

EL DERECHO DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA SANCIÓN DEL CIERRE TEMPORAL DE EMPRESAS, ESTABLECIMIENTOS Y NEGOCIOS REGULADA EN EL ARTÍCULO 86 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Lic. José Domingo Paredes Morales

INDICE

INTRODUCCIÓN.

CAPITULO I: LA EMPRESA

I. EL CONCEPTO DE EMPRESA.

1.1 CONCEPTO GRAMATICAL DE EMPRESA.

1.2 EL CONCEPTO ECONOMICO DE EMPRESA.

1.3 CONCEPTO SOCIOLOGICO DE EMPRESA.

1.4 CONCEPTO JURIDICO DE EMPRESA

A) TEORÍAS UNITARIAS.

B) TEORÍAS DE LA PERSONIFICACIÓN DE LA EMPRESA.

C) TEORÍAS DE LA UNIVERSALIDAD DE LA EMPRESA.

D) TEORÍAS INMATERIALES.

E) TEORÍAS ATÓMICAS.

CAPITULO II: LA EMPRESA EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO GUATEMALTECO.

2.1) FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA EMPRESA.

2.2) LA REGULACION DE LA EMPRESA EN EL CODIGO DE COMERCIO DE GUATEMALA.

CAPITULO III: REGULACION EN EL CODIGO TRIBUTARIO DE LA SANCION DEL CIERRE TEMPORAL DE EMPRESAS, ESTABLECIMIENTOS O NEGOCIOS EN LA REPUBLICA DE GUATEMALA.

3.1). NOCIONES PREVIAS.

3.2) DE LA APLICACIÓN DE LA SANCIÓN DEL CIERRE TEMPORAL Y LOS TÉRMINOS EMPRESA, ESTABLECIMIENTO Y NEGOCIO.

3.3) LAS INFRACCIONES QUE MOTIVAN EL CIERRE TEMPORAL DE EMPRESAS, ESTABLECIMIENTOS O NEGOCIOS, REGULADAS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

3.4) LA SANCIÓN DEL CIERRE TEMPORAL.

3.5) PROCEDIMIENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA SANCIÓN DEL CIERRE TEMPORAL.

CAPITULO IV: ANALISIS JURIDICO-CRITICO DEL PROCEDIMIENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA SANCION DEL CIERRE TEMPORAL.

- 4.1) DEL PROCEDIMIENTO REGULADO EN EL ARTICULO 86 DEL CODIGO TRIBUTARIO.
 - 4.1.1) DEL SUJETO ACTIVO DE LA INFRACCIÓN Y EL SUJETO PASIVO DE LA SANCIÓN.
 - 4.1.2) EL INFRACTOR PROPIETARIO DE VARIAS EMPRESAS, ESTABLECIMIENTOS O NEGOCIOS.
- 4.2) DEL PROCEDIMIENTO PROPIAMENTE DICHO.
- 4.3) ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO CONTEMPLADO EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO VRS. EL PROCEDIMIENTO CONTEMPLADO EN EL ARTÍCULO 86 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.
- 4.4) DEL PROCEDIMIENTO CONTEMPLADO EN EL ARTÍCULO 86 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.
- 4.5) LA INTEGRACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 86 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO CON LOS ARTÍCULOS DEL 488 AL 491 DEL CÓDIGO PROCESAL PENAL QUE LOS JUECES DE PAZ EFECTÚAN EN LA PRÁCTICA TRIBUNALICIA.

CAPITULO V: DOCTRINA LEGAL SENTADA POR LA CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA EN RELACION AL PROCEDIMIENTO CONTEMPLADO EN EL ARTICULO 86 DEL CODIGO TRIBUTARIO.

- 5.1) **DOCTRINA LEGAL:** EL ARTÍCULO 86 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO LESIONA EL DERECHO DE DEFENSA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 12 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.
- 5.2) **DOCTRINA LEGAL:** LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA TRASLADA LA APLICACIÓN DE UNA MEDIDA DE CARÁCTER ADMINISTRATIVO A UN ÓRGANO JURISDICCIONAL.
- 5.3) **DOCTRINA LEGAL:** EL PROCEDIMIENTO CONTEMPLADO EN EL ARTÍCULO 86 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO CONLLEVA UN TÍPICO CASO DE EJECUCIÓN DE LO RESUELTO POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, PROCEDIMIENTO QUE NO ASEGURA UNA LEGÍTIMA DEFENSA.
- 5.4) **DOCTRINA LEGAL:** EL PROCEDIMIENTO CONTEMPLADO EN EL ARTÍCULO 86 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO ES LLEVADO EN LA JURISDICCIÓN PENAL, POR LO QUE LA OPOSICIÓN AL FALLO DEL JUEZ PENAL QUEDA SOMETIDO A LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN QUE ESTABLECE EL CÓDIGO PROCESAL PENAL.

CAPITULO VI: PROPUESTAS EN RELACION AL CIERRE TEMPORAL DE EMPRESAS, ESTABLECIMIENTOS O NEGOCIOS.

CONCLUSIONES
RECOMENDACIONES
REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

INTRODUCCIÓN

En Guatemala, el Código Tributario (decreto número 6-91 del Congreso de la República) específicamente en el **artículo 85** de dicho cuerpo normativo establece determinadas infracciones que son sancionadas con el “**cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios**”, y a su vez dicho cuerpo normativo regula en el **artículo 86** el procedimiento que se ha de seguir para la aplicación de la sanción del cierre.

La sanción a que se ha hecho referencia recae sobre las empresas, establecimientos o negocios, por lo que en la investigación se hace un análisis doctrinal de lo que debe entenderse por cada uno de los términos que la ley emplea, principiando por la conceptualización de la empresa desde la perspectiva de distintas ramas del conocimiento tales como la gramática, la economía, la sociología y se hace especial énfasis en el concepto jurídico de la empresa, como marco de referencia para el posterior estudio de la sanción de su cierre temporal. Al analizar a la empresa se mencionan varias teorías que permiten dar a entender lo que es y lo que significa la empresa y se hace una crítica de cada una de las teorías confrontándolas con nuestra legislación.

Una vez se ha definido el término empresa, se entra a explicar la regulación de la empresa en el ordenamiento jurídico guatemalteco, centrado el análisis principalmente en la Constitución Política de la República de Guatemala y en el Código de Comercio. El objeto de los análisis correspondientes a la conceptualización de la empresa y su regulación en el ordenamiento jurídico guatemalteco, es establecer una premisa necesaria para el estudio posterior, bajo esa perspectiva de la sanción del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios.

En la investigación se analiza, además, la aplicación de la sanción del cierre temporal, así como las infracciones que motivan la sanción y se desglosa el procedimiento contemplado en el Código Tributario para su aplicación. El punto medular de la investigación radica en el análisis jurídico crítico que se hace del procedimiento establecido para la aplicación de la sanción del cierre temporal, para determinar si dicho procedimiento permite o no al contribuyente ejercer adecuadamente el derecho de defensa, lo cual es uno de los pilares fundamentales del Estado de Derecho.

Durante el desarrollo del análisis jurídico crítico se señalan diferentes aspectos procesales que no están regulados en el Código Tributario y que inciden en la posibilidad de ejercer el derecho de defensa; y por otra parte se hace una crítica fundamentada respecto a la práctica tribunalicia que han desarrollado los jueces de paz del ramo penal, integrando la normativa del Código Tributario con el Código Procesal Penal.

También dentro del estudio se efectúa un análisis de la doctrina legal sentada por la Corte de Constitucionalidad en esta materia en sentencias provenientes del planteamiento de

inconstitucionalidades en caso concreto, así como del planteamiento de acciones constitucionales de Amparo, las cuales constituyen en este momento una fuente formal directa dentro del ordenamiento jurídico Guatemalteco.

Finalmente, en la investigación se señalan opciones que podrían sustituir la forma en que se encuentra regulada actualmente la sanción del cierre temporal y se presentan opciones que permiten a la empresa continuar con sus operaciones y al fisco con una mejor recaudación.

Así pues, se deja como resultado de este trabajo una crítica, fundamentada en la legislación guatemalteca y en los principios que inspiran el derecho mercantil, y en la doctrina legal sentada por la Corte de Constitucionalidad de los defectos (o vicios) que contiene el procedimiento regulado en el **Artículo 86 del Código Tributario**, así como la errónea integración de normas de carácter procesal que hoy en día hacen nuestros jueces de paz para la aplicación de la sanción. Sirva esta investigación de inicio también para otro futuro estudio en el cual se analice detenidamente y se diseñe un procedimiento que permita al contribuyente ejercer ampliamente su derecho de defensa, que haga realidad la garantía del debido proceso, inherente a un verdadero Estado de Derecho.

Quiero dejar plasmado un agradecimiento muy especial a mi esposa Claudia Reyna Avalos, a mis hijos José Domingo y Natalia por todo su apoyo y comprensión, y a mi amigo, socio y colega Edgar Godoy Arévalo por sus valiosas observaciones y su desinteresada colaboración en la elaboración de este estudio. Sinceramente, muchas gracias.

CAPITULO I: LA EMPRESA

I. EL CONCEPTO DE EMPRESA.

La empresa ha sido conceptualizada por distintos autores y en diversas ramas de la ciencia, en el entendido de que el conocimiento científico es el que se adquiere metódicamente. La empresa, puede ser entendida desde el sentido común, que es el llamado conocimiento **vulgar**, y puede ser estudiada desde el conocimiento **científico**, el cual se obtiene utilizando un método y mediante razonamiento lógicos. La empresa ha sido estudiada desde la Política, la Sociología, la Economía, el Derecho, la Gramática, y otras ciencias.

Es preciso entonces analizar, el concepto de Empresa desde el punto de vista de la ciencia Jurídica o el Derecho, por supuesto sin que ello signifique no abordar conceptos de Empresa desde la perspectiva de otras ramas de la ciencia.

1.1 CONCEPTO GRAMATICAL DE EMPRESA.

Desde el punto de vista de la gramática del idioma español, entendida la gramática como la ciencia que estudia los elementos de una lengua y sus combinaciones, la Empresa se debe conceptualizar como la ¹ **“Acción de**

¹ Domingo Ricardo, Director General, **DICCIONARIO ENCICLOPEDICO EL PEQUEÑO LAROUSSE ILUSTRADO**, Colombia, Editorial Larouse, S.A, año 1997, pág. 380.

emprender y cosa que se emprende”, es generar o promover, es producir **“algo”**, es ir tras un fin. Para esta rama de la ciencia la Empresa tiene un significado que trasmite una idea de movimiento; el emprender implica una causa que va destinada a un efecto, es esa **“acción”** la que genera una cadena de causas y efectos. Alguien **“emprende”** para conseguir un fin, nadie actúa sin perseguir un objetivo final.

1.2 EL CONCEPTO ECONOMICO DE EMPRESA.

La empresa enfocada desde la Economía es la ²**“Unidad económica de producción de bienes y servicios”**. El concepto contiene dos puntos importantes de señalar, como primer punto, establece que es una **“unidad económica”**, es decir un conjunto de varias partes heterogéneas y estrictamente unidas que forman un coordinado. Dentro de ese conjunto por citar algunos ejemplos, se podrían incluir las marcas, el know how, las patentes, los servicios, la fama comercial, etc. Todos los ejemplos anteriores, unidos forman un conjunto, que no tendría sentido que fueran parte de un todo, sin un fin determinado. Precisamente, el segundo punto a destacar del concepto económico, es que menciona que el fin de esa unidad es: la producción de bienes y servicios.

Desde el punto de la economía, existen distintos conceptos de empresa, pero ³**“cualquiera que sea el concepto que se tenga de empresa, ésta se nos ofrece como una unidad económica y contable, en cuanto organización concreta de los factores de producción para obtener una producción determinada, y en cuanto a visión definida de su marcha económica en un período determinado”**.

La Empresa para la economía es ⁴**“un organismo que se propone producir para el mercado determinados bienes o servicios, con independencia financiera de todo organismo”**. En otras palabras, pero en el mismo sentido, la empresa es un conjunto de bienes y servicios económicamente complementarios de la finalidad de lucro, en donde esos bienes y servicios, se complementan precisamente para la producción de determinadas ganancias. La Empresa, es una organización, con fines productivos, de múltiples elementos que en armonía con un criterio empírico pueden respectivamente agruparse en bienes, servicios y relaciones económicas.

De lo expuesto, se puede deducir que la Empresa, desde el punto de vista de la ciencia económica, es desde el vendedor de dulces ambulante, hasta el supermercado más grande.

1.3 CONCEPTO SOCIOLOGICO DE EMPRESA.

²

Ibidem, pág. 380.

³

Rodríguez Rodríguez Joaquín, **CURSO DE DERECHO MERCANTIL**, Tomo I, México, Editorial Porrúa, S.A, año 1976, pág.411.

⁴

Ibidem, pág. 411.

La sociología, estudia a la Empresa dentro de la sociedad, y al respecto se señala que ⁵“ **la empresa ha evolucionado desde ser un lugar donde el capital prevalece sobre el trabajo y luego una organización en que el poder económico se ejerce a través de ella y en la cual el dirigente no es ya solamente el capitalista, sino también el que dirige, administra, coordina, integra y mantiene la organización, hasta ser una institución política, a la vez centro de decisión y lugar de negociaciones sociales que tratan sobre relaciones entre el progreso técnico económico y la mejora de las condiciones sociales de vida y trabajo de los asalariados**”.

Desde la sociología como ciencia de la sociedad, la Empresa es analizada desde una perspectiva muy propia de esta rama del conocimiento, vale recordar por ejemplo que el sociólogo se enfoca sobre la estructura y cambios sociales, emplea la conciencia, la imaginación, la practica; y examina las suposiciones no fundadas. También emplea procedimientos o técnicas de investigación particulares, pero sirva la cita anterior, para tener un ejemplo de cómo la Empresa es enfocada desde esta rama de la ciencia.

1.4 CONCEPTO JURIDICO DE EMPRESA.

Con los antecedentes conceptuales señalados anteriormente, ahora es preciso abordar el concepto jurídico de la Empresa.

Existen tantos conceptos de Empresa como autores de Derecho Mercantil, sin embargo se tomaron para efectos del estudio los que resultaban más adecuados para cumplir con los objetivos de la investigación.

La empresa puede ser conceptualizada jurídicamente como la ⁶“**organización de personal (empresario o dirección, socios industriales o trabajadores), capital (dinero, propiedades, maquinas y herramientas, mobiliario, etc.) y trabajo (actividad organizadora, directiva, investigadora, publicitaria, técnica y de ejecución material), con unidad de nombre, permanencia en actividad y finalidad definida.**”

Existen varias teorías que buscan determinar la naturaleza y concepto de la empresa, entre ellas se encuentran las siguientes:

A) Teorías Unitarias. Estas teorías tienen su fundamento en la unidad de trato de la empresa. Es al amparo de estas teorías que se dice que la empresa es un patrimonio separado, es decir, ⁷ “**un conjunto de bienes que en interés de un determinado fin y particularmente de la responsabilidad por deudas, es tratado**

5

Vázquez Martínez Edmundo, **INSTITUCIONES DE DERECHO MERCANTIL**, Guatemala, Serviprensa Centroamericana, año 1978, pág. 249.

⁶ Cabanellas, Guillermo, **DICCIONARIO DE DERECHO USUAL**, Argentina, Editorial Eliasta S.R.L., año 1976, pág. 41.

7

en ciertos aspectos como un todo distinto del resto del patrimonio, o bien un patrimonio fin o de afectación.”

Al respecto, es oportuno mencionar que la misma no es sostenible a la luz del Derecho Guatemalteco, toda vez que en el Derecho Guatemalteco no hay patrimonios sin sujeto. Un patrimonio, además no es necesariamente una unidad económica y jurídica.

B) Teorías de la Personificación de la Empresa. Existen teorías que consideran a la empresa como una persona. En este sentido hay que mencionar para una mejor comprensión de esta teoría que ⁸ **“la generalidad de los autores que se refieren a la etimología de la palabra persona coinciden en afirmar que persona es un sustantivo derivado del verbo latino persono (de per y sono, as, are) (sona) y el prefijo per (reforzando el significado, sonar mucho resonar). La palabra persona según este origen etimológico, designaba la mascara que los autores utilizaban para caracterizarse y dar más volumen a la voz en los lugares faltos de adecuada acústica en que representaban.”** Ahora bien, la persona , en sentido jurídico , es ⁹ **“todo ser capaz de derechos y obligaciones, o sea como escribe Castán, de devenir sujeto, activo o pasivo, de relaciones jurídicas”.**

En el derecho guatemalteco, aunque si bien es cierto en algunas ocasiones, existen personas jurídicas que son propietarias de empresas (por ejemplo, una sociedad anónima, puede ser propietaria de varias empresas), la teoría encuentra un tropiezo, ya que de conformidad con el **artículo 665 del Código de Comercio**, la empresa mercantil se reputa como bien mueble, al regular en el segundo párrafo: **“(…)La empresa mercantil será reputada como un bien mueble.”**

Si se analiza detenidamente esta teoría se puede concluir que para los seguidores de la misma, la empresa no es un mero conjunto de medios de producción, sino una entidad con propio nombre, caracteres, vida, funciones y crédito, es decir, un sujeto, una persona jurídica. La principal objeción que se le ha formulado a esta doctrina es la de que resulta incongruente que la empresa, siendo sujeto de derecho, sea al mismo tiempo objeto del mismo.

Y es que ¹⁰ **“algunas legislaciones –la española, por ejemplo- al no tener un régimen preciso sobre la empresa, suelen darle un carácter subjetivo, diciendo que es un persona jurídica. Afortunadamente los autores del Código de Comercio vigente en Guatemala fueron precisos al establecer la naturaleza jurídica de la empresa y no deja lugar a ninguna duda: la empresa mercantil es**

Rodríguez Rodríguez Joaquín, **CURSO DE DERECHO MERCANTIL**, Tomo I, México, Editorial Porrúa, S.A, año 1976, pág.411.

⁸ Brañas Alfonso, **MANUAL DE DERECHO CIVIL**, Parte primera, Guatemala, Editorial Estudiantil Fénix, Universidad de San Carlos de Guatemala, 1998, Pág. 24.

⁹

Ibidem, Pág. 25.

¹⁰

Villegas Lara, René Arturo, **DERECHO MERCANTIL GUATEMALTECO**, Tomo I, Cuarta Edición, Editorial Universitaria, Universidad de San Carlos de Guatemala, 1999, Pág. 434.

un bien mueble. Como tal, se le ubica dentro del libro que trata de las cosas mercantiles, término que en el Derecho Mercantil se usa como sustituto de la palabra mueble del Derecho Civil.”

Cabe señalar, además que modernamente, a causa de la confusión entre empresa y sociedad mercantil, podría pensarse en un renacer de la doctrina de la personificación de la empresa, ya que al ser confundida la empresa con la sociedad, la personalidad jurídica atribuida a ésta se extiende a la empresa misma. Se olvida así que la sociedad, como empresario que es, no puede ser confundida con la empresa.

C) Teorías de la Universalidad de la Empresa.

Estas teorías conciben a la empresa como una **universitas**. En otras palabras, éstas la conciben como un conjunto, como un todo, se puede decir que para éstas la univertistas supone ¹¹ **“una pluralidad de objetos efectivos de derechos que constituyen un conjunto, y que el ordenamiento jurídico lo considere subespecie universitatis, dándole un tratamiento jurídico unitario adecuado”**. Pareciera ser que este es el sentido de la legislación guatemalteca, ya que el **artículo 665 del Código de Comercio** regula, que se entiende por empresa mercantil **“el conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados”**, por lo que bien podría afirmarse que el legislador guatemalteco en parte se apoya en esta teoría cuando regula a la empresa.

D) Teorías inmateriales.

Estas teorías tratan de explicar la empresa como algo intangible, **“algo que no se puede percibir pero existe”**, se entiende al amparo de estas teorías a la empresa como base a la que los demás elementos de la empresa están unidos en una relación de pertenencia. Estas teorías enfocan a la empresa como una **“idea”**, en la cual se interrelacionan aspectos como trabajo, organización, clientela, etc. Esta teoría no es compatible con el Código de Comercio Guatemalteco que regula a la empresa como un bien mueble.

E) Teorías Atómicas.

Los seguidores de estas teorías estiman que la empresa no se puede concebir como un **“todo”**, sino que al igual que un átomo ésta se descompone en diversos elementos. Por ello se dice que para los seguidores de esta teoría cuando se habla de empresa ¹²**“no cabe una consideración unitaria de la empresa, de manera que esta se descomponga en sus diversos elementos, sin que quepan operaciones jurídicas unitarias sobre la misma.”** Al respecto es oportuno comentar que la legislación guatemalteca sí considera a la empresa como un todo, lo

¹¹

Ibidem, pág. 412.

¹²

Ibidem, pág.412.

cual se desprende de lo que establece el **artículo 655 del Código de Comercio**, cuando reputa a la empresa mercantil como un conjunto, y conjunto es una ¹³ **“agrupación de varios elementos en un todo”**, por lo que no cabe duda que esta teoría no es la que sigue el legislador guatemalteco.

Después de analizar las teorías es oportuno desarrollar cuál de las teorías es la que de mejor forma explica lo que se debe entender por **“empresa mercantil”**. En primer lugar, es necesario partir del punto de que en lo que a la empresa se refiere, todo ese conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, van destinados a un fin, por lo que la pregunta ¹⁴ **“no es si la empresa es una cosa, sino si el conjunto de cosas económicamente coordinadas tiene realce y trascendencia jurídicas; es decir, si el común destino económico da mayor valor a la conexión teleológica de esos elementos”**. Al respecto, es preciso puntualizar que depende del fin por el cual se da esa unión si se está ante una empresa mercantil o no, en otras palabras para entender la empresa se debe analizar principalmente, el fin que se persigue con la combinación de elementos. En función del fin que tenga esa combinación de elementos se podrá determinar si se le puede dar la calificación jurídica de empresa o no. Para que se pueda decir que es empresa, esa combinación de elementos debe tener como fin producir un lucro dentro de un mercado determinado.

En el caso específico de Guatemala, el legislador siguió la **teoría de la universalidad**, ya que esta teoría como se señaló, es la que explica de mejor manera la empresa como unidad del destino; es decir explica que la unidad de la empresa solo puede ser entendida si se parte del fin que se busca con la agrupación de los elementos. Por lo tanto tendrá la calificación jurídica de empresa aquella agrupación de elementos que a la luz del **artículo 655 del código de Comercio** tenga como fin la producción de un lucro. Es preciso señalar, que la empresa en nuestra legislación es una **“cosa mercantil”** tal y como lo establece el artículo 4 inciso 2 del Código de Comercio.

Con lo expuesto en este capítulo ha quedado explicado lo que se debe entender por empresa, y es que entender la trascendencia de lo que es y significa la empresa, es algo que el legislador debe tener siempre presente al regular aspectos en cualquier tipo de ley que atañan a la empresa, ya que ésta tiene una proyección no solo en lo jurídico, sino en lo económico, social, e inclusive político.

¹³

Domingo Ricardo, Director General, **DICCIONARIO ENCICLOPEDICO EL PEQUEÑO LAROUSSE ILUSTRADO**, Colombia, Editorial Larouse, S.A, año 1997, pág. 276.

¹⁴ Rodríguez Rodríguez Joaquín, **CURSO DE DERECHO MERCANTIL**, Tomo I, México, Editorial Porrúa, S.A, año 1976, pág.412.

CAPITULO II: LA EMPRESA EN EL ORDENAMIENTO JURIDICO GUATEMALTECO.

Como ha quedado establecido, la palabra “**empresa**” no tiene un significado unívoco. Se han mencionado sus diversas acepciones, pero ahora se profundizará sobre la forma cómo la Empresa es abordada por el Derecho Guatemalteco, analizando específicamente la Constitución Política de la Republica de Guatemala y el Código de Comercio. Para el efecto es necesario hacer algunas consideraciones previas.

Se debe partir del punto de que la empresa necesita de condiciones para el desarrollo de su aptitud productiva y necesita también mantenerse intacta como organización a pesar de las vicisitudes de quien esté al frente de ella.

Lo dicho anteriormente no es otra cosa que el motivo por el cual en el Derecho surgió la necesidad de regular a la empresa, toda vez que era necesario garantizarle a la misma, la posibilidad de existir y de impedir su disgregación, esta es la razón por la cual encontramos en el derecho guatemalteco distintas normas que buscan proteger a la empresa. Y es que aunque ¹⁵ **“la empresa pueda pertenecer como propiedad a una sola persona, la complejidad de su constitución y de sus tareas lleva modernamente al predominio absoluto de su organización como sociedades, sobre todo anónimas, de responsabilidad limitada y comanditarias por acciones”**, por ello es que entre otras razones necesita de adecuado marco jurídico que la proteja.

En los siguientes puntos se analizarán las normas que regulan la empresa, y que tienen relevancia para efectos de la presente investigación.

2.1) FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA EMPRESA.

El ordenamiento jurídico guatemalteco regula y protege a la empresa y por consiguiente al empresario, en distintos cuerpos normativos. La empresa esta protegida constitucionalmente, y es que **“la constitución como ostentadora de la cima jerárquica de un ordenamiento jurídico, en todas sus partes, obliga a todos lo ciudadanos de una sociedad determinada y a los operadores jurídicos. Es vinculante para todos. La Constitución, por su fuerza normativa, ordena conductas con carácter de obligatorias, prohibidas o permitidas”**. La empresa en Guatemala, tiene una protección de rango constitucional, y por consiguiente la empresa debe ser vista como un ente dotado de esta protección, ya que se establece en el **artículo 43 de la Constitución Política de la República de Guatemala**: “Se reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes.” Esta norma está redactada en un sentido que da una gran preeminencia al derecho de libertad, pues no expresa que otorga o concede a los ciudadanos esa libertad, sino que **se las reconoce**, es decir que se limita a plasmar en la norma algo que las personas ya

¹⁵ Cabanellas, Guillermo, **DICCIONARIO DE DERECHO USUAL**, Argentina, Editorial Eliasta S.R.L., año 1976, pág. 41.

tienen por sí mismas como un derecho inherente a su condición humana, y es en ejercicio de esa libertad que nacen a la vida jurídica las empresas, que son la coordinación entre el capital y el trabajo. A lo señalado hay que añadir, que ¹⁶“se suele reconocer con la denominación de libertad económica al accionar humano desplegado con el objeto de generar satisfactores económicos o riqueza, mediante el desarrollo de los elementos de producción. Dentro de esta concepción amplia quedan insertas todas las actividades individuales o colectivas tendientes a producir bienes mediante transformación de materia prima (libertad de industria) la facultad de contratar o de efectuar transacciones intermediarias entre productores y consumidores (libertad de comercio), la potestad de ejercer profesiones liberales y de efectuar todos aquellos actos con el propósito de obtener recursos o medios que le permitan al hombre satisfacer sus necesidades (libertad de trabajo).”

De la regulación del texto constitucional, se puede decir entonces que en Guatemala, la empresa y el empresario, tienen una protección de rango constitucional.

Pero además, cabe mencionar que ¹⁷ “ (...) *el comercio, entendido como 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 la República, el cual preceptúa que el mismo 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 solo mediante leyes-dictadas por el Congreso de la República-puede restringirse la actividad de comercio (...)*”

Y es que, la interpretación correcta que se le debe dar a dicha norma, es que cuando una persona humana ya sea individualmente o con una agrupación de personas –a través de una persona jurídica- está desarrollando actividad en el comercio, el Estado debe reconocerle ese derecho a la libertad de industria y comercio, ya que es éste un derecho inherente a la persona humana, que el Estado se debe limitar a reconocer.

Como se ha señalado en los apartados anteriores el concepto de empresa es, por naturaleza, un concepto económico; y se puede decir que a la luz de la teoría de la personificación de la empresa, que la misma adquiere significación jurídica a través de la persona de su titular, esto es, del empresario. Y esto porque, a través de la empresa se canalizan las corrientes económicas del capital y del trabajo, y quien coordina esa actividad es siempre un empresario. Tal y como se ha analizado cuando se conceptualizo la empresa en sentido económico (organización de capital

¹⁶ Sierra González, José Arturo, DERECHO CONSTITUCIONAL GUATEMALTECO, Guatemala, Centro Impresor Piedra Santa, año 2000, págs. 144 -145.

¹⁷

Sentencia dictada dentro del expediente No. **444-98** de la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala.

y de trabajo), entran en el mismo plano personas y bienes organizados para alcanzar el fin de la propia empresa.

Por eso mismo, al analizar la protección constitucional de la empresa, no se puede dejar de mencionar el principio de la **responsabilidad social del empresario**, el cual es político-jurídico, puesto que la actividad que desarrolla tiene incidencia en una sociedad determinada y por lo mismo a la vez que el derecho lo protege le impone deberes específicos al empresario. Lo dicho tiene importancia, toda vez que el empresario es responsable ante el Estado, ante la Sociedad o comunidad en que vive y ante todas aquellas personas que de una u otra forma dependen de la dirección de la empresa en cuanto a la productividad, comercio, etc. En esa responsabilidad del empresario ante el Estado, ante la sociedad, es donde se descubre la trascendencia de la **función social** de la empresa, que precisamente no está únicamente en ejercer su actividad en función económica de lucro para sí, sino en responder ante el Estado en dicha actividad y sobre todo en hacer partícipes a los miembros de la sociedad o comunidad, además de los bienes o servicios propios de la actividad empresarial, de los beneficios nacionales que debe producir toda Empresa.

La empresa tiene entonces una función doble, una al servicio del individuo como empresario y otra al servicio del interés del Estado, que es el interés de la sociedad, comunidad o colectividad, o sea del bien común. Y es que no puede ser de otra manera, ¹⁸ *“en las empresas económicas, son las personas las que se asocian, es decir, seres libres y autónomos, con dignidad, creados a imagen y semejanza de Dios. Por esto, teniendo en cuenta las funciones de cada persona –propietarios, administradores, técnicos, obreros – y quedando a salvo la unidad necesaria en la dirección, se ha de promover la activa participación de todos en la gestión de la empresa, según distintas formas posibles”*, y por otra parte el empresario, debe observar las obligaciones impuestas por el Estado a través de su legislación y nunca imponer prácticas que produzcan grave daño a la economía nacional y a las personas.

Y es que precisamente, esta función doble de la empresa –económica y social-, la que nuestro ordenamiento regula, y por lo mismo sujeta a las empresas a las reglas de la publicidad de sus actos, desde su nacimiento a la vida jurídica, derechos, obligaciones, hasta su disolución como empresas, para que se pueda vigilar y controlar todos sus movimientos y el estricto cumplimiento de sus obligaciones. Todo ello con un fin primordial: garantizar la actividad del empresario o empresa, pero a la vez defendiendo los intereses económicos y de toda índole de las personas que integran la comunidad o sociedad y que hacen posible precisamente la actividad económica de la empresa. De manera que las libertades contempladas en el artículo 43 de la Constitución, son ¹⁹ **“libertades relativas**

¹⁸

Vega Ponce Alberto, **LA PRAXIS CRISTIANA HOY, SINTESIS DE LA DOCTRINA SOCIAL DE LA IGLESIA**, México, Editora de Revistas, S. A DE C.V, año 1991, pág. 132.

¹⁹ Sierra González, José Arturo, **DERECHO CONSTITUCIONAL GUATEMALTECO**, Guatemala, Centro Impresor Piedra Santa, año 2000, pág.145.

porque puede ser limitadas legalmente por motivos sociales o de interés nacional, procurándose de esa forma armonizar el interés individual con el colectivo o de la comunidad, pero sin llegar a extremos limitativos que desconozcan o nieguen sustancialmente tales libertades.”

Dentro del ordenamiento jurídico vigente en nuestro país, encontramos una serie de normas legales que regulan todo lo concerniente a las empresas, normándolas desde su nacimiento a la vida jurídica, regulando las obligaciones y derechos de que son sujetos, hasta llegar a regular su disolución. Y en todas esas regulaciones legales se puede apreciar el espíritu del legislador y su intención expresa de querer mantener un orden en las actividades empresariales y defender con ello a todas aquellas personas que forman la sociedad o comunidad en la que desarrollará sus actividades la Empresa.

Existen otros artículos en el texto constitucional que tienden a proteger al empresario y su actividad, y por consiguiente a la empresa, por citar algunos ejemplos, se podrían mencionar, los artículos 1, 2, 4, 12, 26, 28, 34, 39, 41, 42, y 44 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en los cuales se contienen principios de naturaleza constitucional, que le son aplicables a la empresa y al empresario como tal.

Al estudiar la Constitución Política que como Ley suprema rige en nuestro país, expresando todos los principios generales que deben servir de orientación y base para la legislación ordinaria, es preciso resaltar que en la parte dogmática, en lo que se refiere a los Derechos Humanos Individuales, encontramos un derecho fundamental como lo es el derecho a la propiedad privada (Art.39 del texto constitucional antes citado), garantizando como un derecho inherente a la persona humana y declarado aparentemente como un derecho absoluto (propiedad que no existe en el derecho, puesto que todos los derechos tienen limitaciones). Si bien se garantiza que toda persona puede disponer libremente de sus bienes, también se establece que debe hacerlo de acuerdo a la ley, o sea que la propia Constitución le da al legislador ordinario la facultad de limitar el ejercicio del derecho de propiedad por razones de orden público. Por otra parte establece también la Constitución la garantía dada por el Estado para el ejercicio de este derecho con la obligación de crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos.

Más adelante se puede apreciar cómo ese derecho aparentemente absoluto de propiedad privada en general, se limita, por ejemplo en los casos de utilidad colectiva, beneficio social o interés público, en los cuales procede la expropiación con todas sus regulaciones legales hasta llegar incluso a la potestad del Estado de expropiar, ocupar o intervenir la propiedad sin previa indemnización, en casos de guerra, calamidad pública o grave perturbación de la paz (casos o situaciones estos que, dicho sea de paso, los califica el propio Estado).

En lo que se refiere propiamente a la actividad empresarial, como ya se ha señalado la Constitución garantiza y reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes. Y estas limitaciones o mejor aún estos motivos son declarados por un organismo del propio Estado. Es decir, que prevalece frente a la libertad de empresa, el interés de la sociedad, el interés de todas aquellas personas que integran y forman la sociedad, y el Estado está obligado a velar por esos intereses de la comunidad, de la sociedad, frente a los intereses particulares de cualquier Empresa.

Prevalece el bien común y no el interés particular de ninguna persona o empresa, sea esta individual o jurídica. La Constitución dice en el artículo 44 que **“El interés social prevalece sobre el interés particular”**.

Siempre acerca de los Derechos Humanos, pero en este caso de los derechos sociales, existen una serie de normas constitucionales que establecen obligaciones a las empresas frente a la sociedad y que limitan los derechos de esas empresas para beneficio social, para beneficio de las mayorías que necesitan de la tutelaridad del Estado por razones de desigualdad de tipo económico, social, cultural, etcétera, entre la sociedad y las empresas.

En la Sección de la Familia como un derecho social, la constitución establece una serie de normas que garantizan la protección a la familia, señalando concretamente que el estado garantiza la protección social, económica y jurídica de la familia. La constitución al proteger la familia, protege esa relación que se da en la economía en donde las empresas generan bienes y servicios para las familias, y éstas producen a su vez trabajo para las empresas y consumen dichos bienes y servicios. No se podría concebir un sistema económico sin esta dualidad.

En lo referente a otro derecho humano social como lo es la Cultura, la Constitución la regula protectoramente, lo cual también en una u otra forma viene a constituir limitaciones a los derechos aparentemente absolutos y siempre en resguardo o defensa de los intereses de la sociedad o de los grupos minoritarios. Y que lo dicho anteriormente, se manifiesta en que el empresario debe respetar la distinta idiosincrasia de los ciudadanos.

Vemos un ejemplo muy claro en cuanto a la Sección que trata sobre las Comunidades Indígenas, la norma constitucional dice que “Las actividades laborales que impliquen traslación de trabajadores fuera de sus comunidades, serán objeto de protección y legislación que aseguren las condiciones adecuadas de salud, seguridad y previsión social que impida el pago de salarios no ajustados a la ley, la desintegración de esas comunidades y en general todo trato discriminatorio”. Esta norma constitucional indiscutiblemente al proteger a la sociedad, en este caso a una parte de ella representada por las comunidades indígenas, está imponiendo obligaciones a las empresas y naturalmente limitando sus derechos (que no son absolutos) para hacer valer y prevalecer los derechos sociales.

En la Sección del derecho social de la Educación vemos también otro ejemplo, al establecer la constitución las obligaciones de los propietarios de empresas en esta materia y ordenar que “los propietarios de las empresas industriales, agrícolas, pecuarias y comerciales están obligados a establecer y mantener, de acuerdo con la ley, escuelas, guarderías y centros culturales para sus trabajadores y población escolar”.

En otro de los derechos sociales, la Salud, la Seguridad y la Asistencia Social, también se observa cómo la Constitución establece que la salud de los habitantes de la Nación es un bien público y que todas las personas e instituciones están obligadas a velar por su conservación y restablecimiento. Respecto a la calidad de los productos, se obliga y faculta al Estado para que controle la calidad de los productos alimenticios, farmacéuticos, químicos y de todos aquellos que puedan afectar la salud y bienestar de los habitantes.

En cuanto al medio ambiente y al equilibrio ecológico, la constitución establece que “El Estado, las municipalidades y los habitantes del territorio nacional están obligados a propiciar el desarrollo social, económico y tecnológico que prevenga la contaminación del ambiente y mantenga el equilibrio ecológico. Se dictarán todas las normas necesarias para garantizar que la utilización y el aprovechamiento de la fauna, de la flora, de la tierra y del agua, se realicen racionalmente, evitando su depredación”. Se puede concluir entonces en que este tipo de normas defiende a la sociedad de las actividades de personas o empresas que pueden afectarla y dañarla o por lo menos perjudicar su desarrollo.

Por lo que atañe a la seguridad social, también la Constitución establece que el **derecho a la seguridad social** es un derecho para beneficio de los habitantes de la Nación, y que su régimen se instituye como función pública, en forma nacional, unitaria y obligatoria. Obligando entre otros a los empleadores o empresarios a contribuir a financiar dicho régimen.

En la Sección de otro de los derechos humanos sociales por excelencia como lo es el Trabajo, encontramos que la Constitución lo contempla como un derecho de la persona y una obligación social, estableciendo que el régimen laboral del país debe organizarse conforme a principios de justicia social y en base a ellos regula una serie de derechos para el trabajador y obligaciones para el empleador.

Como se puede apreciar la actividad de los empresarios y la empresa se encuentran reguladas por la Constitución Política de la República de Guatemala, y de las normas se puede extraer que nuestra constitución sí contempla la responsabilidad social del empresario. Nótese la importancia que la Constitución le reconoce a la empresa, y lo que revela la necesidad de que las empresas se mantengan generando los bienes y servicios que la sociedad necesita. Por lo mismo, la sociedad requiere que las empresas sean productivas y que su actividad no se vea interrumpida.

2.2) LA REGULACION DE LA EMPRESA EN EL CODIGO DE COMERCIO DE GUATEMALA.

La empresa se encuentra regulada en Guatemala, en el Código de Comercio, el cual considera a la empresa como una unidad integrada por sus diversos elementos sin que éstos pierdan su individualidad.

Nuestro Código de Comercio regula la empresa en el artículo 4 cuyo epígrafe reza “**Cosas Mercantiles**”, y establece en su parte conducente que “**Son cosas mercantiles: (...) 2°. La empresa mercantil y sus elementos**”, la norma anterior es preciso complementarla con el **artículo 1** del mismo cuerpo legal que establece que “**Los comerciantes en su actividad profesional, los negocios jurídicos mercantiles y cosas mercantiles, se regirán por las disposiciones de este Código y en su defecto, por las del Derecho Civil que se aplicarán e interpretarán de conformidad con los principios que inspira el Derecho Mercantil.**”.

Es obvio que nuestra legislación regula a la empresa como una “**cosa**”, a la cual le añade el calificativo de mercantil, se puede advertir que al regular “**la empresa y sus elementos**” y que es “**una de las cosas mercantiles**”, nuestro derecho considera a la misma como un “**todo**”, la regula considerándola como un organismo unitario. Es oportuno analizar entonces si en nuestra legislación aparte de los artículos mencionados, en otras normas considera a la empresa como un todo unitario.

En primer lugar se puede decir que al amparo del **artículo 4 inciso 2) del Código de Comercio** nuestra legislación confiere a la empresa el carácter de objeto jurídico único. En el Código existen otras normas que regulan a la empresa como objeto jurídico único, como por ejemplo, el **artículo 655** al disponer que “será reputada como un bien mueble”; el **artículo 657** al establecer el contenido legal de todo contrato que recaiga sobre ella, el **artículo 664** al permitir que sea susceptible de usufructo y arrendamiento. Pero el más importante y que denota la característica a la que se ha hecho referencia es la norma contenida en el **artículo 662** al regular que la falta de explotación por más de seis meses hace a la empresa perder su calidad de tal “**y sus elementos dejarán de constituir la unidad que este código reconoce**”.

Siempre en aras de continuar analizando cómo nuestra legislación regula a la empresa como un todo, es fácil percatarnos que en relación a la transmisibilidad de la misma, la ley regula a la empresa como un solo objeto: primero, al diferenciar la transmisión de sus elementos inmuebles, que debe ser conforme el derecho común, de la del resto de ellos que, formando una unidad, requiere de las formalidades establecidas para la fusión de sociedades, si el empresario es una sociedad, y con publicidad similar, si se trata de empresario individual, del último balance y del sistema establecido para la extinción del pasivo (**Artículo 656 C. de C.**); segundo, al establecer la subrogación en los contratos de la empresa y la cesión de créditos con efectos frente a terceros desde la inscripción en el Registro mercantil; y por

último al atribuirle a la transmisión de la empresa la de las deudas contraídas por su anterior titular (**Artículos 658, 659 y 660 C. de C.**)

Es interesante, analizar la empresa, al amparo de la protección de la organización como creación intelectual del empresario, y es que²⁰ **“ el Código de Comercio protege a la empresa como creación artística del empresario, al considerar como signos distintivos de ella los nombres comerciales, marcas, avisos, anuncios y patentes de invención; al proteger a la libre competencia y en especial al considerar como actos de competencia desleal perjudicar a un empresario mediante el “uso indebido o imitación de nombres comerciales, emblemas, muestras, avisos, marcas, patentes u otros elementos de una empresa o de sus establecimientos” y la “propagación de noticias capaces de desacreditar los productos o servicios de otra empresa” (Artículo 363 inciso 2º C. de Com.)”** Es fácil advertir que la empresa es más que una unidad económica, y es que en su conjunto contiene aspectos como los mencionados anteriormente, que indudablemente aparte del valor económico que los mismos tienen, conllevan los llamados derechos de propiedad intelectual o industrial en su caso, por ello es que al pensar en empresa, se ha de considerar necesariamente todos estos aspectos.

Ahora bien, el que la empresa se vea en su conjunto, implica necesariamente que ese conjunto, conserve **“unidad”**, no se puede pensar en la empresa sin pensar en su conjunto, por ello es que nuestra legislación protege la conservación de la unidad de la empresa, y principalmente la defiende contra su desmembración o liquidación. Indudablemente, el Código de Comercio procura conservar la unidad de la empresa y la defiende contra sus desmembración o su liquidación antieconómica, a través de diversos mecanismos legales, entre los cuales se pueden mencionar, por ejemplo cuando un Juez dispone una orden de embargo, la ley establece que en ese caso **“la orden de embargo contra el titular de una empresa mercantil sólo podrá recaer sobre ésta en su conjunto o sobre uno o varios de sus establecimientos”**. (**Artículo 661**). Es decir, se conserva la empresa a pesar de las vicisitudes que puedan afectar al empresario en lo personal y ante la ejecución forzosa que pudiera afectar al empresario. Y es que la empresa, no puede interrumpir su marcha, es decir su actividad económica no puede suspenderse, por ello se habla también del principio de **“negocio en marcha”**, una empresa tiene clientes, proveedores, acreedores, contratos en vigencia (arrendamientos, licencias de uso, contratos bancarios, etc.), este principio del negocio en marcha, es una derivación de la unidad de la empresa.

En nuestra legislación se encuentra regulado este principio en nuestra normativa procesal y sustantiva. El **artículo 661 del Código de Comercio**, establece que **“La orden de embargo contra el titular de una empresa mercantil sólo podrá recaer sobre ésta en su conjunto o sobre uno o varios establecimientos, mediante el nombramiento de un interventor que se hará**

20

Vázquez Martínez Edmundo, **INSTITUCIONES DE DERECHO MERCANTIL**, Guatemala, Serviprensa Centroamericana, año 1978, pág. 252.

cargo de la caja para cubrir los gastos ordinarios o imprescindibles de la empresa, y conservar el remanente a disposición de la autoridad que ordenó el embargo"; en lo subrayado es donde se puede encontrar una manifestación del principio que se viene analizando, toda vez que denota que el interventor nombrado por el Juez no puede interrumpir la marcha normal de la empresa, debe continuar por ejemplo pagando las rentas, pagando a otros acreedores, etc. Es importante señalar que el legislador señala los gastos imprescindibles; el término imprescindible se refiere a aquello de lo que no se puede prescindir, y aplicándolo a la normativa analizada, es válido afirmar que esos gastos imprescindibles son aquellos que van orientados a impedir que se interrumpa la marcha normal de la empresa mercantil. En el segundo párrafo del **artículo 661** nuestra legislación es más expresa al establecer: **“No obstante podrán embargarse el dinero, los créditos o las mercaderías en cuanto no se perjudique la marcha normal de la empresa mercantil.”**

Como se puede observar, el legislador a pesar de permitir que una medida precautoria recaiga sobre la empresa, siempre trata de proteger su continuidad, que la empresa no sea interrumpida en su marcha normal, y en el artículo que venimos comentando es fácil colegir, que dichas medidas se pueden decretar si y solo si no se perjudica la marcha de la empresa. Además el **artículo 529 del Código Procesal Civil y Mercantil** establece en sus partes conducentes: “Cuando las medidas de garantía recaigan sobre establecimientos o propiedades de naturaleza comercial, industrial o agrícola, podrá decretarse la intervención de los negocios (...) El auto que disponga la intervención fijará las facultades del interventor, las que se limitarán a lo estrictamente indispensable para asegurar el derecho del acreedor o del condueño, permitiendo en todo lo posible la continuidad de la explotación.” Nuevamente esta norma expresa el principio del negocio en marcha, en virtud del cual se busca mantener la unidad y principalmente la continuidad de la actividad o giro de la empresa.

Habiendo revisado detenidamente la legislación se puede concluir que en el ordenamiento jurídico-mercantil de Guatemala se dan con nitidez los datos necesarios para la existencia de la definición jurídica de empresa. A lo anterior cabe agregar que el Código de Comercio da de manera expresa la definición por él adoptado y al efecto dice: **“Se entiende por empresa mercantil el conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público, con propósito de lucro y de manera sistemática, bienes o servicios” (Artículo 655).**”

Nuevamente, es importante señalar que la empresa es un objeto al cual el derecho considera como una unidad; no es otra cosa que un instrumento para el ejercicio profesional de las actividades que la ley califica de mercantiles o, dicho en otras palabras, propias de los comerciantes, ya que ²¹ **“les es consubstancial el propósito de lucro y el ser sistemáticas; y que se forma por la coordinación de un conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos.”** En

21

Ibidem, pág.255.

conclusión, el ordenamiento jurídico mercantil guatemalteco, regula a la empresa sobre la base de los principios de unidad y de conservación y se regula como cosa.

Ahora bien, es importante señalar para efectos de esta investigación, que el Derecho Tributario es congruente con el concepto jurídico-mercantil que considera a la empresa como “**cosa mueble**”. Y esta congruencia se nota en que para el Derecho Tributario la empresa en sí misma no es un sujeto tributario, ya que el obligado al cumplimiento de las obligaciones fiscales, no es la empresa sino el contribuyente que a través de la empresa realiza una actividad comercial, o sea el empresario. Al decir el contribuyente, es necesario indicar que se hace referencia ya sea a una persona individual propietaria de una o varias empresas, o a una sociedad mercantil propietaria de una o varias empresas. En ambos casos, el sujeto pasivo de la relación tributaria será la persona individual y la sociedad mercantil, respectivamente, no la empresa como tal.

CAPITULO III: REGULACION EN EL CODIGO TRIBUTARIO DE LA SANCION DEL CIERRE TEMPORAL DE EMPRESAS, ESTABLECIMIENTOS O NEGOCIOS EN LA REPUBLICA DE GUATEMALA.

3.1 Nociones previas.

En este capítulo se analizará la forma como está regulada la sanción del cierre de empresas según el Código Tributario. Es importante hacer unas consideraciones previas, sobre todo porque la sanción del cierre temporal se puede aplicar a empresas, establecimientos o negocios.

Para efectos del derecho tributario o fiscal, la empresa, el establecimiento o el negocio no constituyen en sí mismos sujetos tributarios por lo que no son susceptibles de ser sancionados, sino que la sanción recae sobre el contribuyente que sea su propietario como obligado por deuda propia, lo anteriormente dicho encuentra su sustento legal en el **artículo 21 del Código Tributario**, que establece: *“Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”*.

La diferencia entre los términos (empresa, establecimiento y negocio) es conceptual y en definitiva todos están contenidos y ligados dentro del concepto empresa, y es que una empresa puede tener uno más establecimientos, pero estos son parte de la empresa, no se puede concebir el establecimiento sin la empresa, y la empresa y el establecimiento siempre son un negocio. Ahora bien, no siempre donde hay un negocio existe una empresa: por ejemplo, cuando un sujeto realiza una actividad comercial pero en la economía informal, no tiene patente de comercio, no tiene un nombre comercial protegido, no es titular de marcas, no declara ante el fisco, etcétera, es un caso típico en el que nos encontramos frente a un negocio, pero que formalmente no se puede calificar de empresa. Aquí es importante

mencionar, que la sanción del cierre se puede aplicar sólo a aquellos negocios que a través de una empresa en la formalidad realizan actividades mercantiles. Ahora bien, tampoco se puede dejar de mencionar que una empresa puede tener varios establecimientos, y a contrario sensu no puede existir un establecimiento sin que exista una empresa, para que jurídicamente pueda hablarse de un establecimiento, es necesaria la preexistencia de la empresa. En definitiva, la sanción del cierre es aquella que se impone en la práctica solo a las personas individuales o jurídicas propietarias de empresas, establecimientos o negocios que están en la formalidad, ya que a los que están fuera de esa categoría (o sea en la informalidad) es imposible aplicarles un procedimiento como el regulado en el Código Tributario, a pesar de lo que establece el artículo 85 numeral 1 del referido cuerpo legal.

3.2 De la aplicación de la sanción del cierre temporal y los términos empresa, establecimiento y negocio.

Es de suma importancia señalar que el Código Tributario en el **artículo 86** sí diferencia entre empresa, establecimiento y negocio pero sin definir qué significado le da a cada uno de esos términos. La norma anteriormente citada establece: “**Artículo 86. Cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios.** El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios es la sanción (...)” y en varias partes de dicho artículo hace mención de los distintos términos.

Conviene entonces revisar el significado de los términos establecimiento y negocio, ya que el de empresa ha quedado claramente establecido en el capítulo primero de este estudio.

A pesar de que en el Código Tributario no se encuentra regulado qué se debe entender por “**establecimiento**”, a la luz de lo que establece el **artículo 11 de la Ley de Organismo Judicial**, en relación a que las palabras de la ley se entenderán de acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española en la acepción correspondiente, se debe entender como establecimiento ²² “**6. lugar donde habitualmente se ejerce una industria o profesión. 7. Local de comercio**”. En el Código de Comercio el legislador guatemalteco sí distingue entre empresa y establecimiento. En el Capítulo I del título III del Código referente a la empresa mercantil y sus elementos, y específicamente en el **artículo 657**, se reputa al establecimiento como uno de los elementos de la empresa y es que así debe entenderse, porque como ya se ha señalado no se puede concebir el establecimiento sin la existencia previa de la empresa. El **artículo 657** establece: “**Todo contrato sobre una empresa mercantil, que no exprese los elementos que de ella se han tenido en cuenta, comprenderá: 1. El o los establecimientos de la misma (...)**”

El Código de Comercio en distintos artículos, además del citado, también regula al establecimiento como un elemento de la empresa. Veamos algunos ejemplos, el **artículo 333** establece: “**(...) El Registro Mercantil será público y llevará los siguientes libros: (...) 3. De empresas y establecimientos**

²² Real Academia Española, Edición Electrónica, España 1995.

mercantiles”. El artículo 334 establece: “Es obligatoria la inscripción en el Registro Mercantil jurisdiccional: (...) 3. De empresas y establecimientos mercantiles comprendidos dentro de estos extremos; (...) La inscripción de comerciantes individuales, auxiliares de comercio y de las empresas y establecimientos mercantiles, deberá solicitarse dentro de un mes de haberse constituido como tales o de haberse abierto la empresa o establecimiento. (...)” el artículo 336 establece: “La inscripción de la empresa o establecimiento mercantil (...) comprenderá: 1.El nombre de la empresa o el establecimiento.(...)”. El artículo 338 establece: “Aparte de los hechos y relaciones jurídicas que especifiquen las leyes, es obligatorio el registro de los siguientes: (...) 3. La creación, adquisición, enajenación o gravamen de empresas o establecimientos mercantiles (...)”.

A lo anterior es necesario añadir que ²³ “se ha identificado establecimiento con empresa, pero esta identificación es incorrecta, ya que la empresa es un organismo de producción vivo, dinámico, el establecimiento, es la base inerte, estática de esa organización. Desde el punto de vista jurídico el efecto fundamental del establecimiento es la equiparación entre el domicilio del comerciante y establecimiento, de tal manera de que cuando se habla del domicilio del comerciante debe entenderse como tal el establecimiento de la empresa. Una empresa puede tener uno o varios establecimientos y puede darse en caso, cada vez menos frecuente, de que haya empresas sin establecimiento (comercio ambulante, agentes de comercio, negociantes en determinados artículos)”.

En conclusión se puede decir entonces que mediante la sanción de cierre se podría por orden de Juez cerrar uno o varios establecimientos mercantiles de una empresa, que no necesariamente implicaría el cierre de la empresa. O bien, se podría ordenar únicamente el cierre de la empresa, y no así el de sus establecimientos.

Ahora bien, en relación al término “**negocio**” que tampoco se encuentra definido en el Código Tributario, y siguiendo el orden estipulado por el **artículo 11 de la Ley del Organismo Judicial**, como negocio se debe entender el ²⁴ “**local en que se negocia o comercia**”. Por otra parte, interpretando el término negocio a la luz de lo que establece el **artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial** que regula: “Las normas se interpretarán conforme a su texto según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales.(...)”, cuando el legislador se refiere a que se puede proceder al cierre de un “**negocio**”, lo está haciendo con el objeto de evitar que un infractor se defienda bajo el argumento de que no tiene empresa ni establecimiento, sino un negocio. En

²³

Vázquez Martínez Edmundo, **INSTITUCIONES DE DERECHO MERCANTIL**, Guatemala, Serviprensa Centroamericana, año 1978, pág. 267..

²⁴

Real Academia Española, Edición Electrónica, España 1995.

consecuencia, salvo mejor criterio la interpretación que ha de darse al término negocio es la señalada, por definición del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Como un ejemplo de negocio, bien podría pensarse en los stands de una feria, donde se comercia, sin que sea una empresa o establecimiento, y podría suceder que en un negocio de ese tipo se produjera una infracción de las que el Código Tributario sanciona como cierre de empresa.

Se ha establecido entonces la razón por la cual el Código Tributario en el artículo 86 establece en su epígrafe: **“Cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios”**, por lo que ahora se analizará la forma como está regulada esta sanción de cierre temporal en dicho cuerpo normativo.

3.3 Las infracciones que motivan el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, reguladas en el Código Tributario de la República de Guatemala.

Se empezará por citar las infracciones sancionadas con el cierre temporal en el Código Tributario, y al respecto el **artículo 85** de dicho cuerpo legal establece:

“ARTICULO 85. Infracciones sancionadas con el cierre temporal. Se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando se incurra en la comisión de las infracciones siguientes:

1. Realizar actividades comerciales, agropecuarias, industriales o profesionales, sin haberse registrado como contribuyente o responsable en los impuestos a que esté afecto, conforme a la legislación específica de cada impuesto.
2. No emitir o no entregar facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos o documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas.
3. Emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos u otros documentos equivalentes, exigidos por las leyes tributarias específicas, que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria.
4. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas, no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas, tiquetes u otros documentos equivalentes; o utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados, en establecimientos distintos del registrado para su utilización.

Por ser el objeto específico de esta investigación el procedimiento para la aplicación de la sanción, únicamente se citan los tipos en los que puede incurrir un

contribuyente, dejando para otra ocasión el análisis de si se justifica o no imponer la sanción por los actos u omisiones que la ley establece.

3.4 La sanción del cierre temporal.

El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios, es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de empresas, establecimientos o negocios, que incurran en la comisión de las infracciones tipificadas en el **artículo 85 del Código Tributario** a las que se ha hecho referencia en el apartado anterior.

La sanción del cierre temporal consiste en que se cierra la empresa, establecimiento o negocio por un plazo mínimo de diez (10) días y un máximo de veinte (20) días, continuos. La sanción se duplica en caso de reincidencia, cuando se violen los marchamos o precintos colocados por orden del Juez, cuando se cubra u oculte a la vista del público los sellos oficiales, o cuando se abra o utilice el local temporalmente cerrado.

Haciendo un análisis detenido de la regulación de la sanción, es oportuno señalar que la sanción contiene una violación al principio de **“negocio en marcha”** al que se ha hecho referencia en el capítulo I de este trabajo. Y es que una empresa –entendida en su conjunto– como se ha definido en este estudio no se puede paralizar. Por citar un ejemplo, una empresa cuya actividad es la venta de medicinas (una farmacia) no emite una factura de **Q.30.00** y por la no emisión de la misma, se ordena el cierre por diez (10) días. Es válido hacer la suposición de que esa empresa tiene gastos mensuales en los siguientes conceptos: una licencia de uso de marca por la cual paga **\$400.00**, un contrato de arrendamiento por **\$2,500.00**, una planilla de **\$2,000.00** mensuales, y un crédito bancario al cual hace amortizaciones de **\$535.00**. Además se podría agregar que las ventas diarias de esa empresa son un promedio de **\$2,000.00**. Si la empresa es cerrada por diez días deja de percibir **\$20,000.00** de los ingresos como consecuencia de la interrupción en la marcha normal de la misma. Como se puede apreciar en este ejemplo, la merma en los ingresos le impedirá cumplir con las obligaciones contraídas, lo cual significa una pérdida económica que a la larga puede frenar su crecimiento. A lo anterior, se suma el hecho –no menos importante– de que deja de prestar un servicio necesario a la comunidad que puede reflejarse en daños a la salud de distintas personas, y además el fisco pierde en cuanto a sus ingresos porque se reduce la renta imponible del contribuyente sancionado. Este sencillo ejemplo, deja ver que realmente se interrumpe la actividad mercantil, y no existe proporcionalidad entre la infracción y la sanción.

Entrando en la materia de nuestro estudio, en nuestra legislación podemos afirmar que sí esta protegido el **principio de negocio en marcha**, por esa razón es que una empresa solo se puede embargar a través del nombramiento de un interventor. El **artículo 661 del Código de Comercio** establece: **“La orden de embargo contra el titular de una empresa mercantil sólo podrá recaer sobre ésta en su conjunto o sobre uno o varios de sus establecimientos, mediante el**

nombramiento de un interventor que se hará cargo de la caja para cubrir los gastos ordinarios o imprescindibles de la empresa, y conservar el remanente a disposición de la autoridad que ordenó el embargo. No obstante, podrán embargarse el dinero, los créditos o las mercaderías en cuanto no se perjudique la marcha normal de la empresa mercantil.” A la luz de esta norma se puede notar que la sanción del cierre temporal de empresas o establecimientos no respeta el principio de negocio en marcha, pues al crear la norma citada el legislador revela la intención de no interrumpir la actividad económica de la empresa y de no afectar los elementos de la empresa, pues estos sólo pueden ser embargados a condición de no afectar la marcha normal de la empresa, dando a entender que esta es una **unidad productiva** que debe mantenerse en funcionamiento permanente porque tiene derechos y obligaciones que le son exigibles sin interrupción.

Por otra parte, el artículo citado del Código de Comercio contiene una orden de prelación sobre los bienes embargables cuando se trata de una empresa en marcha: en primer lugar, puede embargarse la empresa en su conjunto, con carácter de intervención, pero el artículo expresamente establece que el interventor se hará cargo de la caja para **cubrir los gastos ordinarios o imprescindibles de la empresa**; y el mismo artículo establece como una segunda posibilidad la de embargar el dinero, los créditos o las mercaderías, pero para ello establece de forma expresa un límite o una condición sine qua non, que es **que no se perjudique la marcha normal de la empresa mercantil**. Esta norma es muy clara en cuanto a su texto y en cuanto a su espíritu, que es el de mantener en marcha una empresa, aún en el caso de que pudiera estar embargada en su conjunto o en algunos de sus elementos. Puede afirmarse que la última parte de este artículo contiene en el fondo una **prohibición expresa**, pues lo que viene a decir es que **si una medida precautoria de embargo de créditos o de dinero va a perjudicar la marcha normal de la empresa mercantil, ese embargo no debe decretarse**. El Código Tributario reguló la sanción del cierre temporal, al margen del principio de negocio en marcha.

Además también con la sanción del cierre temporal se está violando el **“DERECHO DE LIBERTAD DE EMPRESA Y DE INDUSTRIA”** garantizado por la Constitución Política de la República de Guatemala que establece lo siguiente: **“Se reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes.”** Esta norma está redactada en un sentido que según los tratadistas de Derecho Constitucional da una gran preeminencia al derecho de libertad, pues no expresa que otorga o concede a los ciudadanos esa libertad, sino que **se las reconoce**, es decir que se limita a plasmar en la norma algo que las personas ya tienen por sí mismas como un derecho inherente a su condición humana. Como se ha expuesto ampliamente, el cierre de empresas o establecimientos es injusto ya que le está coartando al empresario la libertad de poder seguir actuando en el tráfico comercial y de trabajo, porque entre otros perjuicios ya no cuenta con el flujo de dinero efectivo que, como es de conocimiento de todas las personas, es el elemento

vital que mantiene en marcha a cualquier empresa. A pesar de lo mencionado, es oportuno mencionar que la **Corte de Constitucionalidad** en reiterados fallos, ha explicado que el precepto constitucional consagrado en el **artículo 43** formula una reserva en lo relativo a la libertad que se reconoce, en el sentido que ²⁵ **“sólo mediante leyes dictadas por el Congreso de la República, se puede restringir la actividad comercial”**. En ese sentido, aplicando el criterio del máximo tribunal constitucional de Guatemala, el artículo 86 del Código Tributario fue creado por el legislador ordinario, y dicha norma decidió la limitación temporal de la actividad comercial como una resultante de la comisión de una infracción tributaria específica, por lo que la Corte de Constitucionalidad ha estimado que no existe violación alguna con relación al artículo 43 de la Constitución cuando se aplica la sanción del cierre temporal.

Otra situación de la sanción de cierre, lo podemos encontrar en el caso de entidades sujetas a la vigilancia y fiscalización de la Superintendencia de Bancos, ya que la Administración Tributaria únicamente acude ante el Juez Penal competente después de obtener opinión favorable de la misma. En el caso de las entidades bursátiles, la opinión favorable se requiere al Ministerio de Economía. Dichas opiniones deben emitirse dentro del plazo de diez (10) días contados a partir del día siguiente a aquel en que se hubieren requerido. De no producirse dentro de dicho plazo, la opinión de dichas entidades se reputará como emitida en sentido favorable a la Administración Tributaria, y serán responsables por la omisión.

Existen también unos casos especiales contemplados en nuestra legislación en relación a la forma como se aplica la sanción, el primero es el que se refiere a que, cuando el lugar cerrado temporalmente fuere a su vez casa de habitación, se permite el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no se pueden efectuar operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión u oficio del sancionado, por el tiempo que dure la sanción; y el segundo es cuando se trate de centros hospitalarios, centros educativos privados, empresas de transporte urbano y extra urbano de pasajeros y transporte de carga, así como en el caso de contribuyentes que no sean propietarios del lugar donde se prestan los servicios o se efectúan las ventas, o cuando el negocio, establecimiento o empresa hubiere dejado de realizar actividades comerciales o profesionales, el Juez reemplaza la sanción de cierre temporal por una multa equivalente al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos por el sancionado, durante el último período mensual declarado, anterior a la imposición de la sanción. Es lógico suponer que el legislador hace esta excepción, para que estas entidades puedan mantener su actividad en funcionamiento, porque prestan un servicio a la comunidad, pero sin embargo es también necesario señalar que todas las empresas prestan un servicio a la sociedad, ya que las empresas necesitan de las familias y las familias de las empresas. Lo anterior, lleva a mencionar que existen otros casos en los que podría pensarse que no es tan evidente la función social de una empresa, pero todas las empresas que actúan en la formalidad – o sea que desempeñan una labor que el mismo Estado a

²⁵ Sentencia dictada dentro del expediente 550-2006 de Incidente de Inconstitucionalidad en caso concreto, Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala.

través de las instituciones que les han dado su autorización para operar, han calificado como útil, conveniente y legal- también contribuyen al desarrollo de la economía, del país, son fuentes de trabajo y acercan productos y servicios de los cuales tienen necesidad los ciudadanos. Lo mencionado, hace llegar a una sencilla conclusión de que para no interrumpir la marcha normal de la empresa lo apegado a Derecho sería que a todas las empresas que están en la formalidad se les aplicará, en cualquier caso, la sanción en la forma que Código establece para los Centros Hospitalarios, centros educativos privados, empresas de transporte urbano y extra urbano de pasajeros y transporte de carga, y con ello se evitaría el cierre de las empresas, evitando con ello incurrir en las violaciones a que se ha hecho referencia.

Por último cabe mencionar que el cumplimiento de la sanción no libera al infractor de la obligación del pago de las prestaciones laborales a sus dependientes, de conformidad con lo establecido en el **artículo 61 literal g) del Código de Trabajo**, Decreto 1441 del Congreso de la República y sus reformas. Esto confirma que la empresa tiene obligaciones que no puede dejar de cumplir; aunque la ley solo menciona las de carácter laboral, es fácil deducir que la misma exigibilidad tienen los otros acreedores de sus respectivas obligaciones.

Hasta este momento se ha analizado la sanción del cierre temporal, en que casos se aplica, y la forma como se aplica en cada caso dicha sanción. Ahora se analizará el procedimiento regulado en la ley para su aplicación.

3.5 Procedimiento para la aplicación de la sanción del cierre temporal.

En este apartado se analizará el procedimiento empleado en Guatemala para la aplicación de la sanción del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios. Aquí se hará una descripción del procedimiento tal y como está regulado en el **artículo 86 del Código Tributario**, para posteriormente proceder a efectuar un análisis crítico del mismo.

El procedimiento que se sigue para la aplicación de la sanción es el siguiente:

1. Al comprobarse la comisión de una de las infracciones a que se refiere el **artículo 85 del Código**, la Administración Tributaria lo documentará, y con base en dictamen legal, resolverá solicitando al Juez de Paz del Ramo Penal la imposición de la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio.
2. 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 para escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes.
3. Al finalizar la audiencia, el Juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva, ordenando el cierre temporal, cuando proceda.
4. El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios es ejecutado por el Juez que lo decretó con la intervención de un representante de la Administración Tributaria, quien impone 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**".

Hasta aquí se ha desarrollado la forma como se regula el procedimiento para la aplicación de la sanción del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, por lo que a continuación se procederá a analizar detenidamente dicho procedimiento.

CAPITULO IV: ANALISIS JURIDICO-CRITICO DEL PROCEDIMIENTO PARA LA APLICACIÓN DE LA SANCION DEL CIERRE TEMPORAL.

DEL PROCEDIMIENTO REGULADO EN EL ARTICULO 86 DEL CODIGO TRIBUTARIO.

Se ha llegado ahora, hasta el punto que permite hacer ya un análisis detenido de la regulación que contiene el Código Tributario en cuanto a la sanción del cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios, a la que en este capítulo se hará referencia simplemente como la "**Sanción de cierre temporal**".

El cierre temporal es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de empresas, establecimientos o negocios, que incurran en la comisión de las infracciones tipificadas en el **artículo 85 del Código Tributario**. Lo que interesa ahora, es analizar el procedimiento regulado en la ley, para la aplicación de la sanción, lo que se efectuará tratando en forma separada sus elementos.

4.1.1) Del sujeto activo de la infracción y el sujeto pasivo de la sanción.

Los **artículos 85 y 86** se encuentran ubicados en el Código Tributario dentro del **Título III** referente a las "**Infracciones y Sanciones**" y para ser más precisos dentro del **capítulo II** Parte Especial, que trata de las "**Infracciones Específicas**", por lo que se deduce que el interés del legislador fue darle un carácter punitivo, y haciendo aplicables los principios de tipicidad, causalidad, antijuricidad y los otros que inspiran el Derecho Penal.

Es importante hacer la consideración de que no siempre el infractor es el sujeto pasivo de la sanción.

El Código Tributario señala en la parte conducente del **artículo 86** que el cierre temporal "(...) es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas **propietarias de (...)**". De esta regulación, se deduce que el legislador toma como infractor a cualquier persona individual o jurídica que sea **propietario** de la empresa, establecimiento o negocio. Sin embargo, no siempre es el propietario quien comete la infracción, pues puede darse el caso de que la empresa o establecimiento sea propiedad de una persona pero quien la explota es otra, ya sea

por tener un contrato de arrendamiento con el propietario o de usufructo, o por cualquier otro título lícito.

En el medio forense, a esta situación ambigua se le da la solución –y se le llama criterio- de que la sanción la aplican ordenando el cierre de la empresa sin indicar en las resoluciones si es al propietario o al tercero que se encuentra explotando la empresa. Esta situación, va contra los principios de un Estado de Derecho toda vez que no siempre es la misma persona el infractor que el sujeto pasivo de la sanción.

El legislador dejó una laguna legal, ya que se debió prever expresamente la posibilidad de que la sanción recayera sobre la persona que estuviera explotando la empresa aunque no fuera el propietario, porque quien este explotando realmente la empresa sería el verdadero autor de la infracción. Esta situación, de que la sanción recaiga sobre el propietario cuando éste no está explotando la empresa, abre la posibilidad de que éste promueva una defensa con fundamento en que se le estaría aplicando una sanción por un acto ajeno. Y es que sancionar con el cierre temporal a una persona que no cometió la infracción, es ignorar el principio de relación de causalidad que es necesario mantener siempre en el ámbito del derecho penal.

El **artículo 86 del Código Tributario**, debe ser expulsado del sistema normativo ya sea por la vía de la inconstitucionalidad general o bien, por medio de una derogatoria por parte del Congreso de la República, porque no permite al Juez sancionar al verdadero infractor en los casos en que no sea el propietario.

Podría pensarse, que a esta situación se le aplica el **artículo 15 del Código Tributario** que señala que **“Los convenios referentes a materia tributaria celebrados entre particulares no son oponibles al fisco ni tendrán eficacia para alterar la calidad de sujeto pasivo, salvo en los casos en que la ley expresamente los autorice o les reconozca efectos y sin perjuicio de la validez que pudiera tener entre las partes.”** Sin embargo, no hay que perder de vista que el cierre de empresas como se señaló al principio de este apartado, se encuentra ubicado en el título de infracciones y sanciones, y por lo tanto, regido por principios de Derecho penal, en este caso se puede hablar perfectamente de un derecho penal tributario, como le llama la doctrina reconocida. Por esta razón, es que no se le puede aplicar una sanción a la persona que no haya cometido el acto tipificado como infracción, porque no habría identidad entre sujeto activo de la infracción y el sujeto pasivo de la sanción.

4.1.2) El infractor propietario de varias empresas, establecimientos o negocios.

Un punto que es acertado, es que nuestro legislador, al menos sí diferencia entre empresa y establecimiento, ya que regula que sí la infracción se da en una empresa o establecimiento, la sanción se aplicará **únicamente** en aquel o aquellos en que se haya cometido la infracción. De esta forma, por ejemplo si una sociedad

anónima es propietaria de varias empresas, y en una de ellas se comete la infracción, la sanción del cierre solo puede recaer sobre la empresa en la que se cometió la infracción, y no podría un Juez proceder a sancionar con el cierre temporal a todas las empresas, por el solo hecho de que son de la misma propietaria. El legislador aquí acertadamente busca no paralizar la totalidad de las actividades económicas de la persona propietaria de la empresa en la que se cometió la infracción, ya que si fuera en forma contraria, significaría un grave daño a la marcha normal de toda la actividad mercantil de la persona propietaria.

4.2) Del procedimiento propiamente dicho.

Previo a entrar a considerar detenidamente el procedimiento de la aplicación de la sanción de cierre temporal de empresas y establecimientos, es preciso indicar que el Código Tributario no regula con claridad y tecnicismo jurídico-procesal el procedimiento. Como se verá más adelante existen lagunas en esta regulación que, en la práctica tribunalicia los Jueces de Paz, han completado aplicando en lo posible el procedimiento del **Juicio por Faltas** contenido en los **artículos del 488 al 491 del Código Procesal Penal**.

Como ya se ha señalado el procedimiento para la aplicación de esta sanción se encuentra ubicado dentro del **Código Tributario**, específicamente en el **Capítulo II**, parte especial, referente a las **“Infracciones Específicas”**, y la consecuencia de incurrir en uno de los supuestos contemplados en el **artículo 85** es la aplicación de la sanción del cierre temporal de empresas. De lo anterior se deduce que se trata de una **sanción administrativa**, contra una infracción de la misma naturaleza jurídica, y no de **carácter penal**. Por esta razón, dentro de la práctica forense, algunos litigantes han argumentado que por ser una sanción administrativa, el procedimiento que debe seguir la administración tributaria es el contemplado en el **artículo 146** del mismo cuerpo legal, el que regula el procedimiento que se debe seguir cuando al contribuyente se le imponen **sanciones administrativas**, el cual es un procedimiento de orden administrativo.

Como se explicará a continuación, sí es una **sanción administrativa**, pero para su aplicación procesalmente debe aplicarse el procedimiento regulado en el **artículo 86 del Código Tributario**, ya que dicha norma está vigente y por lo tanto es de observancia obligatoria, de manera que la administración tributaria no tiene otra vía legal para aplicar esta sanción. Diferente escenario se presenta cuando el contribuyente plantea la inconstitucionalidad en caso concreto en contra del artículo 86 del Código Tributario. Lo anterior se analizará con más detalle al tratar el tema de la jurisprudencia sentada por la Corte de Constitucionalidad en esta materia.

4.3) Análisis del procedimiento contemplado en el artículo 146 del Código Tributario vrs. el procedimiento contemplado en el artículo 86 del Código Tributario.

Aparentemente, existe una contradicción entre el **artículo 146 y el 86 del Código Tributario**, por lo que es necesario en primer término, despejar esa interrogante.

El **artículo 146 del Código Tributario** establece: “La Administración Tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos, si procediere, formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho, y notificará al contribuyente o responsable. Asimismo, **notificará al contribuyente o al responsable cuando se le impongan sanciones**, aún cuando estas **no se generen** de la omisión del pago de impuestos. (...) Si al evacuar la audiencia se solicitare la apertura a prueba, se estará a lo dispuesto en el artículo 143 de este Código. El período de prueba se tendrá por otorgado, sin más trámite, resolución ni notificación, que la solicitud, y los treinta días improrrogables correrán a partir del sexto (6to.) día hábil posterior al del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia. **Si solo impone sanciones**, la audiencia se conferirá por **diez (10) días hábiles improrrogables**. Si al evacuar la audiencia se solicitare la apertura a prueba, el período para este efecto se concederá por **diez (10) días hábiles improrrogables**, aplicando el mismo procedimiento descrito en el párrafo anterior.”

De conformidad con el artículo anteriormente citado, y para los litigantes que han sustentado que este artículo es el aplicable para la sanción del cierre, la Administración Tributaria al comprobar que el contribuyente ha incurrido en una de las infracciones contempladas en el **artículo 85 del Código Tributario**, debe seguir el procedimiento que a continuación se describe:

1. **NOTIFICACION:** La Administración Tributaria debería **notificar** al contribuyente o responsable la **SANCIÓN**, precisando los fundamentos de hecho y de derecho. Lo anteriormente indicado, la Administración Tributaria lo debería hacer, aún cuando las sanciones **no se generen** de la omisión del pago de impuestos. (Aquí estarían incluidas las sanciones contempladas en el artículo 85 del Código Tributario).

2. **AUDIENCIA:** Como la Administración Tributaria está imponiendo una sanción, debe conferir audiencia al contribuyente o responsable por **diez (10) días hábiles** improrrogables.

3. **PRUEBA:** Si al evacuar la audiencia el contribuyente o responsable solicita la apertura a prueba, el período para este efecto se concederá por diez (10) días hábiles improrrogables. Nótese, que de conformidad con el **artículo 143 del Código Tributario** con sólo solicitar el contribuyente la apertura a prueba, el período de prueba se tiene por otorgado, sin más trámite, resolución ni notificación, y los **diez días improrrogables** corren a partir del sexto (6to.) día hábil posterior al del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia.

4. **RESOLUCION ADMINISTRATIVA:** En los **artículos del 147 al 150** se regula lo relativo a la **resolución administrativa que pone fin al procedimiento**

en esta fase administrativa. No se profundizará en ello, basta decir que esta resolución impondría o no la sanción al contribuyente.

5. **RECURSOS:** Contra dicha resolución podría el contribuyente o responsable interponer Recurso de Revocatoria o Reposición, según sea el caso. La impugnación de las resoluciones de la Administración Tributaria, se encuentra regulada en el Capítulo VII del Código Tributario.

6. **RECURSO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO:** Contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición procede el Recurso Contencioso Administrativo. El procedimiento de este recurso se encuentra regulado en la Ley de lo Contencioso Administrativo y en el Título V del Código Tributario, y se considera innecesario exponerlo detalladamente en esta oportunidad, únicamente señalar que en esa fase de discusión el asunto sale del ámbito de la administración pública y pasa al Organismo Judicial, donde un tribunal colegiado deberá dictar una sentencia.

7. **CASACION:** El Código Tributario establece que contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso Contencioso Administrativo, cabe el Recurso de Casación, y el Código Tributario establece que dicho recurso se interpondrá, admitirá y sustanciará, de conformidad con lo dispuesto en el Código Procesal Civil y Mercantil.

8. **ACCION CONSTITUCIONAL DE AMPARO:** No está de más indicar que en caso haya existido una vulneración a derechos de rango constitucional, queda abierta la vía para la acción constitucional de Amparo.

Para quienes sostienen esta postura, se puede decir entonces que cualquiera de las sanciones contempladas en el **artículo 85 del Código Tributario** no quedaría firme hasta que se agoten todas las fases procesales antes indicadas. Lo anterior afirman quienes sostienen esta postura, encuentra su fundamento constitucional principalmente en el **artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala**, el cual establece: “Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante Juez o Tribunal competente y preestablecido”. Y además en el **artículo 96 del Código Tributario** que establece que “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole **sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria**, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal”. Entonces, las infracciones contenidas en el artículo 85 del Código Tributario, son infracciones que deben ser sancionadas por la administración tributaria, y por consiguiente conocidas a través del procedimiento administrativo contemplado en el artículo 146 de dicho cuerpo normativo.

Para los seguidores de esta tesis, la importancia de que se dilucide este proceso de esta forma, es que de esa manera sí se esta otorgando al contribuyente la oportunidad de ejercer ampliamente su derecho de defensa, ya que el procedimiento contemplado en el **artículo 86 del Código Tributario** no permite al contribuyente ejercer con propiedad tan fundamental derecho.

4.4) Del procedimiento contemplado en el Artículo 86 del Código Tributario.

El procedimiento regulado en el **artículo 86 del Código Tributario**, tiene varias incidencias que es necesario analizar detenidamente, para determinar si le permite al contribuyente hacer un adecuado uso de su derecho de defensa.

Para ese análisis será necesario fijarse en lo que sucede en la práctica tributaria, o sea contemplar el procedimiento del Código Tributario integrándolo con las normas del Código Procesal Penal.

De conformidad con el **artículo 86** el procedimiento que debe seguirse para la aplicación de la sanción del cierre temporal es el siguiente:

1. **LA INFRACCION:** Consiste en una acción u omisión por parte del contribuyente, tipificada en el **artículo 85 del Código Tributario**. Los personeros de la Administración Tributaria deben identificarse como tales ante el contribuyente, es decir presentarle su respectivo nombramiento y gafete que los identifica como tales, ya que en caso contrario cualquier persona podría hacerse pasar por personero de la Administración Tributaria. En Guatemala los personeros de la Administración Tributaria, sí cuentan con los documentos, sin embargo en la práctica en algunos casos dichos empleados no muestran al contribuyente su identificación y nombramiento, sino hasta después de haber establecido la comisión de la infracción. Lo correcto sería que siempre la primera actuación del auditor fiscal sea identificarse como tal.
2. **DOCUMENTACION DE LA INFRACCION:** Una vez comprobada la infracción por la Administración Tributaria, el auditor tributario que la haya establecido debe documentarla. Este debe ser el segundo acto de la Administración Tributaria, **“documentar la infracción”**. Cuando el legislador impone la obligación de documentar, implica que los funcionarios deben dar estricto cumplimiento a lo que establece el **artículo 151 del Código Tributario**, es decir deben cumplir con las formalidades que dicho precepto establece. Al momento de que funcionarios de la Administración Tributaria proceden a documentar, lo efectúan levantando un Acta a la que la Administración Tributaria denomina **“Acta de actuaciones de auditores tributarios”**. Con respecto a esta acta es preciso señalar: **2.1) Los derechos del contribuyente en el momento de levantarse el acta:** En este punto es preciso señalar, que el contribuyente presunto infractor debe estar presente y puede pedir que se haga constar en el acta lo que estime pertinente, la ley establece que tal derecho también lo puede ejercer el representante o inclusive el empleado a cuyo cargo se encuentre la empresa, local o establecimiento. (nótese que en este artículo la ley sustituye el término “negocio” por el de “local”, lo que significaría que los toma como sinónimos). A este respecto es oportuno indicar que cuando se está documentando la supuesta infracción, lo más conveniente sería que esté presente en el caso de entidades mercantiles un personero y en el caso de empresas individuales, el propietario o la persona que está explotando la empresa (usufructuario, arrendatario, representante de la mortal del propietario, etc.) Lo anterior, puesto que en su ausencia la administración tributaria adquiere una ventaja, ya que cualquier otro empleado de la empresa auditada, puede

desconocer aspectos que sería necesario ejercitar desde ese momento para que consten en el acta. A lo anterior se suma el hecho, de que la Administración Tributaria en casos como estos, no está en una postura de imparcialidad, como sí la tiene por ejemplo un Notario que levanta un acta sobre hechos que le constan. Finalmente, el **artículo 151 del Código Tributario** en su parte final, hace recaer en el contribuyente la carga de la prueba contra el contenido del acta, por lo que a continuación se tocará este punto. **2.2) Del derecho del contribuyente posterior al levantamiento del acta:** El **artículo 151** del Código Tributario en su último párrafo establece: *“Las actas que levanten y los informes que rindan los auditores de la administración tributaria, tienen plena validez legal en tanto no se demuestre su inexactitud o falsedad”*. De lo anterior se desprende que dichas actas admiten prueba en contrario. Para ejercer ese derecho de probar en contra -parte esencial del derecho de defensa- el Código Tributario no contiene una norma específica de cómo ejercitarlo, lo que hace necesario producir una prueba que demuestre esa inexactitud o falsedad, para lo que el contribuyente no contaría con un plazo mayor a 48 horas –que es el máximo de tiempo en que puede señalar la audiencia el Juez de Paz-, o aplicar supletoriamente el artículo 187 del Código Procesal Civil y Mercantil. Por la remisión que hace a dicho código el artículo 185 del Código Tributario, que establece: *“En lo que no contraríen las disposiciones de este código y en todo lo no previsto en esta sección, se aplicarán las normas del Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial”*. Esta remisión que hace el Código Tributario, lleva al **artículo 187 del Código Procesal Civil y Mercantil** que en su parte conducente establece: *“Los documentos autorizados por notario o por funcionario o empleado público en ejercicio de su cargo, producen fe y hacen plena prueba, salvo el derecho de las partes de redargüirlos de nulidad o falsedad. La impugnación por el adversario debe hacerse dentro de los diez días siguientes a la notificación de la resolución que admita la prueba.” (los subrayados son míos).*

La primera de dichos procedimientos no es viable, pues la audiencia que contiene el **artículo 86 del Código Tributario** tiene por objeto “escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes”, sin embargo es evidente que para una audiencia para la que el contribuyente no puede tener más que **48 horas** de preparación y que en la práctica se reduce a **24 horas** porque es citado un día antes, es imposible que pueda reunir las pruebas necesarias para demostrar la inexactitud o falsedad del acta. Esto es inadmisibles para un régimen de Derecho en el que se debe asegurar el derecho de defensa constitucionalmente garantizado²⁶.

²⁶ Existe en el medio forense un criterio de que las 48 horas son suficientes, y que el argumentar que es un plazo muy corto para preparar la defensa, es válido cuando el contribuyente ha cometido una de las infracciones como la consistente en “no emitir facturas”, ya que puede existir una serie de hechos sujetos a prueba por los cuales el contribuyente puede aducir que no emitió la misma. Sin embargo, argumentan los que sostienen este criterio, que hay infracciones en las cuales el contribuyente tiene pleno conocimiento de sí ha o no cumplido con sus obligaciones, por ejemplo, el no estar registrado, el utilizar máquinas registradoras no autorizadas, etc. En estos casos, se argumenta son suficientes 48 horas. Siguiendo el planteamiento de este estudio, en cualquier caso, 48 horas o que le notifiquen al contribuyente un día antes, es un plazo muy corto para que éste pueda preparar una adecuada defensa, lo anterior independientemente de que se trate de cualquiera de las infracciones que regula el artículo 85 del Código Tributario.

Por lo señalado anteriormente, la única vía para demostrar la inexactitud o falsedad del acta, es impugnarla con base en el **artículo 187 del Código Procesal Civil y Mercantil**.

Sin embargo, aquí empieza lo complejo del procedimiento regulado en el **artículo 86 del Código Tributario** porque siguiendo el principio de que el Juez tiene que dictar la resolución de fondo al finalizar la audiencia, esto significa que la impugnación del acta tiene necesariamente que ser dentro de la misma audiencia y que el Juez, al momento de promoverse esa impugnación debe suspender la continuación de la audiencia –en forma similar a como lo hacen los jueces de los tribunales de trabajo- y abrir un incidente que le permita al impugnante reunir y aportar las pruebas que demuestren la inexactitud o falsedad del acta.

Este tipo de incidentes encaja en la situación prevista por el **artículo 136 de la Ley del Organismo Judicial** que establece: “Los incidentes que pongan obstáculos al curso del asunto, se sustanciarán en la misma pieza de autos quedando éstos, mientras tanto, en suspenso.

Impide el curso del asunto todo incidente sin cuya previa resolución es absolutamente imposible de hecho o de derecho, continuar sustanciándolo. En todo caso el tribunal deberá calificar la naturaleza del incidente al darle trámite.”

Es obvio que la impugnación del acta impide que el proceso para imponer la sanción de cierre temporal pueda continuar mientras no se demuestren los hechos que fundamenten la impugnación, en correcta aplicación del elemental derecho de defensa.

Se podría objetar que el Juez, si suspende la audiencia ya no cumpliría la obligación de resolver de manera inmediata al finalizar la audiencia. Sin embargo, esa objeción no es válida porque lo único que estaría sucediendo sería que la audiencia que esta suspendiendo el Juez, continuaría después de finalizar el incidente mencionado, pero es la misma audiencia que se quedó en suspenso. Se puede entender mejor esta situación, trayendo a colación el procedimiento del juicio oral laboral en el que la audiencia oral que se compone de varias etapas con frecuencia se suspende después de realizar algunas de esas etapas y se continúa en otra fecha posterior, sin que constituya una segunda audiencia.

Con la aplicación del **artículo 187 del Código Procesal Civil y Mercantil**, se estaría dando vigencia al principio de igualdad procesal, puesto que el contribuyente tendría un tiempo más amplio para reunir y aportar las pruebas en contra del contenido del acta del auditor fiscal. En caso de no aplicarse el artículo 187 Código Procesal Civil y Mercantil se incurriría en una violación al principio de igualdad procesal, ya que por una parte la Administración Tributaria, no tiene un límite de tiempo para preparar dictámenes, antecedentes, y redactar su petición al Juez de lo Penal, mientras que por otra parte el contribuyente sólo cuenta con un plazo de entre 24 y 48 horas para preparar su contestación, su oposición y sus pruebas. La desigualdad procesal es evidente, y cualquier persona con elementales nociones de derecho puede ver que en una situación tal desigual,

terminará con una resolución desfavorable al contribuyente, podría decirse en un cien por ciento de los casos.

- 3. DE LA SOLICITUD RAZONADA AL JUEZ DE PAZ DE LO PENAL:** La ley establece que una vez comprobada la infracción lo documentará mediante acta o por conducto de su Dirección de Asuntos Jurídicos, presentará solicitud razonada ante el Juez de Paz del Ramo Penal competente, para que imponga la sanción del cierre temporal establecimiento o negocio.

En relación a los contribuyentes que no están sujetos a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos, la Administración Tributaria aplica la forma establecida por la ley para las entidades que sí están sujetas a dicha fiscalización. O sea que, a la solicitud que dirigen al Juez, acompañan un dictamen de la Dirección de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria y agrega, aunque la ley no lo exige, una resolución del Superintendente de Administración Tributaria, declarando procedente solicitar al Juez del ramo penal la aplicación de la sanción del cierre temporal. Nuevamente en esta forma de proceder de la Administración Tributaria, se pone de manifiesto la posición tan desigual en que se encuentran las dos partes ante el Juez que habrá de resolver la procedencia del cierre temporal: de un lado, la Administración Tributaria ha levantado un acta con presunción de fe pública, ha reunido un dictamen de su departamento jurídico y ha “completado” su legajo con una resolución del Superintendente, todo lo cual normalmente lleva varios meses de trámite interno, mientras que el contribuyente al ser notificado de la audiencia que se señala tiene a lo sumo algunas horas para preparar su defensa, si es que se puede llamar defensa, a presentarse a que le impongan la sanción.

Es preciso señalar, que la emisión de la resolución por parte del Superintendente de Administración Tributaria, está de más para efectos del procedimiento del cierre temporal, sin embargo es un elemento que complica el procedimiento, pues de conformidad con la Ley de lo Contencioso Administrativo es una resolución impugnabile por medio del Recurso de Revocatoria ante el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria. Complica el procedimiento puesto que si el contribuyente interpone contra dicha resolución Recurso de Revocatoria, el Juez de Paz Penal no podría imponer la sanción del cierre temporal, sin estar violando el derecho de defensa ordinario del contribuyente en el orden administrativo. Basta pensar, qué sucedería si el Recurso de Revocatoria es declarado con lugar y por otro lado el Juez de lo penal ya ordenó el cierre temporal, habrían dos resoluciones contradictorias y ya no se podría regresar en el tiempo, ya que no habría proceso, y la resolución que declara con lugar el Recurso de Revocatoria sería ineficaz.

Finalmente, es importante mencionar que en el caso de las entidades sujetas a la vigilancia y fiscalización de la Administración Tributaria, sí es necesario acompañar a la solicitud que la Administración Tributaria dirige al Juez, la opinión favorable de dicha Superintendencia; y para el caso de las entidades bursátiles la opinión favorable del Ministerio de Economía. Ambos dictámenes deben ser emitidos dentro de los diez días siguientes a aquel en que hubieren sido requeridos, y en caso de no producirse en ese plazo se entenderán emitidos en sentido favorable.

4. DE LA AUDIENCIA Y LA RESOLUCION FINAL: Con base en la solicitud de la SAT el juez debe proceder a señalar audiencia para que se lleve a cabo dentro de las **48 horas** siguientes a la recepción de la solicitud bajo pena de responsabilidad. Esta audiencia según el **artículo 86 del Código Tributario** tiene por objeto: **a)** escuchar a las partes, **b)** recibir las pruebas pertinentes, y **c)** dictar la resolución respectiva. La estructura de la audiencia es sencilla, sin embargo, como se ha señalado la misma puede ser suspendida en cualquiera de las etapas previas a la resolución final, pues como en todo procedimiento pueden producirse situaciones de hecho o de derecho que deban conocerse a través de un incidente. La idea de que la obligación de dictar la resolución al finalizar la audiencia implica que la misma no puede suspenderse por ninguna incidencia, es contraria a la naturaleza de cualquier tipo de proceso pues puede darse el caso de que restrinja el derecho de defensa. El ejemplo más claro es, la imposibilidad de demostrar la falsedad o inexactitud del acta de los auditores fiscales cuando el contribuyente ha sido citado con no más de 48 horas para la audiencia.

Todo lo anterior, no significa que el Juez siempre deba ordenar el cierre temporal, pues tiene que tener prueba suficiente y fundamento legal.

5. DE LA EJECUCION DE LA SANCION: La sanción del cierre temporal consiste en un cierre de la empresa, establecimiento o negocio por el plazo mínimo de 10 días y por un máximo de 20 días, continuos. La sanción es ejecutada por el Juez que la decretó con intervención de un representante de la Administración Tributaria, quien impone los sellos oficiales con la leyenda “**CERRADO TEMPORALMENTE POR INFRACCION TRIBUTARIA**”, los cuales también son autorizados por el Juez con los sellos del tribunal y la indicación “**ORDEN JUDICIAL**”.

Ahora bien, el artículo hace una excepción es que cuando se trata de centros hospitalarios, centros educativos privados, empresas de transporte urbano y extra urbano de pasajeros y transporte de carga, así como en el caso de contribuyentes que no sean propietarios del lugar donde se prestan los servicios o se efectúan las ventas, o cuando el negocio, establecimiento o empresa hubiere dejado de realizar actividades comerciales o profesionales, el Juez puede reemplazar la sanción del cierre temporal por una multa equivalente al 10 % de los ingresos brutos obtenidos por el sancionado, durante el último período mensual declarado, anterior a la imposición de la sanción.

La sanción del cierre temporal puede pensarse que no siempre es proporcional con la infracción, porque puede estarse sancionando con diez días de cierre a un contribuyente que no emitió una factura por la venta de un producto por Q.10,000.00 y con la misma sanción a un contribuyente que no emitió una factura por Q.100.00. Sin embargo, a esta desigualdad o falta de proporcionalidad se le contra argumenta que lo que quiso sancionar el legislador, más que una infracción determinada es la suposición de que el infractor acostumbra cometer ese tipo de infracción. Sin embargo, ese contra argumento se basa en una presunción que no está permitida por la ley, pues cuando se trata de sancionar infracciones, el principio jurídico básico es que se sancionan hechos concretos y comprobados y en ningún caso meras presunciones. Este análisis deja más claro la desproporción o la falta de proporcionalidad que contiene el tipo de sanción que establece el artículo 86 del Código Tributario. Por otra parte cabe volver a señalar, dos puntos, primero, que la sanción del cierre temporal al cerrar la empresa, viola el principio del

negocio en marcha y atentando contra la empresa en su conjunto como una unidad; y segundo, que todas las empresas prestan un servicio a la sociedad, y no hay razón alguna para diferenciar unas de otras, tal y como lo hace el legislador al dar la posibilidad al Juez de sustituir la sanción en algunos casos con una multa.

Aunque el **artículo 86 del Código Tributario** da un mínimo y un máximo entre los cuales el Juez regula la dimensión de la sanción a la vista de cualquier persona con un sentido razonable del Derecho es desproporcionado.

Es de relevancia mencionar la *ratio legis* de la excepción contemplada en el **artículo 86 del Código Tributario** cuando se refiere a los centros hospitalarios, centros educativos privados, empresas de transporte urbano y extra urbano de pasajeros y transporte de carga, es de suponer que el legislador previo esta situación puesto que son entidades-empresas- que prestan un servicio a la comunidad, pero la pregunta a hacer es nuevamente ¿Qué empresas no prestan un servicio a la comunidad?, y es que precisamente es de especial relevancia volver a mencionar que todas las empresas prestan un servicio a la comunidad, por ello es que se dice que la empresa tiene una trascendencia social. Por eso es que se menciona dentro del ámbito de la economía, la vinculación existente entre empresas y familias, toda vez que las familias necesitan de las empresas, puesto que estas generan puestos de trabajo y además les dan un servicio que es necesario para el desarrollo del país. Por otra parte las empresas necesitan de las familias, puesto que las familias proporcionan a las empresas capital humano para desarrollar las actividades económicas y así mismo son las familias las que consumen los productos o servicios que ofrecen las empresas.

Tal y como se señalaba, la empresa funge una función social, y es por esto que la misma no puede analizarse si no dentro de este contexto.

El legislador al prever que si se trata de centros hospitalarios, centros educativos privados, empresas de transporte urbano y extra urbano de pasajeros y transporte de carga, el juez tiene la posibilidad de reemplazar la sanción del cierre temporal por una **multa equivalente al diez por ciento de los ingresos brutos** obtenidos por el sancionado dentro del último período declarado anterior a la fecha en que se decretó el cierre temporal, lo hace precisamente por que estas entidades prestan un servicio a la comunidad. Sin embargo, todas las empresas prestan un servicio social a la comunidad, por mencionar algunas, un supermercado, una farmacia, una ferretería, una venta de ropa, etc. Por eso mismo, es que una empresa no puede ser suspendida en sus actividades económicas y la sanción del cierre temporal no sólo perjudica al empresario, si no a la comunidad. El reemplazar la sanción del cierre temporal por una multa se considera una excelente opción para no violar ninguno de los derechos y principios a los que se ha hecho referencia en este estudio ²⁷.

²⁷ Claro está que eventualmente esa multa del 10% de los ingresos brutos puede resultar tan alta para la empresa, que la pueda llevar a un cierre definitivo (quiebra). Sin embargo, esa ya sería la consecuencia de la infracción del contribuyente, y en todo caso el Estado no estaría afectando el principio de negocio en marcha. La diferencia con el cierre temporal, es que ésta sanción sí afecta la marcha normal de la empresa, porque la Administración solicita que se suspenda la actividad empresarial por un período de tiempo, mientras que en el otro caso (multa) si el contribuyente no puede pagar la sanción, él decide si cierra la empresa por quiebra, pero ya no es el Estado el que le ordena cerrar la

4.5) La integración de los artículos 86 del Código Tributario con los artículos del 488 al 491 del Código Procesal Penal que los Jueces de Paz efectúan en la práctica tribunalicia.

En Guatemala, los Jueces de Paz del ramo penal han integrado el procedimiento del **artículo 86** con la regulación que establece para el juicio de faltas el Título V del Código Procesal Penal (Artículos del 488 al 491 del Código Procesal Penal). Y esta práctica en los tribunales se ha originado en el **criterio judicial** de que el **artículo 86** no da la posibilidad de que el contribuyente ejerza ampliamente su derecho de defensa. Como se ha señalado, efectivamente el **artículo 86** tiene varios vicios que no permiten al contribuyente ejercer con propiedad y amplitud su derecho de defensa. Sin embargo, se considera que integrar el Código Tributario con las normas del Código Procesal Penal contempladas dentro del juicio de faltas no es apegado a Derecho, por las razones que a continuación se indican.

El Código Tributario en ningún artículo remite a que deban aplicarse para determinados aspectos no regulados por él, las normas del Código Procesal Penal. Al contrario, el único artículo que contempla una remisión hacia otro cuerpo normativo, es el **artículo 185 del Código Tributario** que establece: “En lo que no contraríen las disposiciones de este Código y en todo lo no previsto en esta sección, se aplicarán las normas del Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial”. Como se puede apreciar, no existe fundamento alguno para que se efectuó la remisión al Código Procesal Penal. También podría decirse que esa integración no rompe el orden jurídico porque no hay ninguna norma que lo prohíba. Sin embargo, por ser las normas de derecho procesal de orden público, una integración de esa naturaleza tiene que estar fundamentada en ley y el único artículo del Código Tributario que tiene una remisión a otra ley procesal es el artículo 185 ya citado.

Por otra parte, el juicio por faltas contemplado en el Código Procesal Penal, es un procedimiento establecido para Juzgar las faltas, los delitos contra la seguridad del tránsito y todos aquellos cuya sanción sea una multa. Es de advertir, como ya se ha señalado dentro de este estudio, que el cierre temporal es una sanción que recae sobre una infracción de naturaleza “**administrativa**”, no sobre una falta o un delito y por lo tanto no es este procedimiento el más idóneo para el juzgamiento de la aplicación de la sanción.

El procedimiento no es el más idóneo, y un ejemplo que aclara esta situación, es el caso de la posibilidad de impugnar el acta del auditor fiscal que documentó la supuesta infracción; mientras el Código Procesal Civil y Mercantil sí contempla un procedimiento para impugnar las actas de este tipo y probar en su contra, el juicio por faltas no lo contempla, y de hecho los jueces de paz no permiten esa impugnación. Cabe señalar que en este sentido también ya se ha pronunciado la Corte de Constitucionalidad, al indicar que el **artículo 86 del Código Tributario** traslada la aplicación de una medida de

empresa. En este caso el Estado estaría cobrando una multa, y el contribuyente, en todo caso si la ley lo permitiera podría hacer un convenio de pago o bien prestar el dinero a un tercero para pagar. El punto es que no se estaría interrumpiendo la marcha normal de la empresa por orden de un Juez, y a solicitud del Estado.

carácter administrativo a un órgano jurisdiccional, acarreado con ello una delegación de función pública, lo cual está prohibido tal y como lo establece el artículo 154 de la Constitución.

Este es otro de los motivos por los cuales el artículo 86 del Código Tributario debe ser reformado. A la afirmación anterior se le podría objetar que por ser el cierre temporal una sanción que es aplicable y es conocida bajo la jurisdicción y competencia del juez penal, éste puede aplicar las normas del Código Procesal Penal, sin embargo esa objeción no tiene sentido lógico ni jurídico puesto que no hay norma alguna que faculte al juez para realizar dicha integración, y el hecho de que sea Juez Penal el que deba conocerlo no es suficiente razón para sacar la conclusión de que debe aplicar el Código Procesal Penal. Y es que al respecto cabe citar, el artículo 16 de la Ley del Organismo Judicial, que al establecer la inviolabilidad del derecho de defensa, hace una explícita separación entre el órgano jurisdiccional y el proceso que aplica, de manera que se trata de dos elementos distintos, pero que deben concurrir en cada caso. Textualmente el artículo citado dice en lo pertinente: *“(...) nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido, en el que se observen las formalidades y garantías esenciales del mismo; y tampoco podrá ser afectado temporalmente en sus derechos, sino en virtud de procedimiento que reúna los mismo requisitos (...)”*. Pero la Ley del Organismo Judicial es menos contundente que la propia Constitución, que su artículo 12 párrafo final determina tajantemente: **“Ninguna persona podrá ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente”**.

Esa garantía constitucional ha sido ampliamente analizada y hecha valer por la Corte de Constitucionalidad, ya que ha establecido que²⁸: **“Tal garantía consiste en la observancia por parte del Tribunal, de todas las normas relativas a la tramitación del juicio y el derecho de las partes de obtener un pronunciamiento que ponga término, del modo más rápido posible, a la situación de incertidumbre que entraña el procedimiento judicial. Implica la posibilidad efectiva de ocurrir ante el órgano jurisdiccional competente para procurar la obtención de la justicia, y de realizar ante el mismo todos los actos legales encaminados a la defensa de sus derechos en juicio, debiendo ser oído y dársele oportunidad de hacer valer sus medios de defensa, en la forma y con las solemnidades prescritas en las leyes respectivas. Se refiere concretamente, a la posibilidad efectiva de realizar todos los actos encaminados a la defensa de su persona o de sus derechos en juicio. Si al aplicar la ley procesal al caso concreto se priva a la persona de su derecho de accionar ante jueces competentes y preestablecidos, de defenderse, de ofrecer y aportar prueba, de presentar alegatos, de usar medios de impugnación contra resoluciones judiciales, entonces se estará ante una violación de la garantía constitucional del debido proceso”**

En otras palabras pero en el mismo sentido, lo que sucede es que el Código Tributario tiene un procedimiento deficiente que no permite ejercer el derecho de defensa, y si bien es cierto que los jueces han hecho esa integración para dar oportunidad al

²⁸ Sentencia dictada dentro del expediente No. 105-99 de la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala.

contribuyente de que ejerza su derecho de defensa, también lo es que no es el criterio más apegado a derecho por las razones antes mencionadas y tampoco da los medios adecuados para una defensa eficaz.

En todo caso es deseable que los jueces como tales desde que conocieron los primeros casos de este tipo, plantearan a la Corte Suprema de Justicia las lagunas procesales para que en ejercicio de la iniciativa de ley de la Corte, se procediera a promover una reforma al Artículo 86 del Código Tributario. La deficiencia del Artículo 86 ha provocado diversas discusiones procesales en los distintos juzgados que podrían ser evitadas si dicho procedimiento estuviera regulado adecuadamente. En conclusión, la integración que se hace de las normas del Código Procesal Penal con el Código Tributario no es más que un **híbrido jurídico**, a pesar de ser un intento de solución a las deferencias del **artículo 86 del Código Tributario**.

Para finalizar cabe señalar que la Corte de Constitucionalidad ya se ha pronunciado sentando doctrina legal en cuanto al procedimiento contemplado en el **artículo 86 del Código Tributario**, lo cual ha sido derivado del planteamiento de inconstitucionalidades en caso concreto, y ese tema se analizará a continuación.

CAPITULO V: DOCTRINA LEGAL SENTADA POR LA CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA EN RELACION AL PROCEDIMIENTO CONTEMPLADO EN EL ARTICULO 86 DEL CODIGO TRIBUTARIO.

Una vez expuestas las deficiencias normativas que presenta el procedimiento contemplado en el **artículo 86 del Código Tributario**, es de suma importancia mencionar que la **Corte de Constitucionalidad** ya se ha pronunciado en relación al tema objeto de este estudio, sentando doctrina legal. Y es que el artículo **42 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad**, establece en su parte conducente que: “La interpretación de las normas de la Constitución y de otras leyes contenidas en las sentencias de la Corte de Constitucionalidad, sienta **doctrina legal** que debe respetarse por los tribunales al haber **tres fallos contestes** de la misma Corte.” (las negrillas son propias). Al respecto es preciso recordar que ²⁹ “**en los sistemas de Derecho escrito, como el nuestro, la legislación es la fuente formal por excelencia. Pero las leyes, por muy casuísticas que sean, no logran prever todos los problemas que diariamente se presentan en la vida jurídica y por ello se hace necesaria la intervención de los tribunales para dar soluciones concretas a los conflictos que van surgiendo con motivo de la aplicación de aquéllas. Dichas soluciones constan en las sentencias que ponen fin a los procesos, las cuales, por consiguiente, no contienen normas de carácter general y abstracto, sino normas individualizadas y obligatorias para el caso concreto. La jurisprudencia constituye, normalmente, en Guatemala, una fuente formal indirecta del Derecho; pero podría llegar a ser una fuente formal directa al producirse la doctrina legal**”.

Y es que la importancia de la jurisprudencia, es que enseña a discernir lo justo de lo injusto, mandando lo primero y prohibiendo lo segundo, he allí el por qué del aforismo

²⁹ Chacón de Machado, Josefina y Gutierrez de Colmenares, Carmen María, **INTRODUCCION AL DERECHO**, Guatemala, Editorial IDEA, 1990, pág. 86.

latino³⁰ **“Jurisprudencia docet justum decernere ab injusto; justum praecipiens, injustum prohibens”**

A continuación se analizará precisamente la **doctrina legal** sentada por el tribunal constitucional en sentencias resultado del planteamiento de **inconstitucionalidades en caso concreto**, así como del planteamiento de acciones constitucionales de Amparo, las cuales constituyen en este momento una fuente formal directa dentro del ordenamiento jurídico Guatemalteco.

5.1 Doctrina Legal: El artículo 86 del Código Tributario lesiona el derecho de defensa consagrado en el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

En relación a que el **artículo 86 del Código Tributario** lesiona el derecho de defensa, la Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado ya en el mismo sentido, en **tres fallos** contestes, no interrumpidos por otro en contrario. Los expedientes analizados y que sientan jurisprudencia fueron los números³¹ **342-2005, 2524-2005 y 550-2006**. Se analizará uno de esos expedientes, puesto que de los tres se extrae el mismo criterio que ha sentado la jurisprudencia, y por consiguiente por ser doctrina legal debe respetarse por los tribunales. Sin embargo, con relación a este punto, sí es necesario mencionar que de conformidad con el **artículo 43 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad**, la Corte de Constitucionalidad puede separarse de su propia jurisprudencia, razonando la innovación.

En las inconstitucionalidades en caso concreto promovidas y que han sido resueltas en Apelación por la Corte, los interponentes han señalado como norma inconstitucional el **artículo 86 del Código Tributario** y como norma que se estima violada el **artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala** (derecho de defensa). Que son precisamente las dos normas a que se ha hecho referencia en esta investigación, y en las que se ha realizado un análisis con el objeto de establecer si el **artículo 86 del Código Tributario**, permite al contribuyente ejercer ampliamente su derecho de defensa.

Dentro del expediente **342-2005**³² la entidad interponente de la inconstitucionalidad, invoca como fundamento jurídico que sirve de base de la inconstitucionalidad los puntos que a continuación en formas resumida se indican:

1. Que el negocio de la que es propietaria la entidad interponente fue objeto de fiscalización por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, y que en dicha fiscalización aparecieron seis comandas que **no se les había extendido factura**, situación que provocó se levantara un acta en su contra y posteriormente se solicitara el cierre temporal de su negocio por supuesta infracción formal de no emitir facturas.

³⁰ Cabanellas Guillermo, **REPERTORIO JURIDICO, LOCUCIONES, MAXIMAS Y AFORISMOS, LATINOS Y CASTELLANOS**, Argentina, Editorial Eliasta S.R.L., año 1974, pág. 88.

³¹ Sentencias dictadas dentro de los Incidentes de Inconstitucionalidad en caso concreto, expedientes números 550-2006, 342-2005 y 2524-2005 de la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala.

³²

Sentencia dictada dentro de Incidente de Inconstitucionalidad en caso concreto, expediente 342-2005 de la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala.

2. Que posteriormente, se le notificó resolución del cuatro de octubre de dos mil cuatro, emitida por el Juzgado Décimo de Paz Penal, señalándole **audiencia** para escucharlo y recibir las pruebas pertinentes. En la referida fase la entidad contribuyente planteó la **inconstitucionalidad en caso concreto** en contra del cuarto párrafo del **artículo 86 del Código Tributario** (incidente que inmediatamente se remitió al Centro Administrativo de Gestión Penal, para que se designara el Juzgado competente que conocería del mismo, designándose al Juzgado Cuarto de Primera Instancia Penal, Narcoactividad y Delitos Contra el Ambiente del Departamento de Guatemala), pues dicho artículo viola flagrantemente el artículo 12 constitucional.
3. La entidad interponente argumentó que en efecto de conformidad con el **artículo 19 del Código Tributario**, son funciones de la Administración Tributaria **dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación, y fiscalización de los tributos**. En ese orden, indicó que el **artículo 69 del Código Tributario**, establece que: “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributaria de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal”.
4. La entidad contribuyente señaló que la SAT para cumplir con la referida función, el **artículo 146 del Código Tributario**, establece el procedimiento administrativo aplicable para el caso en que detecten supuestas infracciones de carácter formal de parte de los contribuyentes, y en consecuencia dicho procedimiento obliga a dar audiencia al infractor por el plazo de diez días y si éste lo solicita, abrir a prueba por el plazo de diez días para luego dictar la resolución que corresponde, actuación que conforme al principio constitucional, es revisable jerárquicamente por el órgano superior, por medio del **recurso de revocatoria** regulado en el Código Tributario y la Ley de lo Contencioso Administrativo.
5. La entidad interponente indicó en su planteamiento que el **seudo-procedimiento** establecido en el cuarto párrafo del artículo que se impugna, obvia lo establecido en otras normas del Código Tributario que atribuye la competencia para juzgar el tipo de infracción que se imputó. Y señala un punto al que ya se ha hecho referencia en este estudio, y es que **lo legal en todo caso, hubiera sido darle audiencia respecto a la supuesta infracción que se le imputa, luego abrir el procedimiento administrativo correspondiente, y finalmente establecer si en efecto se cometió la infracción imputada, y si fuere el caso, imponer la sanción correspondiente**.
6. La entidad contribuyente, añade a su argumentación que el **artículo 86 del Código Tributario**, lo que hace es remitir la aplicación de una sanción de **carácter administrativo** a un órgano jurisdiccional **incompetente**, actitud que delega una **función pública**, lo cual es prohibido por la Constitución Política de la República (**artículo 154**), ya que según el Código Procesal

- Penal no está dentro de las funciones de los Jueces de Paz Penal, ni de los jueces de Primera Instancia Penal, conocer de este tipo de asuntos.
7. Por otra parte, la entidad contribuyente manifiesta que, la violación constitucional se hace evidente, cuando se pretende aplicar una drástica sanción por medio de un procedimiento que **no garantiza el derecho de defensa por si mismo**, pues no se trata de establecer un procedimiento de conocimiento, donde se respete el debido proceso a la veracidad de la imputación, por el contrario ese procedimiento, es un típico caso de **ejecución de lo resuelto por la Administración Tributaria**, sin legítima defensa de su parte, **pues se le ha condenado sin haber sido oída y vencida en un procedimiento administrativo**, ya que la pretendida audiencia que se le señaló, no es argumento suficiente para pretender que con ello, se respete el debido proceso.
 8. La interponente de la acción de inconstitucionalidad señala que el **artículo 86 del Código Tributario** es inaplicable, porque viola varias normas constitucionales, motivo por el cual es conveniente realizar el análisis correspondiente, haciendo la confrontación de las normas que regulan la estructura orgánica del Estado, incluyendo la división funcional de los organismos del mismo, sus esferas de competencia y el sistema de control que establece la Constitución Política de la República.
 9. Además, hizo el señalamiento de que si el legislador quería crear un proceso intermedio, debió dotar al mismo de todas las **garantías procesales indispensables**, como la garantía de audiencia, oportunidad de defensa y aportación de pruebas, con el tiempo suficiente para obtenerlas y aportarlas, y fundamentalmente, derecho a que lo resuelto en primera instancia sea revisado por un tribunal superior, pero ese **procedimiento debería estar claramente establecido en normas legales y no dejar nada a criterio discrecional de quien juzga**.

Como se puede analizar, el accionante en este caso, esta atacando los puntos señalados en este estudio referentes principalmente a lo reducido que resulta para el contribuyente ejercer ampliamente el derecho de defensa consagrado en la Constitución, sin embargo enriquece el estudio, el que haya mencionado que de conformidad con el **artículo 19 del Código Tributario** la Administración Tributaria tiene unas funciones establecidas por la ley, y precisamente para cumplir con las funciones que le impone dicha norma, debe ante una infracción de las contenidas en el **artículo 85 del Código Tributario**, aplicar el procedimiento contemplado en el **artículo 146** del mismo cuerpo legal. Por otra parte, no se puede dejar de mencionar, el punto referente al señalamiento que hace la interponente en cuanto a la incompetencia del Juez de Paz para conocer de este tipo de asuntos, y es que efectivamente los Jueces de Paz de conformidad con lo establecido en el Código Procesal Penal no tienen competencia para conocer de este tipo de procesos.

El tribunal de **primer grado** que conoció de la inconstitucionalidad consideró que al hacer el estudio y análisis de las actuaciones y de los **artículos 86 del Código Tributario** y el **artículo 12 de la Constitución** estableció que el **artículo 86 párrafo cuarto del Código Tributario** impugnado no viola lo preceptuado en la Constitución, ya que el artículo 86 del Código Tributario, establece que el cierre temporal de empresas, establecimiento o negocios, es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de dicha empresas, establecimientos o negocios que incurran en la

comisión de las infracciones tipificadas en el **artículo 85 del Código Tributario**, y en consecuencia la entidad interponente se encontraba regulada por preceptos legales contenidos en dicha ley. En tal virtud el Tribunal de primer grado estimó que no existe inconstitucionalidad en el caso concreto relacionado, ya que la norma constitucional (artículo 12) si bien es cierto garantiza el derecho de defensa, la misma debe ser ejercitada de conformidad con la ley, correspondiéndole a las normas jurídicas ordinarias y concluyó, argumentando que el **artículo 86 del Código Tributario**, viene únicamente a desarrollar y a proteger los intereses tributarios que fueron afectados ante la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–, agregando que la propiedad privada, no fue violada, disminuida, restringida, ni tergiversada, sino únicamente se aplicó una norma jurídica que tiene como finalidad principal salvaguardar los intereses antes señalados, por tal razón declaró **SIN LUGAR** la acción interpuesta, y resolvió sin lugar el incidente de inconstitucionalidad en caso concreto planteada.

Contra la sentencia de primer grado la entidad incidentante interpuso **Recurso de Apelación**, y en la tramitación de dicho recurso reiteró lo expuesto en el escrito inicial del incidente, pero agregó algo de suma importancia para este estudio, y es que mencionó otro de los puntos ya analizados, y es que argumentó que los jueces de paz a su discreción aplican el procedimiento de faltas que contempla el **Código Procesal Penal**, lo cual viola flagrantemente el **artículo 12 constitucional**, porque el contribuyente que acude a la audiencia que se señala carece de fundamento legal para poder proponer pruebas, impugnarlas, diligenciarlas y, esencialmente ignora si al momento de producirse una resolución final, si ésta es **impugnable o no**³³.

Una vez analizado lo argumentado por la entidad incidentante, a continuación se analiza el pronunciamiento de sentencia de la Corte de Constitucionalidad, reiterando que el criterio que a continuación se expone es Jurisprudencia sentada por el Tribunal Constitucional.

La Corte de Constitucionalidad estableció que el texto del artículo 86, párrafo cuarto, del Código Tributario, reza: “Al constatarse la reincidencia y la comisión de las infracciones a que se refieren los artículos 74 y numerales 1, 4, 6, 9 y 10 del artículo 94 de este Código, la Administración Tributaria lo documentará y con base en el dictamen legal, resolverá solicitando al Juez Penal competente, la imposición de la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio. El Juez dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la recepción de la solicitud y la resolución de la Administración Tributaria, fijará audiencia oral para escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes...”, y que la norma transcrita en el párrafo precedente, evidentemente, **colisiona frontalmente con el artículo 12 de la norma constitucional suprema**; ya que conforme al **artículo 19 del Código de Tributario**, las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, están limitadas por dicha norma al hecho de dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que se generen de las relaciones jurídico tributarias que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación, y fiscalización de los tributos; y además porque, por su parte el contenido del **artículo 69 del Código**

33

Al respecto es importante mencionar que la Corte de Constitucionalidad ya se ha pronunciado en el sentido de que es precedente el Recurso de Apelación contemplado en el artículo 398 del Código Procesal Penal. Esto se analizará en el este estudio más adelante.

Tributario, dispone que: “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal”.

Y es que el la Corte de Constitucionalidad al interpretar la citada norma y dar cumplimiento a la relacionada función, llega a la conclusión de que el **artículo 146 del Código Tributario**, señala un **procedimiento administrativo** que es el aplicable para cuando se detectasen infracciones de **carácter formal** por parte de los contribuyentes; y ese procedimiento, impone a que se le dé **audiencia** a quien ha cometido la infracción, por el plazo de diez días y si éste lo solicitase, abrir a prueba por el plazo de diez días para posteriormente dictar la resolución que corresponde; esta actuación de conformidad con el principio consagrado constitucionalmente, es revisable jerárquicamente por el órgano superior, por medio del **recurso de revocatoria** contenido en el Código Tributario y la Ley de lo Contencioso Administrativo. La Corte estima que el procedimiento que contiene el **párrafo cuarto del artículo 86** tachado de inconstitucionalidad en caso concreto, inobserva lo dispuesto en otros procedimientos contenidos en normas del Código Tributario, la cual designa la competencia para conocer ese tipo de infracciones. En consecuencia, el máximo tribunal constitucional señala que el principio jurídico del debido proceso aplicado al caso que se sometió al análisis, impondría la necesidad de que se debe dar una audiencia, respecto a la supuesta infracción que se imputa al sancionado y posteriormente iniciar el procedimiento administrativo correspondiente, para lograr determinar si efectivamente se ha cometido aquella infracción que se atribuye al sancionado, y en caso de constatarse, procederse a la imposición de la correspondiente sanción.

En otras palabras, pero en el mismo sentido, la Corte indica que la única forma de garantizar el derecho de defensa del contribuyente en esta materia, es dándole la posibilidad al contribuyente de ejercer su derecho de defensa dentro del procedimiento administrativo contemplado en el **artículo 146 del Código Tributario**, y si después de dilucidado este procedimiento se establece que el contribuyente cometió una infracción de las que dan origen a la sanción del cierre temporal, entonces sí se puede aplicar la sanción del cierre temporal.

Realmente, con la doctrina legal sentada por la Corte para inconstitucionalidades en caso concreto, se resuelve el tema relacionado con que el contribuyente pueda ejercer ampliamente su derecho de defensa, pero, al quedar **firme** la resolución que le ponga fin al proceso administrativo o bien judicial, habrá que analizar como se ejecutaría lo resuelto.

En los casos analizados que forman la doctrina legal y dentro de los cuales se planteó la inconstitucionalidad en caso concreto, la Corte declaró inconstitucional para el **caso concreto** el **artículo 86 del Código Tributario**, y por consiguiente, ese artículo no se puede aplicar dentro de esos casos. El análisis que hay que hacer ahora es cómo se ejecutará la sanción del cierre temporal dentro de esos casos, si los contribuyentes son sancionados con el cierre temporal.

Y es que, si queda firme la resolución después de dilucidado el proceso administrativo contemplado en el **artículo 146 del Código Tributario**, es decir si el contribuyente no interpone **recurso de revocatoria** o bien, si interpuesto el recurso la

Administración lo declara sin lugar, lo lógico sería que el contribuyente proceda a cerrar la empresa, establecimiento o negocio. Pero cómo debería proceder la Administración Tributaria en caso el contribuyente no cumpla con lo ordenado en la resolución. Es de advertir que la Administración Tributaria no podrá acudir al Juez de Paz de lo penal al amparo del artículo 86 del Código Tributario para proceder a ejecutar la sanción del cierre, porque en ese caso concreto fue declarado inconstitucional. Noté que no es una sentencia la que en este caso se pretendería ejecutar, sino una **resolución administrativa**. Este es un vacío que actualmente existe, la legislación no tiene señalada una vía, y no se ha dado el caso. Si se analiza detenidamente, bien podría el contribuyente plantear la inconstitucionalidad en caso concreto, hacer que se dilucide el **proceso administrativo** contemplado en el **artículo 146 del Código Tributario**, es decir lograr que se dicte una resolución administrativa, y luego en caso sea sancionado con el cierre temporal, no interponer el recurso de revocatoria para que dicha resolución quede firme, y finalmente **no cumplir con lo estipulado en la resolución**. Con esta actitud el contribuyente provocaría que la Administración tributaria buscará el fundamento legal para solicitar la ejecución de la resolución administrativa. No existe en la legislación actual un fundamento legal para ejecutar una resolución administrativa de esta naturaleza, por lo que la resolución de la Administración correría el riesgo de ser no ejecutable. Este vacío legal, será un problema que presentará la ejecución de la sanción del cierre temporal.

Ahora bien, una salida a este problema, podría ser, que si el contribuyente no cumple la resolución administrativa, entonces la Administración Tributaria, podría acudir al Ministerio Público a interponer la denuncia correspondiente por el delito de Desobediencia, ya que el contribuyente estaría desobedeciendo abiertamente a una orden de la autoridad, dictada en el ejercicio legítimo de sus atribuciones, lo cual encuadraría dentro del tipo penal regulado en el **artículo 414 del Código Penal**, que establece en su parte conducente: **“Desobediencia. Quien desobedeciere abiertamente una orden de un funcionario, autoridad o agente de autoridad, dictada en el ejercicio legítimo de sus atribuciones, será sancionado con multa de cinco mil a cincuenta mil quetzales”**. Como se puede analizar ³⁴ **“en cuanto al primer elemento, la desobediencia consistiría en rehusar, no aceptar, no acatar o no cumplir, una orden de un funcionario, autoridad o agente de la misma; el segundo elemento consiste en que dicho funcionario, autoridad o agente de la misma tenga facultades legales para emitir la orden, esto es, debe encontrarse ejercitando legítimamente sus atribuciones. Además la ley señala que la desobediencia debe ser “abiertamente” esto es, claramente, que no quede lugar a dudas sobre la desobediencia. No se requiere entonces una desobediencia genérica, sino específica. Consecuentemente requiere, como elemento interno un dolo específico, la conciencia de desobedecer y la voluntad, el querer desobedecer abiertamente, no una desobediencia indefinida sino abierta”**. La vía entonces que tendría la administración tributaria, sería como se ha señalado proceder a interponer la denuncia para que el contribuyente sea procesado en la vía penal por ese delito. No está demás indicar, que la presentación de la denuncia obligaría que se iniciara un proceso penal, que no tendría como fin el cierre de la empresa, establecimiento o negocio, sino el juzgamiento de un posible delito y la aplicación de una pena, que en este caso sería una multa, la cual por cierto para

³⁴ De Mata Vela, José Francisco y De León Velasco, Héctor Aníbal, **DERECHO PENAL GUATEMALTECO**, Novena Edición, Editorial Lerena, 1997, Pág. 646

determinados contribuyentes podría ser menos perjudicial que cerrar la empresa, establecimiento o negocio por diez o veinte días.

Otro criterio menos sustentable, es que si el contribuyente no cumple con la resolución administrativa firme, entonces la Administración Tributaria debería acudir a la **fuerza pública** para que se ejecute la sanción del cierre temporal. El problema aquí es, cuál sería el fundamento legal que tendría la administración para proceder de esta forma.

Ahora bien, si la resolución que confirma la imposición de la sanción es judicial, también no existe claridad en nuestra legislación, en cuanto a la forma de ejecutarla. La sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, la Sentencia de la Corte Suprema de Justicia o bien la sentencia de Amparo, en el fondo podrían confirmar el cierre.

En estos supuestos, cabe la interrogante **¿quién ejecuta lo resuelto en las sentencias?** Al dictarse la sentencia de Casación o una sentencia de Amparo, las actuaciones según lo ordena de la Ley de lo Contencioso Administrativo, se remitirían al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, para que éste curse las actuaciones a donde corresponde. Entonces, con fundamento en el **artículo 47 de la Ley de lo Contencioso Administrativo**, firme la resolución que puso fin al proceso, el tribunal debe devolver el expediente al órgano administrativo con certificación de lo resuelto.

El **artículo 48 de la Ley de lo Contencioso Administrativo**, regula que la sentencia del Tribunal de lo Contencioso Administrativo es ejecutable en **vía de apremio** ante los tribunales competentes del **ramo civil** o ante la competencia **económica coactiva** según sea el caso.

El **artículo 294 del Código Procesal Civil y Mercantil** establece en su parte conducente que: **“procede la ejecución en la vía de apremio cuando se pida en virtud de los siguientes títulos, siempre que traigan aparejada la obligación de pagar cantidad de dinero, líquida y exigible (...)”**. Tomando en consideración lo regulado en las normas anteriores, basta señalar que la ejecución de la sanción no podría ser llevada por esta vía, porque no trae aparejada la obligación de pagar cantidad de dinero, líquida y exigible, sino una obligación de cerrar una empresa, establecimiento o negocio. Igual señalamiento hay que hacer en cuanto a que la sentencia se podría ejecutar en la **vía económico coactivo**, ya que tampoco se podría ejecutar ante un Juez de lo Económico Coactivo, ya que el **artículo 171 del Código Tributario** establece que: **“El procedimiento Económico Coactivo es un medio por el cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios.”** La resolución judicial que ordene el cierre temporal, no contiene el cobro de un adeudo tributario, sino la aplicación de una sanción. El procedimiento Económico Coactivo, se podría utilizar en los casos a los que se ha hecho referencia en este estudio y que en lugar del cierre temporal se le haya impuesto al contribuyente una multa (por ejemplo, hospitales, centros educativos, etc.). Lo anterior con fundamento en el **artículo 172 inciso 4) del Código Tributario**, que establece en su parte conducente: **“(…) constituyen título ejecutivo los documentos siguientes: (...) 4. Toda clase de documentos referentes a deudas tributarias que por disposiciones legales tengan fuerza ejecutiva.”** Claro sería al Juez de lo económico coactivo al que le correspondería calificar el título, porque un punto a discusión dentro de un económico coactivo de esta naturaleza, sería determinar si se trata de una multa o una

deuda tributaria firme, líquida y exigible. Tampoco se ha presentado el caso, pero una salida para ejecutar la sanción cuando se impone una multa en lugar del cierre podría ser esta.

Definitivamente existe un vacío legal para la ejecución de la sanción del cierre temporal, y eso presentará problemas al futuro. Hay que añadir, que como se está ante una resolución judicial, entonces si el contribuyente no procede a cerrar la empresa, establecimiento o negocio, se incurriría también en el delito de desobediencia, al que se ha hecho referencia anteriormente.

Hay que tomar en cuenta que la doctrina legal sentada por la Corte de Constitucionalidad, debe ser respetada por los tribunales, sólo en caso el contribuyente patee como acción o excepción la inconstitucionalidad en caso concreto del **artículo 86 del Código Tributario**. Si la inconstitucionalidad no es señalada por el contribuyente, entonces el procedimiento que se debe seguir para la aplicación de la sanción es el contemplado en el **artículo 86 del Código Tributario**. En consecuencia de lo anterior, cabe señalar que actualmente en nuestra legislación sí se encuentra vigente el **artículo 86 del Código Tributario**, y si no se alega inconstitucionalidad éste es de observancia obligatoria, de manera que la Administración Tributaria podrá seguir solicitando la aplicación de la sanción del cierre temporal con fundamento en el **artículo 86 del Código Tributario**, y si los contribuyentes plantean la acción de inconstitucionalidad en caso concreto, los tribunales deberán declararla con lugar en virtud de la doctrina legal sentada por la Corte de Constitucionalidad.

5.2 Doctrina Legal: La Administración Tributaria traslada la aplicación de una medida de carácter administrativo a un órgano jurisdiccional.

Este es otro de los criterios sentados en jurisprudencia por la Corte de Constitucionalidad, y es que dicho tribunal ha señalado que al amparo del **artículo 86 del Código Tributario**, la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–, traslada la aplicación de una medida de carácter administrativo a un órgano jurisdiccional, acarreado con ello, **una delegación de función pública**, lo cual, conforme a la norma contenida en el artículo 154 de la Carta Magna está tajantemente prohibido; además, el propio texto del Código Procesal Penal, no regula dentro de las funciones de los jueces de Paz Penal, ni de los jueces de Primera Instancia Penal, el que conozcan de esos asuntos.

5.3 Doctrina Legal: El procedimiento contemplado en el artículo 86 del Código Tributario conlleva un típico caso de ejecución de lo resuelto por la Superintendencia de Administración Tributaria, procedimiento que no asegura una legítima defensa.

La Corte ha señalado que existe violación constitucional al artículo 12 de la Carta Magna, al pretender aplicar una sanción dentro de un procedimiento que evidentemente no garantiza el derecho de defensa por sí mismo y obviamente tampoco, el principio jurídico del debido proceso, pues el procedimiento contemplado en el artículo 86 del Código Tributario conlleva un típico caso de ejecución de lo resuelto por la Superintendencia de Administración Tributaria, procedimiento que no asegura una legítima defensa de parte del contribuyente; por el contrario, se emite una condena sin que se le haya escuchado y vencido previamente por la vía administrativa correspondiente, esto es así, porque no

obstante existir la pretendida audiencia que se señala dentro de las cuarenta y ocho horas, no implica que con ello se esté respetando debidamente, el principio jurídico del debido proceso.

Para finalizar, cabe señalar que la Corte de Constitucionalidad en los incidentes de inconstitucionalidad en caso concreto planteados, se ha pronunciado en el sentido de que el artículo 86 del Código Tributario, no es aplicable, debido a que lesiona distintas normas de índole constitucional, lo cual conlleva a profundizar en el análisis correspondiente, haciendo intelección de la confrontación de las normas expuestas en forma debida por el interponerte de la acción de inconstitucionalidad en caso concreto, la cual incluye la división de funciones de los organismos del Estado y sus correspondientes competencias, así como el control que establece la Constitución Política de la República de Guatemala, que obliga según el artículo 204 a todos los jueces de la República a hacer prevalecer la misma sobre cualquier ley o tratado internacional, en aplicación del principio de supremacía constitucional.

Resulta importante de igual manera, intelegir que si el creador de la norma al realizarla, intentaba crear un proceso intermedio y si ese hubiera sido el caso, no cabe duda que se habría dotado éste, de todas las garantías procesales imprescindibles, como las de audiencia, oportunidad de defensa y aportación de pruebas, con el tiempo suficiente para obtenerlas y aportarlas, y específicamente, el derecho de poder conocer en apelación lo dispuesto en una primera instancia, lo cual no está previsto en el artículo 86 del Código Tributario.

5.4 Doctrina Legal: *El procedimiento contemplado en el artículo 86 del Código Tributario es llevado en la jurisdicción penal, por lo que la oposición al fallo del Juez Penal queda sometido a los medios de impugnación que establece el Código Procesal Penal.*

Para terminar, solo cabe señalar que también se ha llevado a discusión hasta la Corte de Constitucionalidad vía la acción constitucional de Amparo, lo referente a sí la resolución que se dicta al finalizar el procedimiento contemplado en el artículo 86 del Código Tributario es o no apelable, y si en caso lo es con fundamento en qué norma.

Por ejemplo, en un caso ³⁵ la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, solicitó amparo porque el Juez de Primera Instancia Penal y Delitos Contra el Ambiente del departamento de Zacapa, violó su derecho de defensa y el principio del debido proceso, garantizados por la Carta Magna, al emitir el auto de fecha catorce de junio de dos mil dos, en el que no se entró a conocer el recurso de apelación que interpuso, contra la resolución de fecha diez de junio de dos mil dos, dictada por el Juzgado de Paz del municipio de Zacapa, departamento de Zacapa.

³⁵ Sentencia de Amparo dictada dentro del expediente 1505- 2002 de la Corte de Constitucionalidad.

La Corte considera oportuno señalar que el procedimiento regulado en el artículo 86 del Código Tributario, es de índole especial, porque hace un traslado de la vía administrativa a la jurisdiccional penal para imponer una sanción, tratándose de una de las tantas regulaciones de nuestro ordenamiento jurídico que incorporan normas de naturaleza penal. La Corte estimó que el procedimiento, entonces, llevado en la jurisdicción penal, si bien ha de observar el señalado en la norma del artículo 86 del Código Tributario, en lo no previsto, debe estarse a lo dispuesto para la jurisdicción penal en su norma procesal. Y por lo tanto, siendo que es el Juez de Paz Penal el competente para decidir, de manera judicada, la imposición de la sanción a que se refiere el artículo 86 citado, contra lo dispuesto por él, en cuanto al cierre de empresas, establecimientos o negocios, no proceden los recursos administrativos, precisamente por la naturaleza jurisdiccional de la autoridad que impone la sanción, por lo que la oposición al fallo del juez penal queda sometida a los medios de impugnación que establece el Código Procesal Penal, contra las decisiones de los jueces de paz penal.

En igual sentido se pronunció en otro caso ³⁶ similar en el que el Juez de Primera Instancia no entró a conocer el Recurso de Apelación interpuesto, y en consecuencia al resolver indicó que entre los fines del amparo se encuentra el de restaurar el imperio de los derechos de las personas cuando hubieren sido violados, debiéndose interpretar las disposiciones de la ley de la materia en forma extensiva, a manera de procurar la adecuada protección de los derechos humanos y el funcionamiento eficaz del amparo como garantía constitucional, por lo que en este caso procede restablecer a la postulante en su derecho de defensa y al debido proceso, a efecto que el tribunal reclamado cumpla con el deber constitucional de impartir justicia y conozca del litigio sometido a su conocimiento, cuyo análisis y decisión sobre el fondo es de competencia de la jurisdicción común, de conformidad con lo preceptuado por los artículos 2 y 203 de la Constitución Política de la República de Guatemala, ya que, la inviolabilidad de la defensa, así como la exigencia de un procedimiento preestablecido legalmente, implican la accesibilidad a los tribunales que las personas deben tener para ejercer las acciones que deseen y hacer valer sus derechos de conformidad con la ley. Agrego que el artículo 15 de la Ley del Organismo Judicial, señala que los Jueces tienen obligación de resolver, sin suspender, retardar ni denegar la administración de la justicia, ya que de lo contrario, incurren en responsabilidad, y en los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de la ley, resolverán de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 10 de esa misma ley y luego pondrán el asunto en conocimiento de la Corte Suprema de Justicia para que, si es el caso, ejercite su iniciativa de ley.

Y textualmente resolvió: “ En el presente caso, la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, solicita amparo porque estima que el Juez de Primera Instancia Penal y Delitos Contra el Ambiente del departamento de Zacapa, violó su derecho de defensa y el principio del debido proceso, garantizados por la Carta Magna, al emitir el auto de fecha veintiséis de diciembre de dos mil dos, en el que no se entró a conocer el recurso de apelación que interpuso contra la resolución de fecha dieciséis de diciembre de dos mil dos, dictada por el Juzgado de Paz del Ramo Penal del municipio y departamento de Zacapa.

³⁶ Sentencia de Amparo dictada dentro del expediente 1515- 2002 de la Corte de Constitucionalidad.

Esta Corte considera oportuno señalar que el procedimiento regulado en el artículo 86 del Código Tributario, es de índole especial, porque hace un traslado de la vía administrativa a la jurisdiccional penal para imponer una sanción, tratándose de una de las tantas regulaciones de nuestro ordenamiento jurídico que incorporan normas de naturaleza penal y, que en este caso especial, tienen prevista la sanción a aplicarse al que incurra en los supuestos contenidos en dicha norma.

El procedimiento, entonces, llevado en la jurisdicción penal, si bien ha de observar el señalado en la norma especial, en lo no previsto, debe estarse a lo dispuesto para la jurisdicción penal en su norma procesal. En este caso, siendo que es el Juez de Paz Penal el competente para decidir, de manera judicada, la imposición de la sanción a que se refiere el artículo 86 citado, contra lo dispuesto por él, en cuanto al cierre de empresas, establecimientos o negocios, no proceden los recursos administrativos, precisamente por la naturaleza jurisdiccional de la autoridad que impone la sanción, por lo que la oposición al fallo del juez penal queda sometida a los medios de impugnación que establece el Código Procesal Penal, contra las decisiones de los jueces de paz penal. Ello conlleva que la apelación planteada por la postulante, debió entrarse a conocer. Es evidente, que ningún objeto tendría garantizar a las personas el libre acceso a los tribunales, si no se les garantiza, igualmente, la oportunidad y los medios para defender sus intereses así como el derecho a obtener una decisión ajustada a la ley sobre sus pretensiones. La Carta Magna cumple a cabalidad con esa función garante e instituye el amparo, como control constitucional de sus preceptos y de los derechos que las leyes ordinarias desarrollan, por lo que, para dar fiel cumplimiento a los preceptos constitucionales citados, deberá declararse la procedencia del amparo solicitado, limitado a la necesidad de reparación del agravio que se produjo a la postulante en la resolución que rechazó para su trámite el recurso de apelación interpuesto (...).”

También en el mismo sentido se ha pronunciado la Corte en un tercer caso ³⁷ en cual también estableció que el Juez de instancia debió darle trámite al recurso de Apelación interpuesto. No se entrara a considerar lo resuelto en este caso, toda vez que el criterio externado por la Corte es el mismo que se ha venido analizando. Lo que si es necesario indicar, es que lo expuesto es doctrina legal y por lo tanto obligatorio para todos los tribunales.

La doctrina legal sentada en esta materia, será aplicable entonces cuando el contribuyente no interponga la inconstitucionalidad en caso concreto y por consiguiente la aplicación de la sanción se dilucide a través del procedimiento regulado en el artículo 86 del Código Tributario.

CAPITULO VI

PROPUESTAS EN RELACION AL CIERRE TEMPORAL DE EMPRESAS, ESTABLECIMIENTOS O NEGOCIOS.

Como se ha señalado en este estudio el procedimiento para la aplicación de la sanción del cierre temporal no solo está mal regulado en nuestra legislación, puesto que no

³⁷ Sentencia de Amparo dictada dentro del expediente 888-2003 de la Corte de Constitucionalidad.

permite tener claridad ni para los contribuyentes, ni para el fisco, ni para los jueces, ni para los abogados litigantes.

El artículo 86 no regula muchas de las posibilidades que se pueden dar dentro de un proceso de esta naturaleza. Sólo a manera de ejemplo, y para añadir algunos puntos más a lo ya señalado, es oportuno mencionar que dentro de la audiencia que contempla el artículo 86, en donde supuestamente el contribuyente puede ejercer ampliamente su derecho de defensa, se pueden presentar varias incidencias procesales, por ejemplo: la posibilidad de tachar un testigo, la impugnación del acta, el planteamiento de excepciones, el planteamiento de medios de impugnación, la no comparecencia del contribuyente, la no comparecencia de la administración tributaria, pudiendo en ambos casos haber causa justificada, y otras más. Se han citado estas incidencias sólo con el objeto de señalar que la legislación actual no regula con propiedad el procedimiento. Los jueces, como no pueden dejar de resolver, tal vez con la buena intención de garantizar el derecho de defensa, han integrado las normas de distintos cuerpos normativos para proceder a dar solución a los planteamientos de los litigantes. Los jueces han integrado pues, la normas del Código Tributario, el Código Procesal Penal y El Código Procesal Civil y Mercantil, cuando la naturaleza jurídica y los principios que inspiran dichos cuerpos normativos son distintos.

Lo anterior lleva a señalar que uno de los puntos más importantes en esta materia es que se debe expulsar del sistema normativo a través de su derogatoria o vía la inconstitucionalidad de carácter general el **artículo 86 del Código Tributario**, de manera que al derogarse dicha norma o en su caso declararse inconstitucional, sólo se pueda aplicar el **artículo 146 del Código Tributario** que contiene el procedimiento administrativo.

El **artículo 86 del Código Tributario**, en la forma en que se está aplicando actualmente, es contrario al principio de **presunción de inocencia**, toda vez que el contribuyente tiene sumamente restringido su accionar dentro del proceso.

Ahora bien, si lo que se quiere es crear un procedimiento específico para la aplicación de la sanción del cierre temporal, se debe dotar a ese procedimiento de todas las garantías procesales imprescindibles, como la de audiencia, oportunidad de defensa y aportación de pruebas, con el tiempo suficiente para obtenerlas y aportarlas, y específicamente, el derecho de poder conocer en apelación lo dispuesto en una primera instancia, lo cual actualmente no está previsto con claridad en el procedimiento regulado en el **artículo 86 del Código Tributario**, aunque como ya se señaló la Corte ha sentado Doctrina Legal en relación al tema. Para regular adecuadamente el procedimiento contemplado en el **artículo 86 del Código Tributario**, una posibilidad sería utilizar como referencia, aunque inspirándose en los principios del Derecho Tributario, un procedimiento similar al procedimiento ya sea del Juicio Oral contemplado en el Código Procesal Civil y Mercantil, o bien el Procedimiento del Juicio Ordinario Laboral. A lo anterior podría objetársele que entonces la sanción del cierre temporal perdería su objeto, que es el de ser una sanción de aplicación rápida en la cual el contribuyente se vea sancionado lo más pronto posible para no darle posibilidad de prepararse y neutralizar los efectos del cierre temporal, sin embargo lo anterior tiene el contra argumento de que uno de los principios fundamentales de todo Estado de Derecho es el de garantizar el Derecho de defensa, y como se ha señalado el artículo 86 del Código Tributario no permite al contribuyente ejercitar adecuadamente este fundamental derecho.

Si se expulsa del sistema normativo el **artículo 86 del Código Tributario** vía la inconstitucionalidad general o bien el Congreso de la República deroga la norma, entonces el procedimiento para determinar si es procedente o no la sanción del cierre temporal será el **artículo 146 del Código Tributario**. Si se elimina del sistema normativo por cualquiera de las dos vías la defectuosa norma del artículo 86 del Código Tributario, no habría posibilidad alguna de que la sanción del cierre temporal se tramite por otro procedimiento, que no sea el procedimiento administrativo contemplado en el artículo 146 del Código Tributario, ello contribuiría a la certeza jurídica que es de vital importancia en un Estado de Derecho, además de que en nuestra legislación se vería reflejado el criterio de la Corte, y se estaría dando al contribuyente la posibilidad de ejercer ampliamente su derecho de defensa.

Ahora bien, de no expulsarse del sistema normativo el **artículo 86 del Código Tributario** lo que también sería necesario para que exista certeza jurídica, es urgentemente crear una norma que claramente regule el procedimiento para poder **“ejecutar”** la sanción del cierre temporal, ya sea que la sanción se deba ejecutar en virtud de una **resolución administrativa** o **sentencia firme**, ya que de momento como se ha señalado no existe una disposición clara de esta naturaleza, lo que hace que la sanción del cierre temporal prácticamente sea no ejecutable.

Además de lo señalado, que es de índole estrictamente procesal, cabe añadir que la sanción del cierre temporal, como se señaló, viola principios constitucionales y el fundamental principio del negocio en marcha, no previó lo que es y significa la empresa como un ente unitario y de servicio a la comunidad. Esta situación, indiscutiblemente coloca al contribuyente en una situación de falta de certeza jurídica, lo cual desincentiva la inversión en el país. Por lo mismo, para que no se violen principios y garantías de rango constitucional y principios generales del derecho mercantil como el principio del negocio en marcha, es necesario además de expulsar del sistema normativo el **artículo 86 del Código Tributario**, modificar la sanción misma.

En este sentido, sería oportuno también que se reforme la sanción de manera que el contribuyente infractor sea sancionado cuando incurra en cualquiera de los supuestos contemplados en el **artículo 85 del Código Tributario**, con una multa. Primero porque partiendo del punto de que **“todas las empresas”** prestan un servicio social a la comunidad, no se puede afectar a la comunidad con el cierre de una empresa, y segundo porque con una multa no se interrumpe la marcha de la empresa y por consiguiente, no se viola el principio de negocio en marcha presente en nuestra legislación mercantil, permitiendo de esta manera, al fisco cobrar la multa por la infracción y continuar percibiendo recursos por los ingresos que se generan al estar la empresa en marcha, al empresario continuar con su actividad empresarial, y a la comunidad seguir recibiendo el servicio que la empresa presta. Nuestra legislación ya contempla una multa para algún tipo de empresas en sustitución del cierre temporal, sin embargo sólo para algunas que desarrollan actividades que los legisladores posiblemente consideraron ser más necesarias para la comunidad. Lo más conveniente es que la sanción de multas se aplicara a todas las empresas de la misma forma porque todas las empresas prestan un servicio a la comunidad, pues vale recordar el ejemplo ya citado de las farmacias, los hoteles, las constructoras, etc.

Otra forma de regular la sanción sería la posibilidad de que existiera la **sanción alternativa**, la cual consistiría en que sea el contribuyente, después de haber sido citado, oído y vencido en juicio en un proceso debidamente regulado en donde haya podido ejercer su derecho de defensa, el que pueda pedir al Juez la aplicación de una multa o bien la sanción del cierre de la empresa. De acuerdo a la evaluación que realice el contribuyente, la sanción a imponerse será la que resulte más conveniente a sus intereses, pudiendo continuar con la normal marcha del negocio y evitar su paralización. Lógicamente, la condición es que para que el contribuyente pueda elegir la sanción a aplicar deberá aceptar que cometió la infracción.

Para finalizar, no se puede dejar de mencionar que la sanción del cierre temporal en la forma regulada actualmente por nuestro Código Tributario es una sanción muy drástica porque al interrumpir la marcha normal de las empresas, frena el desarrollo normal de la economía del país, que vale la pena recordar que es un país en vías de desarrollo y por lo tanto necesita fomentar la productividad y no frenarla.

CONCLUSIONES:

1. Se estableció que en la legislación guatemalteca, existe una adecuada regulación de la empresa, tanto en la Constitución Política de la República de Guatemala como en el Código de Comercio; y que dicha legislación contempla el principio del negocio en marcha como uno de sus fundamentos, pero sin embargo la sanción contenida en el artículo 86 del Código Tributario no respeta dicho principio, atentando no sólo contra la conceptualización de lo que es y significa la empresa, sino que también con la legislación que protege a la empresa y al empresario.
2. Se estableció que el procedimiento contemplado en el artículo 86 del Código Tributario no permite al contribuyente ejercer ampliamente el derecho de defensa.
3. Se estableció que la integración que los jueces de paz realizan en la práctica tribunalicia al integrar el Código Tributario con el Código Procesal Penal no es una integración correcta, puesto que no está contemplada en la ley, y por otra parte no es la mejor solución puesto que no permite claridad en cuanto al proceso, ni para la administración tributaria, ni para el contribuyente, ni para los jueces, ni para los abogados litigantes.
4. Se estableció que actualmente la Administración Tributaria en la solicitud razonada que presenta al Juez de Paz para la aplicación de la sanción del cierre temporal, agrega una resolución del Superintendente de Administración Tributaria (lo cual la ley no lo exige), pues de conformidad con la Ley de lo Contencioso Administrativo, dicha resolución es impugnabile por medio del Recurso de Revocatoria ante el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, esta situación complica el procedimiento puesto que podrían haber dos resoluciones contradictorias, así por ejemplo el juez penal podría ya haber ordenado el cierre temporal y el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria podría haber resuelto lo contrario.

5. Se estableció que todas las empresas prestan un servicio social a la comunidad, y que no se puede afectar a la comunidad con el cierre de una empresa.

RECOMENDACIONES:

1. El **artículo 86 del Código Tributario** debe ser expulsado del sistema normativo, ya sea por medio del planteamiento de una inconstitucionalidad general o bien por medio de una derogatoria de la norma por parte del Congreso de la República de Guatemala

2. En caso de que **no** se expulse del sistema normativo el artículo 86 del Código Tributario, para que exista certeza jurídica se debe crear una norma específica que regule el procedimiento que se ha de seguir para la ejecución de la sanción del cierre temporal de empresas, establecimientos y negocios.

3. Se estableció que, sería oportuno reformar la sanción de manera que el contribuyente infractor sea sancionado cuando incurra en cualquiera de los supuestos contemplados en el **artículo 85 del Código Tributario**, con una multa.

4. Se estableció que otra forma de regular la sanción sería la posibilidad de que existiera la sanción alternativa, la cual consistiría en que sea el contribuyente, después de haber sido citado, oído y vencido en juicio en un proceso debidamente regulado en donde haya podido ejercer su derecho de defensa, el que pueda pedir al Juez la aplicación de una multa o bien la sanción del cierre de la empresa.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Aguirre Godoy, Mario, **DERECHO PROCESAL CIVIL**, Guatemala, Editorial Vile, 1996.

Brañas Alfonso, **MANUAL DE DERECHO CIVIL**, Parte primera, Guatemala, Editorial Estudiantil Fénix, Universidad de San Carlos de Guatemala, 1998.

Cabanellas, Guillermo, **DICCIONARIO DE DERECHO USUAL**, Argentina, Editorial Eliasta S.R.L., año 1976.

Cabanellas Guillermo, **REPERTORIO JURIDICO, LOCUCIONES, MAXIMAS Y AFORISMOS, LATINOS Y CASTELLANOS**, Argentina, Editorial Eliasta S.R.L., año 1974.

Chacón de Machado, Josefina y Gutiérrez de Colmenares, Carmen María, **INTRODUCCION AL DERECHO**, Guatemala, Editorial IDEA, 1990.

De Mata Vela, José Francisco y De León Velasco, Héctor Aníbal, **DERECHO PENAL GUATEMALTECO**, Novena Edición, Editorial Lerena, 1997.

Díaz, Vicente Oscar, **LIMITES AL ACCIONAR DE LA INSPECCION TRIBUTARIA Y DERECHOS DEL ADMINISTRADO**, De Palma, Argentina 1997.

Domingo Ricardo, Director General, **DICCIONARIO ENCICLOPEDICO EL PEQUEÑO LAROUSSE ILUSTRADO**, Colombia, Editorial Larouse, S.A, año 1997.

Giuliani Fonrouge, Carlos M., **DERECHO FINANCIERO**, Volumen I, Cuarta Edición, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rúben Oscar Asorey, Ediciones Depalma, Buenos Aires, año 1987.

Vázquez Martínez Edmundo, **INSTITUCIONES DE DERECHO MERCANTIL**, Guatemala, Serviprensa Centroamericana, año 1978.

Real Academia Española, Edición Electrónica, España 1995.

Rodríguez Rodríguez Joaquín, **CURSO DE DERECHO MERCANTIL**, Tomo I, México, Editorial Porrúa, S.A, año 1976.

Sierra González, José Arturo, **DERECHO CONSTITUCIONAL GUATEMALTECO**, Guatemala, Centro Impresor Piedra Santa, año 2000.

Vega Ponce Alberto, **LA PRAXIS CRISTIANA HOY, SINTESIS DE LA DOCTRINA SOCIAL DE LA IGLESIA**, México, Editora de Revistas, S. A DE C.V, año 1991.

Villegas Lara, René Arturo, **DERECHO MERCANTIL GUATEMALTECO**, Tomo I, Cuarta Edición, Editorial Universitaria, Universidad de San Carlos de Guatemala, 1999.

SENTENCIAS DE LA CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD:

- Sentencia dictada dentro del expediente No. **444-98** de la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala.
- Sentencia dictada dentro del expediente **550-2006**, de la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala.
- Sentencia dictada dentro del expediente **105-99** de la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala.
- Sentencia dictada dentro del expediente **550-2006** de la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala.
- Sentencia dictada dentro del expediente **342-2005** de la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala.

- Sentencia dictada dentro del expediente **2524-2005** de la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala.
- Sentencia dictada dentro del expediente **342-2005** de la Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala.
- Sentencia de Amparo dictada dentro del expediente **528-2003** de la Corte de Constitucionalidad.
- Sentencia de Amparo dictada dentro del expediente **864-2003** de la Corte de Constitucionalidad.
- Sentencia de Amparo dictada dentro del expediente **1290- 2003** de la Corte de Constitucionalidad
- Sentencia de Amparo dictada dentro del expediente **606- 2003** de la Corte de Constitucionalidad.
- Sentencia de Amparo dictada dentro del expediente **693-2003** de la Corte de Constitucionalidad
- Sentencia de Amparo dictada dentro del expediente **1505- 2002** de la Corte de Constitucionalidad.
- Sentencia de Amparo dictada dentro del expediente **1515- 2002** de la Corte de Constitucionalidad.
- Sentencia de Amparo dictada dentro del expediente **888- 2003** de la Corte de Constitucionalidad.
- Sentencia de Amparo dictada dentro del expediente **923-2003** de la Corte de Constitucionalidad.
- Sentencia de Amparo dictada dentro del expediente **2099-2003** de la Corte de Constitucionalidad
- Sentencia de Amparo dictada dentro del expediente **121-2004** de la Corte de Constitucionalidad.
- Sentencia de Amparo dictada dentro del expediente **574-2006** de la Corte de Constitucionalidad

REFERENCIAS LEGALES:

- Constitución Política de la Republica de Guatemala, decretada por la Asamblea Nacional Constituyente de 1985.

- Código Civil, Decreto número 2-70 del Congreso de la República.
- Código Tributario, Decreto Numero 6-91 del Congreso de la República.
- Disposiciones Legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria, Decreto número 20-2006 del Congreso de la República.
- Código de Trabajo, Decreto 1441 del Congreso de la República.
- Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto-Ley número 107 del Congreso de la República.
- Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 del Congreso de la República.
- Código de Comercio de Guatemala, Decreto número 2-70 del Congreso de la República y sus reformas.
- Código Procesal Penal, Decreto número 51-92 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.
- Código Penal, Decreto número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas.
- Ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala.