administración Tributaria. En México, se contempla administrativamente en caso de reincidencia en la comisión de infracciones tributarias, por lo que se respeta el principio de legalidad.

VII. La implementación de tribunales administrativos-tributarios no es viable en Guatemala por factores de presupuesto, pero aplicándola los juzgados de paz se garantiza el debido proceso, siempre que se regule el procedimiento como medida cautelar.

VIII. En Guatemala el procedimiento administrativo tributario como tal, no está en una ley especial como lo es en los países analizados, sino que está regulado en el Código Tributario decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, el cual lo denomina Procedimiento Especial de Determinación de la Obligación Tributaria por parte de la Administración, el cual puede ser por ajustes y Sanciones. En caso de Ajustes se da audiencia por 30 días, luego se da la Apertura a prueba por 30 días, si hay auto para mejor proveer y la resolución en 30 días. En el caso de Sanciones se da audiencia al contribuyente infractor por el plazo de 10 días, la apertura a prueba es de 10 días, auto para mejor proveer, y la resolución es en 30 días. Pero el problema es que existiendo un procedimiento especial para la imposición de sanciones el artículo 86 regula otro para el cierre de establecimientos comerciales, el cual es impuesto por un juez de paz del ramo penal, lo cual es perjudicial tanto para las partes en cuanto a tiempo y costos, y para el juez por razón de materia. Sin embargo en el Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, la ley de Actualización tributaria en su artículo 177 indica la necesidad de la creación de tribunales especializados en materia

tributaria, además establece que la Corte Suprema de Justicia, dentro del plazo de un año, a partir de la fecha de publicación de la ley, podrá crear juzgados y tribunales penales especializados a los que se les atribuye competencia para conocer de los ilícitos tributarios y aduaneros, así como de los cierres temporales de empresas, establecimientos o negocios, y hasta la fecha no se ha hecho lo cual queda como una ley vigente mas no positiva.

## RECOMENDACIONES

1a. Se garantizaría el derecho de defensa del contribuyente si la medida fuera aplicada cautelarmente por la Superintendencia de Administración Tributaria como resultado de un procedimiento sancionador, y únicamente durante el período de prueba, reformando el Código Tributario al efecto en su artículo 146 agregando un párrafo adicional con el siguiente contenido: “Cuando sea necesario el cierre preventivo del establecimiento comercial dentro de un procedimiento sancionador, la Administración Tributaria podrá acordarlo con el único objeto de que se diligencien los medios de prueba necesarios, y por el tiempo máximo de 3 primeros días del período de prueba. En todo caso se garantiza el derecho de defensa del contribuyente durante las diligencias probatorias.”

2ª. Capacitar a los auditores tributarios en torno al derecho de defensa al momento de aplicar la sanción de cierre de negocio, sancionando disciplinariamente en caso de arbitrariedad o mala fe.

3ª. Capacitar a los jueces de paz encargados de aplicar la medida de cierre preventivo para que se garantice el debido proceso y el derecho de defensa del contribuyente.

4ª. Comprender el concepto de cierre preventivo como una medida cautelar que la Administración Tributaria puede utilizar para el mejor fin de un procedimiento tributario como puede ser la determinación de la obligación tributaria y principalmente la inscripción y registro de contribuyente, con el consiguiente desarrollo de las actuaciones fiscalizadoras de los auditores, tanto para clasificar el negocio o actividad comercial, como para instruir sobre las obligaciones legales que debe cumplir, además del inicio del procedimiento sancionador paralelo a que se diera lugar.

5ª. Que el personal de la Superintendencia de Administración Tributaria puede realizar un intercambio de experiencias con sus homólogos latinoamericanos en torno al problema del cierre temporal del establecimiento comercial tanto en su vertiente

cautelar como sancionador, y establecer los parámetros más convenientes para su aplicación en el país.

6ª. Es conveniente clasificar las infracciones tributarias a las que se puede aplicar un cierre temporal administrativo y las que podrían ser sancionadas con cierre tributario judicial, con el objetivo de respetar la libertad de industria, comercio y trabajo, creando una ley de procedimiento administrativo tributario, en el cual se creen juzgados con competencia administrativa para aplicar las medidas de cierres preventivos y cierres temporales.

7ª. Reformar el artículo 146 (procedimiento sancionador a cargo de la Administración Tributaria) en el cual se debe dar la potestad administrativa a la Superintendencia de Administración Tributaria el cual pueda cerrar preventivamente los establecimientos comerciales durante el periodo de prueba, respetando el debido proceso y derecho de defensa.

## REFERENCIAS DOCUMENTALES

### **Diccionarios:**

Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Argentina, Editorial Heliasta S.R.L., año, 35ª edición.

### **Bibliográficas:**

Grandío Dopico, Antonio, Oscar Rama Penas, *Creación de Empresas. Ley 7/2003 de la Sociedad Limitada Nueva Empresa*. 1ª Edición, Netbiblo, S.L., A Coruña, España 2003.

Quevedo Coronado, Francisco Ignacio, *Derecho Mercantil*, Segunda Edición, Pearson Educación, México, 2004.

Ruiz de Velasco y Del Valle, Adolfo, *Manual de Derecho Mercantil*, Universidad Pontificia de Comillas, España, 2007.

U. Barbero, Omar, *Introducción al derecho Privado*, Juris, 1ª Edición, Rosario, 2004.

Villegas Lara, René. *Derecho Mercantil Guatemalteco*. Guatemala, Octava Edición, Editorial Universitaria, 2013.

### **Hemerográficas:**

Sabogal Bernal, Luis Fernando, *Nociones generales de la libertad de empresa en Colombia*, Revista e-Mercatoria Volumen 4, Numero I (2005), disponible en [www.revistas.uexternado.edu.co](http://www.revistas.uexternado.edu.co).

### **Tesis de Grado:**

Cordova Noguera, Anna María. *La administración tributaria*. Universidad Rafael Landívar. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales. Guatemala, Octubre de 2014.

Fallas Conejo, Ana Lidia, “*La sanción de cierre de negocios: El análisis de antijuridicidad material como presupuesto objetivo para su aplicación*”, Universidad Nacional de Costa Rica, Facultad de Derecho, Tesis de Licenciatura en Derecho, Ciudad Universitaria Rodrigo Facio, Costa Rica, Julio, 2012.

Herrera Murga, Alma Julia, *Formas de transmitir la empresa mercantil, análisis jurídico y doctrinario*, Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales, Guatemala, Marzo de 2006.

### **Jurisprudenciales:**

Corte Constitucional de Colombia, Sentencia T 425/92.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. *Gaceta Jurisprudencial*, No. 50, *Apelaciones de Sentencia de Amparo*, página No. 7, expediente No. 444-98, sentencia: 10-11-98. *Gaceta Jurisprudencial*, No. 7, *Inconstitucionalidad de Ley*, página No. 6, expediente No. 164-87, Sentencia: 25-02-88. *Gaceta Jurisprudencial* No. 13, *Amparos en Única Instancia*, Expediente No. 93-89 Sentencia: 28/07/89. Expediente 997-2012, sentencia del 23-04-2014.

Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia de Costa Rica. Voto No. 5236-99 de las 14:00 horas del 7 de julio de 1999. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto No. 8858-98 de las 16:33 horas del 15 de diciembre de 1998. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Consulta de Constitucionalidad No. 3929-95 de las 15 horas 24 minutos del 18 de julio de 1995. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto No. 3444-96 de las 15 horas 12 minutos del 9 de julio de 1996. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto No. 10797-2000 de las 14:30 horas del 6 de diciembre del 2000. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto No. 6410-96 de las 15:12 horas del 26 de noviembre de 1996. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto No. 3601-94 de las 15:30 horas



del 19 de julio de 1994. Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia. Voto No. 6103-2001, de las 16:54 horas del 5 de julio del 2001.

**Electrónicas:**

Álvarez Echague, Juan Manuel, “La Sanción de clausura de establecimientos en el Derecho tributario argentino”, Seminario sobre “Sanciones Tributarias – Tres años de experiencia y el Proyecto de Reforma” organizado por la Universidad para la Cooperación Internacional, el Centro de Estudios Tributarios y el Colegio de Abogados de Costa Rica, 17 y 18 de marzo de 1999. Disponible en <http://www.aeyasoc.com.ar/articulo15.pdf>.

Barrera Graf, Jorge, “El comerciante individual en el Derecho Mexicano”, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, [www.juridicas.unam.mx](http://www.juridicas.unam.mx)

Donado Rodríguez, Saúl Augusto. *Soluciones administrativas en el procedimiento tributario*. Universidad Galileo. Escuela Superior de Desarrollo y Actualización Profesional. Programa de Doctorado en Tributación.

12 de marzo de 2014, Págs. 94 y ss. Disponible en <http://www.censat.org.gt/censat/wp-content/uploads/2014/08/Procedimiento.pdf>

Facultad de Trabajo Social (UNER), Veksler Bernardo, Una visión crítica de la conquista de América, Argentina, documento de PDF disponible en: [www.fts.uner.edu.ar/catedras03/economia/archivos\\_cp/doc\\_veskler.pdf](http://www.fts.uner.edu.ar/catedras03/economia/archivos_cp/doc_veskler.pdf).

Ministerio de Economía, *Inscripción y registro de Empresas*, Conferencia, Guatemala, agosto de 2012, presentación de Power Point. Disponible en: [www.grupo-pace.com](http://www.grupo-pace.com).

Obregón, Manuel de Jesús, “La sanción de clausura del establecimiento y el derecho al debido proceso”, Instituto Colombiano de Derecho Tributaria, Disponible en

<http://www.wbicdt.net:8080/sitios/principal/centrodeinvestigacion/Lists/Articulos%20Revisas/Attachments/2/21%20-%2048%20LA%20SANCION%20DE%20CLAUSURA.pdf>.

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, *Derechos de los Contribuyentes y Otros Obligados Tributarios en el Proceso Administrativo de Determinación de Infracciones y Sanciones Tributarias. Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente. Departamento de Consultas. Intendencia de Asuntos Jurídicos.* Pág. 4. Disponible en

[http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/descargas/doc\\_view/5653-](http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/descargas/doc_view/5653-derechosdecontribuyentesenprocesoadministrativodedeterminaciondeinfraccionesysanciones.raw?tmpl=component)

[derechosdecontribuyentesenprocesoadministrativodedeterminaciondeinfraccionesysanciones.raw?tmpl=component](http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/descargas/doc_view/5653-derechosdecontribuyentesenprocesoadministrativodedeterminaciondeinfraccionesysanciones.raw?tmpl=component)

## ANEXOS

### ANEXO I. GUIA DE ENTREVISTA

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

CAMPUS QUETZALTENAGO

FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES



#### **ENCUESTA SOBRE “ALCANCES DEL CIERRE PREVENTIVO ADMINISTRATIVO- TRIBUTARIO DE ESTABLECIMIENTOS COMERCIALES”**

**NOMBRE** \_\_\_\_\_

**EDAD** \_\_\_\_\_ **FEMENINO** \_\_\_\_\_ **MASCULINO** \_\_\_\_\_

Dirigida a abogados litigantes especialistas en la materia e inspectores de la Administración Tributaria.

INSTRUCCIONES: A CONTINUACIÓN SE LE PRESENTAN ALGUNOS CUESTIONAMIENTOS LOS CUALES DEBERÁ CONTESTAR SEGÚN SU CRITERIO Ó CONOCIMIENTO.

**1. ¿Usted ha participado en procedimientos administrativos tributarios de cierre de empresas comerciales?**

Si \_\_\_\_\_ No \_\_\_\_\_

¿Cuales? \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

**2. ¿Conoce sobre el cierre preventivo administrativo Tributario al infringirse normas fiscales?**

Si \_\_\_\_\_ No \_\_\_\_\_

¿Porque? \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

**3. ¿Cree que existen ventajas habrían por la implementación del cierre administrativo tributario para los establecimientos comerciales?**

Si \_\_\_\_ No \_\_\_\_

¿Cuales? \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

**4. ¿Cree que existen desventajas por la implementación del cierre administrativo tributario?**

Si \_\_\_\_ No \_\_\_\_

¿Cuales? \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

**5. ¿Considera que se debe observar el debido proceso en los procedimientos administrativos?**

Si \_\_\_\_ No \_\_\_\_

¿Cuales? \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

**6. ¿Considera que es necesario la implementación de tribunales administrativos tributarios que apliquen el cierre preventivo administrativo tributario de establecimientos?**

Si \_\_\_\_ No \_\_\_\_

¿Cuales? \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

**7. ¿Usted considera que la medida cierre temporal administrativamente, puede ser aplicada efectivamente?**

Si \_\_\_\_ No \_\_\_\_

¿Porque? \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

**8. ¿Considera que se deben implementar tribunales administrativos tributarios en el País?**

Si \_\_\_\_ No \_\_\_\_

¿Porque? \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

**9. ¿Considera que es inconstitucional el cierre preventivo administrativo tributario en Guatemala?**

Si \_\_\_\_ No \_\_\_\_

¿Porque? \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

**10. ¿Usted considera que la medida de cierre temporal la debe de dictar y/o ejecutar los órganos jurisdiccionales?**

Si \_\_\_\_ No \_\_\_\_

¿Porque? \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

# ANEXO II: FORMULARIO DE INSCRIPCIÓN DE COMERCIANTE INDIVIDUAL Y DE SOCIEDADES MERCANTILES

Registro Mercantil

Valor al Público Q.2.00  
Art. 2.11 del Acdo. Gub. 207-93  
del 17 de mayo de 1993

FORMA RM-1-SCC-C-V



## SOLICITUD DE INSCRIPCIÓN DE COMERCIANTE INDIVIDUAL Y EMPRESA

Señor, Registrador Mercantil General de la República.

YO, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ años,  
\_\_\_\_\_ con domicilio en el Departamento  
de: \_\_\_\_\_, con residencia en: \_\_\_\_\_  
con cédula de vecindad extendida por la Municipalidad de: \_\_\_\_\_  
Departamento de: \_\_\_\_\_, No. de Orden: \_\_\_\_\_ y de Registro: \_\_\_\_\_  
bajo juramento de que los datos son exactos, atentamente:

### PIDO:

- 1)  Que se me inscriba como comerciante individual
- 2)  Que se inscriba la siguiente empresa de mi propiedad (o propiedad de: \_\_\_\_\_)

NOMBRE COMERCIAL: \_\_\_\_\_

DIRECCION COMPLETA: \_\_\_\_\_

OBJETO: \_\_\_\_\_

Fecha de inicio de actividades: \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ al inscribirse

Capital: Q. \_\_\_\_\_ Categoría:  Unica  Sucursal  Agencia  Otra: \_\_\_\_\_

Administrador, Gerente o factos: \_\_\_\_\_

- 1) Si es casado, indique régimen matrimonial \_\_\_\_\_
- 2) Si ya está inscrito como comerciante, indique No. \_\_\_\_\_ Folio: \_\_\_\_\_ Libro: \_\_\_\_\_
- 3) Si es persona jurídica, indique No. \_\_\_\_\_ Folio: \_\_\_\_\_ Libro: \_\_\_\_\_  
Guatemala, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_

(f) \_\_\_\_\_

AUTÉNTICA: \_\_\_\_\_

F) \_\_\_\_\_ ANTE MI: \_\_\_\_\_

### PARA USO EXCLUSIVO DEL REGISTRO

Fecha Inscripción: \_\_\_\_\_ Fecha Inscripción: \_\_\_\_\_

Expediente: \_\_\_\_\_ Expediente: \_\_\_\_\_

Registro: \_\_\_\_\_ Folio: \_\_\_\_\_ Libro: \_\_\_\_\_ Registro: \_\_\_\_\_ Folio: \_\_\_\_\_ Libro: \_\_\_\_\_

### DOCUMENTOS QUE DEBEN ACOMPAÑARSE

- a) Adjuntar Balance o Certificación en Giro.
- b) Si es representante legal adjuntar fotocopia legalizada del documento donde conste su representación
- c) **LLENARSE EXCLUSIVAMENTE A MÁQUINA.**

### SOLICITUD DE INSCRIPCIÓN DE COMERCIANTE INDIVIDUAL Y EMPRESA

EXPEDIENTE No. \_\_\_\_\_ FORMULARIO: \_\_\_\_\_



SOLICITUD DE INSCRIPCIÓN DE SOCIEDADES MERCANTILES

EXPEDIENTE No. \_\_\_\_\_

Clase de Sociedad: \_\_\_\_\_  
Denominación Social: \_\_\_\_\_  
Nombre Comercial: \_\_\_\_\_  
Domicilio (Departamento): \_\_\_\_\_  
Sede: \_\_\_\_\_  
Consiguar Dirección completa incluyendo Zona, Colonia, Barrio, Coodominio

\_\_\_\_\_ Municipio \_\_\_\_\_ Departamento

Objeto: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

No. de Escritura: \_\_\_\_\_ Notario que autoriza: \_\_\_\_\_  
Lugar: \_\_\_\_\_ Fecha: \_\_\_\_\_ Plazo: \_\_\_\_\_  
Capital Social: \_\_\_\_\_  
AUTORIZADO Q. \_\_\_\_\_ SUSCRITO Q. \_\_\_\_\_ PAGADO Q. \_\_\_\_\_  
El Capital se encuentra dividido en: \_\_\_\_\_ Acciones comunes \_\_\_\_\_ Preferentes \_\_\_\_\_  
Valor de cada acción: \_\_\_\_\_  
Organo de Administración: \_\_\_\_\_  
Integrantes del Consejo de Administración (Cargos): \_\_\_\_\_

Representación Legal (Cargos): \_\_\_\_\_  
Facultades de los Administradores: \_\_\_\_\_  
Organo de Vigilancia: \_\_\_\_\_  
Fecha de inicio de Actividad Mercantil: \_\_\_\_\_  
Observaciones: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

Solicito al señor Registrador la inscripción de la sociedad identificada y juro que la información proporcionada en este formulario es exacta, en caso contrario me responsabilizo por falso testimonio.

Guatemala, \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_  
Día Mes Año

NOMBRE DEL SOLICITANTE \_\_\_\_\_

(F) \_\_\_\_\_  
FIRMA DEL SOLICITANTE

PARA USO EXCLUSIVO DEL REGISTRO

Registro: \_\_\_\_\_ Folio: \_\_\_\_\_ Libro: \_\_\_\_\_  
Fecha Inscripción Provisional: \_\_\_\_\_  
Fecha Inscripción Definitiva: \_\_\_\_\_  
Observaciones: \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

LLENARSE EXCLUSIVAMENTE A MÁQUINA.  
Autorizado según Resolución de la Contraloría General de Cuentas Br/003652 Clas.: 1198-12-8-A-17-2002 de fecha 13-06-02 + Autorización de Impresión: 79/2005 de fecha 22-03-05  
Envío Fiscal 4-ASCC. 2716 de fecha 28-03-05 10,000 Formularios sin serie del No. 40,001 al 50,000 Libro 4-ASCC, Folio 170 + Impresos GM NIT: 413810-4 Tel.: 2335-0245 No. de Cuenta R1-4