

Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Escuela de Estudios de Posgrado
Maestría en Derecho Tributario
Derecho Tributario Sancionador
Catedrático: Dr. Luis Felipe Sáenz Mérida

LOS DERECHOS Y LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE -Informe Final-

Grupo 1:

Mario Ovidio García Ovalle
Sonia Eugenia Calderón Contreras
José León Pensamiento Montenegro
Gilda María Urrutia Sosa

Grupo 2:

Carlos Francisco Cabrera Bravo
Sandra Lorena García Recopachí
Welter Ubiel Lucero Ruano
Manuel Isaías Pol Velásquez
Alida de María Villeda Villeda

Grupo 3:

Ana Silvia Díaz Monroy
Silvia Sofía Flores Mazariegos
Silvia Gabriela Juárez Ruiz
Marvin Fernando Morales Segura

Grupo 4:

Julio Esteban Herrera
Brenda Janette Murcia Martínez
Jorge Fernando Quiñonez
Wilmer Domingo Valenzuela Sazo

Guatemala, 15 de noviembre de 2007

PRESENTACIÓN

Esta es la Presentación Final de los trabajos de investigación conocidos como Informes Parciales dentro del curso Derecho Tributario Sancionador.

El título del trabajo final no es caprichoso, pues aunque aparentemente disímiles los temas abarcados, todos redundan en los Derechos del Contribuyente frente a la Administración Tributaria y su efectiva defensa en los ámbitos Administrativo, Judicial y Constitucional.

Esto último se explica pues todo lo que comprende el Derecho del Contribuyente es en esencia un Derecho Humano que ha sido reconocido Constitucionalmente y debe de ser necesariamente tutelado.

Esa tutela necesaria en el ámbito tributario es a su vez de naturaleza especial debido a que no son los derechos y garantías generales de los cuales goza la totalidad de los habitantes de la República, sino de situaciones especiales que inciden en la propiedad de los particulares y su detentación hace cualquier acto de la administración pública especialmente odioso.

Este trabajo en un principio, sin osar ser pretencioso, buscaba formular elucubraciones y crítica de lo sustentado en la doctrina y la legislación. Este objetivo, sinceramente solo fue cubierto en forma parcial.

Sin embargo no demerita el esfuerzo efectuado y el trabajo constituye un documento útil para consulta y formulación a nivel elemental de temas esenciales de Derecho Tributario Administrativo, Derecho Tributario Sancionador y Derecho Tributario Constitucional.

ÍNDICE

Tema	Págs.
Presentación _____	I
Derechos Humanos como limitante al poder sancionatorio del Estado _____	1 - 31
Los Principios de Legalidad e Igualdad Tributarios. La Proporcionalidad y Razonabilidad Tributarias _____	32 - 62
Principio de Inocencia, <i>Non Bis In Idem</i> y de Defensa _____	63 - 88
La Prejudicialidad Tributaria _____	89 - 110
Conclusiones Finales y de Conjunto _____	111-112

DERECHOS HUMANOS COMO LIMITANTES AL PODER SANCIONATORIO TRIBUTARIO DEL ESTADO

Por:

*Sonia Eugenia Calderón Contreras
Mario Ovidio García Ovalle
José León Pensamiento Montenegro
Gilda María Urrutia Sosa*

CAPITULO I LOS DERECHOS HUMANOS

1. Evolución histórica de los derechos humanos

Muchos **filósofos** e historiadores del derecho consideran que no puede hablarse de derechos humanos hasta la **modernidad**, puesto que considera se inicia, con la proclamación de la Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano, pero para ello es importante su desarrollo histórico:

1.1 Época Antigua

El pasado es el bagaje conceptual y político que se remonta a al cultura greco-romana, cuyo punto de partida es la reivindicación de la autonomía de la conciencia frente a la predestinación de los dioses. **Protágoras** exalta a la conciencia como fuente de conocimiento, al afirmar que el hombre es la medida de todas las cosas; esta búsqueda tornaba sobre el SER, se resumía en la afirmación de la libertad, la autonomía, y la ética. El punto central de la cosmovisión de la Grecia fue el SER racional libre, fuente de la ética y del conocimiento. El ser humano dotado por la razón, gobernado por la razón y legitimado para ejercer el poder¹.

¹ Galvis Ortiz, Ligia. **Comprensión de los derechos humanos**. Pág. 18

1.2 Época de la Edad Media

Con el denominado, humanismo renacentista, inicia la etapa de la consagración de la libertad y la autonomía como los atributos. Es el momento del encuentro del hombre con su cuerpo y con su espíritu; es la puerta de entrada a la filosofía moderna que lleva a cabo la tarea de desacralizar el pensamiento para ubicarlo en el corazón de la vida de la sociedad².

En la filosofía del derecho humano de los siglos XVII y XVIII, diversos filósofos europeos desarrollaron el concepto de derechos naturales. De entre ellos cabe destacar a, **Samuel Pufendorf**, para quien el derecho natural nace, en primer lugar, del amor propio que induce al hombre a la búsqueda de su bienestar a al conservación de la vida; La razón y los derechos humanos son atributos de la naturaleza humana y de ellos se desprende la titularidad de los derechos fundamentales anteriores al Estado. **John Locke** afirma que la razón, enseña a cuantos seres humanos quieren consultarla que, siendo iguales e independientes, nadie debe dañar a otro en su vida, salud, libertad o posesiones³, y que siendo los seres humanos creaciones de **Dios**, los derechos naturales se derivaban de la divinidad, sus ideas fueron muy importantes para el desarrollo de la noción moderna de derechos, aunado a ellos, La teoría del contrato social, de acuerdo con sus tres principales formuladores , **Thomas Hobbes** y **Jean-Jacques Rousseau**, se basa en que los derechos del individuo son naturales y que, en el **estado de naturaleza**, todos los hombres son titulares de todos los derechos..⁴.

En Inglaterra es donde se comienza a legislar aunque de forma incipiente algunos derechos fundamentales de la persona humana, a través de: 1) la Carta Magna de 1,215, que reconoció el derecho a la vida, la libertad, derecho de defensa y el principio de inocencia. Constituye el primer instrumento jurídico por el cual el gobernante reconoce derechos de los súbditos y se compromete a respetarlos; 2) el Acta de Exhibición Personal (habeas corpus) de 1,679, el recurso de Amparo de la Libertad Personal; 3) la Declaración de Derechos "*Bill of Rights*" de 1,689: Libertad de elecciones parlamentarias, derecho de petición, prohibición de penas inhumanas, proscribió la confiscación de bienes a los ciudadanos y la reducción de impuestos⁵.

² **Ibíd.**, pág. 20

³ **Ibíd.**, pág. 20

⁴ Pérez Royo, Javier. **Curso de Derecho Constitucional**. Pág. 238

⁵ Villareal, Beatriz. **Hablemos de Derechos Humanos**, pág. 125

Las distintas culminaciones de la [Revolución Estadounidense](#), con la primera declaración de derechos del hombre de la época moderna: la [Declaración de Derechos de Virginia](#), escrita por [George Mason](#) y proclamada por la [Convención de Virginia](#) el 12 de junio de 1776. y la [Revolución Francesa](#), hitos fundamentales del efectivo paso a la [Edad Contemporánea](#), representan el fin o el principio, según se quiera ver, del complejo proceso de reconocimiento o creación de los derechos humanos. Si las revoluciones son el revulsivo que da lugar a la gestación de los derechos humanos, las diversas actas de nacimiento lo constituyen las declaraciones de derechos de las colonias americanas y la francesa [Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano](#)⁶.

Establecieron que los sistemas jurídicos no solo deben imponer deberes a la persona humana, sino que y sobre todo, el Estado tiene la obligación esencial de garantizarle sus derechos fundamentales e inherentes a su condición de ser humano⁷.

La causa directa del nacimiento de los derechos humanos, desde una perspectiva [sociológica](#), ha sido también un importante objeto de debate. Por una parte, [Georg Jellinek](#) ha defendido que los derechos humanos estaban directamente dirigidos a permitir el ejercicio de la libertad religiosa; por otra, [Karl Marx](#) afirmó que se deben a la pretensión de la burguesía de garantizar el derecho de propiedad. [Max Weber](#), en su obra [La ética protestante y el espíritu del capitalismo](#), afirma que existe una conexión entre la ética individualista en que se basaron los derechos humanos y el surgimiento del [capitalismo](#) moderno⁸.

1.3 Época moderna

La noción de derechos humanos no experimentó grandes cambios a lo largo del siglo siguiente hasta que, a raíz de las [luchas obreras](#), surgieron nuevos derechos que pretendían dar solución a determinados problemas sociales a través de la intervención del Estado. En este proceso son importantes la [Revolución Rusa](#) o la [Revolución Mexicana](#)⁹.

⁶ Pérez Luño, Antonio Enrique. **Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución**, pág., 26

⁷ Villareal, Beatriz. **Ob. Cit.**, pág. 126

⁸ Pérez Luño, **Ob. Cit.** Pág., 27

⁹ Pérez Luño, **Ob. Cit.** Pág., 27

Llegando, así, a la modernidad para consolidar la visión del mundo fundada en el ser humano titular de derecho y responsabilidades. Por lo que el conjunto de acontecimientos y el resultado de profundos errores históricos de los pueblos son los que preparan el clima propicio para la proclamación de la Declaración universal de los derechos humanos en 1948. Recupera los viejos postulados griegos para fundamentar la concepción del individuo fundada en la autonomía de la razón y en la naturaleza social del hombre. Ésta es la base de la democracia y del Estado en la modernidad. Se considera que la primera ley natural es la razón, mediante la cual los seres humanos establecen las normas que rigen su conducta frente a la sociedad y al Estado. El individuo es sujeto de esos derechos que, por provenir de la naturaleza misma del hombre, son anteriores al Estado y éste sólo debe protegerlos y crear las condiciones para su realización. Es el fundamento de la ética y del derecho y el origen del sentido y de las funciones del Estado moderno¹⁰.

En esta época, caben destacar el *Tratado de Versalles* de 1919, con el cual culminó la primera guerra mundial, creó la Sociedad de las Naciones; en ese pacto se establece la primacía de la dignidad humana sobre los intereses del Estado especialmente en la situación de los habitantes de los territorios dependientes. También se creó la Organización Internacional del Trabajo, OIT. Entre los objetivos de esta organización están la promoción de la justicia social y el respeto a la dignidad de los trabajadores¹¹.

Avanzado el siglo XX la humanidad conoció la segunda guerra mundial, por lo que la comunidad internacional creó la Organización de las Naciones Unidas con el objetivo de prevenir nuevas guerras y asegurar la paz entre los pueblos. Para llevar a cabo estos propósitos, el 10 de diciembre de 1948, las Naciones Unidas proclamó en París la Declaración Universal de los derechos humanos, en la cual, se consagra el catálogo actual de derechos humanos: El *Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales*, el *Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos*; y el *Protocolo Facultativo del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos*.¹² Y además se distinguen derechos relativos a: la existencia misma de la persona y derechos relativos a su protección

¹⁰ Galvis, **Ob. Cit.**, pág. 21

¹¹ Galvis, **Ob. Cit.**, pág.68

¹² Galvis, **Ob Cit.**, pág. 69

y seguridad, a la vida política, social y jurídica de la misma, y los derechos de contenido económico social¹³.

1.3 Positivización de los Derechos Humanos

Los derechos humanos, como tales, ingresaron al campo del Derecho positivo y de las relaciones internacionales luego de la segunda guerra mundial en 1948 recogidos en la *Declaración Universal de los Derechos Humanos*. A esta siguieron los pactos internacionales, que pese a su enorme relevancia y trascendencia no tuvo carácter vinculante ni aún para los Estados firmantes de la misma, por cuya razón se requería de un documento adicional que diese fuerza jurídica suficiente a la protección internacional de los derechos humanos consignados en la referida Declaración¹⁴.

Jurídicamente hablando los derechos humanos forman parte de los derechos positivos. En primer lugar porque son predicables de la persona como prerrogativas inherentes, como facultades cuya titularidad es irrenunciable y, por lo tanto, es preciso pedir y exigir su respeto, garantizar su ejercicio y sancionar a quienes los quebranten. Segundo, porque los derechos humanos conforman una lista de normas que han sido compiladas en los sistemas nacionales, regionales y en el sistema internacional y constituyen una parte importante del derecho internacional expresada en los pactos y convenios internacionales de donde emanan y se crean las obligaciones de los Estados. Los derechos humanos a nivel de nación se establecen en sus respectivas Cartas Magnas y en las leyes ordinarias¹⁵.

En conclusión puede distinguirse que la historia para el ser humano, a pesar de su largo recorrido, ha sido muy difícil, a tal grado, que no se considera que realmente se respeten sus derechos en cada ámbito susceptible de ser protegido, por lo que sigue en la lucha de hacerse respetar. Su desafío más importante es la carencia de la ser un sujeto democrático. Éste es el punto de partida de la construcción de la cultura y el propósito de la consolidación del ser y sus atributos de civilidad.

¹³ Pereira-Orozco, Alberto y Richter, Marcelo. **Derecho Constitucional**, pàg.201

¹⁴ **Ibíd.**, pág. 202

¹⁵ Galvis, **Ob Cit.**, pág. 63

2. El ser humano y sus atributos

El ser humano como tal, cuenta con sus propios atributos que son los principios de definición del ser y criterios rectores de la conducta individual, social y política, porque orientan y regulan y en esa medida desarrollan la capacidad autonormativa de la conciencia. A través de estos principios de definición es posible reconocerlo como persona y como especie, como patrimonio intransferible e inalienable. El ser humano debe comprender claramente los atributos, los que le permiten a éste definirse como persona y afirmarse como sujeto de derechos y obligaciones, los cuales deben ser considerados como patrimonio universal inherentes al yo, y por lo tanto inalienable, permite que ellos se definan como el fundamento de la cultura de los derechos humanos¹⁶.

Los atributos propios de los seres humanos, emanan de la *Declaración Universal de los Derechos Humanos*, en el artículo uno se menciona que todos los seres humanos nacen libres e iguales en dignidad y en derechos, es aquí donde estamos ante una definición determinada a partir de atributos con que el ser humano está conformado como especie. Estos tres atributos que a continuación se detallan son considerados como los elementos de definición del ser, son: La dignidad, la libertad y la igualdad¹⁷.

2.1 Dignidad

La dignidad es la cualidad de lo que tiene valor en sí mismo y no como medio para. No hay que confundir precio y dignidad. Una cosa tiene precio cuando puede ser reemplazada por otra equivalente. Pero lo que no tiene equivalente, y, por ende, está por encima de cualquier precio, tiene dignidad. Sólo las personas tienen dignidad o valor, las cosas sólo tienen precio.

Es expresada en la excelencia y el decoro con que el ser humano se presenta ante los demás. Es la percepción de sí mismo, como unidad que no se puede disolver del cuerpo y del alma, que actúa en perfecta coherencia consigo mismo y frente a los demás. Es el criterio de valor originario de todos los seres humanos y por eso es la base fundamental de los demás atributos del Ser. Y es la vivencia

¹⁶ Galvis, **Ob Cit.**, pág. 44.

¹⁷ Galvis, **Ob Cit.**, pág. 44.

de la autoestima y de los principios que la regulan, es el respeto hacia sí mismo nacidos de esa valoración¹⁸.

Por lo que puede decirse, que es el principio inherente al ser humano, que constituye un límite al ejercicio del poder punitivo del Estado que impide convertir al imputado en objeto de prueba y someterlo a tratos inhumanos, crueles o degradantes.

2.2 Igualdad

La igualdad gira en torno a dos ejes: la igualdad desde la óptica de la vivencia de los atributos del Ser y la igualdad ante las normas legales.

Desde el primer eje la igualdad permite consolidar la unidad de la especie y desarrollar los sentimientos de comunidad y de solidaridad. Es un atributo de relación pone en evidencia la manera como se captan los seres humanos entre sí. Como atributo universal es predicable para todos y entre todos los miembros de la especie. Como atributo del Ser no está de acuerdo con la discriminación, debido a las diferencias y del pluralismo propio de la genética y de la cultura¹⁹.

El concepto tiene su base en la existencia de la ley. Es una convención nacida del acuerdo originario o del contrato. Dio la pauta para pasar de la sociedad determinada por los privilegios a la sociedad democrática.

2.3 Libertad

Libertad significa la expresión de un Ser con plena conciencia, del respeto de sí mismo y de la percepción del otro como un semejante en dignidad. Es decisión propia, movimiento propio, expresión propia, manifestación consciente y espontánea de la propia capacidad de actuar, valorar, imaginar, crear, es autoridad propia para determinar la vida, es autopropiedad del Ser en oposición a pertenencia a otro, es poder ser, poder manifestarse como ser, como persona, como sujeto de derecho, como autor de sus decisiones.

¹⁸ Galvis, **Ob Cit.**, pág. 45.

¹⁹ Galvis, **Ob Cit.**, pág. 46.

El Ser libre está seguro de que su libertad es posible porque la sociedad en que habita está integrada de individuos, mujeres y hombres, dotados de los mismos atributos de su Ser, entre ellos la libertad²⁰.

2.4 Autonomía

La autonomía es la síntesis de los derechos anteriores, es la expresión de la dignidad, la libertad, la igualdad y la responsabilidad como unidad integral propia del Ser. Actuar autónomamente es decidir el movimiento de la razón y de la conciencia de acuerdo con su propio discernimiento. La autonomía se rige por la recta razón y por los llamados de la sensibilidad y legitima la disposición de la conciencia para aceptar la normatividad como límite de la voluntad. Una decisión autónoma es la base de la legitimidad del Estado de derecho y de la democracia. La autonomía es la expresión del género individual y la soberanía es la expresión de la voluntad de los pueblos. Es la representación de la unidad de los atributos del Ser, tanto en el ámbito individual como en la soberanía de los pueblos. La soberanía es la expresión de la dignidad, de la igualdad y responsabilidad de los individuos y de los pueblos²¹.

3. Definición de los derechos humanos

Se definen pues los derechos humanos de acuerdo a la perspectiva filosófica de la fuente de donde procedan, la visión política que los legitima y la óptica jurídica que los codifica y los hace exigibles. Desde la óptica de la filosofía contemporánea, son principios rectores que configuran la visión del ser humano. Estos principios son considerados atributos inherentes a la persona, de tal forma que la negación de éstos conduzca a la negación de la persona en sí misma considerada. De acuerdo con esta concepción, los derechos humanos son inalienables e intransferibles. Son derechos subjetivos²². Para comprender mejor la naturaleza de estos derechos, no se debe pasar por alto que ellos son a la vez atributos del Ser y normas de carácter positivo.

“Son atributos porque son parte de la esencia misma del individuo en cuanto Ser. Son derechos porque con el transcurrir del tiempo se han incorporado al ordenamiento positivo nacional e internacional y como tales

²⁰ Galvis, **Ob Cit.**, pág. 49

²¹ Galvis, **Ob Cit.**, pág.50

²² Galvis, **Ob Cit.**, pág.63

constituye prerrogativas de la persona que el Estado tiene la obligación de proteger. Debido a todo esto “son exigibles y forman parte del sistema jurídico que regula las relaciones del Estado con el individuo y de las personas entre sí”²³.

Estos principios le imprimen sentido a la función del Estado, pues son rectores de la democracia, por ser enfocados políticamente, son la fuente de la legitimidad del Estado social de derecho. A partir del momento en que el ser humano adoptó la cosmovisión del ser libre e igual en dignidad y derechos se convirtió en la fuente del poder y de la soberanía. Dicho lo anterior se puede decir que una de las primeras manifestaciones de las revoluciones demoliberales fue la consagración de los derechos del hombre y del ciudadano.

Por lo que pueden determinarse que son aquellas **libertades**, facultades o valores básicos que, de acuerdo con diversas filosofías o fundamentaciones, corresponden a toda persona por el mismo hecho de su naturaleza y **condición humana**, para la garantía de una vida digna. Siendo Derechos del individuo, naturales e innatos, que deben ser reconocidos y protegidos por el Estado.

4. Generaciones de los derechos humanos

4.1 Primera generación

Generación por la cual, son considerados los derechos civiles y políticos del individuo, que no son más que todos aquellos derechos individuales que fueron objeto de discernimiento en todo Europa y Norteamérica durante los siglos XVII, XVIII y XIX.

Sus ideas están respaldadas y conformadas por las teorías del Liberalismo Individualista y la Ilustración por las Revoluciones Burguesa y por las Guerras de la Independencia.

Para que estos derechos fueran reconocidos se dieron luchas, como demanda de reconocimiento y respeto por la dignidad de los ciudadanos y también a su derecho de formar parte en la vida política de los diferentes Estados. Esta demanda tuvo como exigencias principales el respeto a la vida, a la integridad personal, a la libertad individual, al debido proceso, al *Habeas Corpus*.

²³ Galvis, **Ob Cit.**, pág.63

Tres características se señalan a estos derechos:

- Imponen un deber de abstención a los Estados. El Estado se limita a respetarlo y a garantizar esos derechos.
- La regulación de esos derechos políticos está determinada por los derechos nacionales.
- Los derechos civiles y políticos son reclamables, salvo en circunstancias de emergencia, en todo momento y lugar y no está sujeto a variación de factores sociales y políticos.”²⁴

4.2 Segunda generación

Surgió a partir de la segunda mitad del siglo XIX, debido a la contradicciones existentes a causa del capitalismo, lo cual dio como resultado del surgimiento de las corrientes filosóficas opuestas a liberalismo, al racionalismo y al individualismo, a causa de ello surgieron las ideas socialistas que dan como resultado un adelanto en el campo de los Derechos Humanos.

Busca reconocer a los trabajadores en ciertos derechos mínimos, con lo cual la iglesia perseguía evitar un estallido social y la pérdida de sus feligreses en manos de los ateos comunistas. Es de amplio contenido, ya que denuncia la explotación a la que es sometida la clase obrera, dentro de sus aspectos más importantes se mencionan los siguientes:

- Refrenda el carácter inviolable de la propiedad privada, considerándola un derecho natural de todo ser humano.
- Se aboga para si el papel principal en la búsqueda en la solución al problema social.
- Parte de la premisa que es imposible el eliminar de la sociedad civil toda desigualdad.
- Reconoce que los ricos son ricos, porque Dios así lo ha deseado.
- Establece el dogma que la pobreza no deshonra, más bien se debe considerar como un privilegio.
- Establece como fin primordial del Estado el asegurar propiedad privada.
- Reconoce la necesidad de limitar las jornadas de trabajo, de gozar de descanso y limitar el trabajo de los niños y de las mujeres (para no acabar con la fuerza de trabajo).
- Establece la necesidad de un salario justo pero sujeto a la libre voluntad de los contratantes (al final el trabajador acepta el salario no

²⁴ Pereira, y Richter. **Ob. Cit.**, pág. 206.

por considerarlo justo, sino por necesidad, perpetuando así su explotación)²⁵.

4.3 Tercera generación

No son más que los derechos de solidaridad, a los que se le conocen también como derechos de incidencia colectiva, su fuente fueron demandas sectoriales erigidas por diversos grupos de la sociedad.

Reclamos presentados por ciertos sectores de la sociedad con el único fin de salvaguardar bienes culturales o naturales que representan muchos valores importantes para ellos. Dicho de otra manera es una demanda de solidaridad entre los países del primer mundo y países del tercer mundo para cerrar la brecha existente entre las desigualdades económicas y culturales²⁶.

4.4 Cuarta generación

Esta cuarta generación de los Derechos Humanos aún se encuentra en proceso de poder definirse, sin embargo en este ámbito el ser humano constantemente tiende a la conquista de metas que se ha trazado, en cuanto a derechos se refiere. Se debe reconocer que debido a la evolución constante de la ciencia y la tecnología, los derechos, desde la primera hasta la tercera generación han cobrado nuevas formas. Lo cual ha dado como resultado la definición de nuevos patrones sociales, morales y culturales, siendo producto de estos avances los denominados Derechos Humanos de cuarta generación.

Dentro de estos derechos es preciso mencionar: La libre elección de la identidad sexual; los matrimonios de personas del mismo sexo, la bioética; entre otros²⁷.

Por lo que, como respuesta de las exigencias de un mundo cada vez más convulsionado de las diferentes sociedades, en distintas épocas, lugares y circunstancias, el derecho ha tenido que ceder a las distintas revoluciones sociales, otorgando a los hombres los fundamentales derechos para vivir en sociedad.

²⁵ Pereira, y Richter. **Ob. Cit.**, pág. 207.

²⁶ Pereira, y Richter. **Ob. Cit.**, pág. 207

²⁷ Pereira, y Richter. **Ob. Cit.**, pág. 208.

Las generaciones de los derechos humanos, son logros obtenidos por el hombre que surgen como respuesta de la sociedad de los reclamos más sentidos, con lo cual queda demostrado que el derecho ha abierto espacios y ha dado muestras de flexibilidad, ya que de no ser así el mismo de fragmentaria.

5. Función de los derecho humanos

La primera función es la de instalar al hombre en la comunidad política con un status satisfactorio para su dignidad de persona. A esta función se dirigen los derechos personales en esa parte o en ese sector del derecho constitucional que, precisamente por dar cima a aquella finalidad, llamamos el derecho constitucional de la libertad²⁸.

Otra de las funciones: los derechos humanos adscritos al orden público jurídico del Estado, funcionan como principio de unidad de dicho orden, en cuanto éste se engarza en el sistema de valores que aquéllos presuponen y se informa en sus pautas, lo cual vale no sólo para orientar la ya referida interpretación, sino además para promover el desarrollo del derecho hacia el mismo sistema de valores. Es preciso mencionar también la Función de fundar su tutela jurisdiccional mediante un sistema de órganos y vías idóneos, con base en el derecho a la jurisdicción, y en el llamado status activus processualis que permite ingresar al ejercicio del mencionado derecho²⁹.

El ser humano es un ente susceptible a ser protegido por los llamados derechos humanos los cuales, le son aplicables por los elementos que en él encuadran. Le pertenecen al individuo por el hecho de serlo, y solamente le conciernen a él, por lo que es importante determinar que se entiende por derechos inalienables y derechos inherentes al hombre.

6. Derechos inalienables

Para entender el termino inalienable, es necesario fijarse en la etimología de la palabra, que se encuentra formada por la partícula negativa *in* y el adjetivo latino *alienus*, *ajeno*, es decir inalienable aquello que no se puede enajenar.³⁰

²⁸ Bidart Campos, Germán. **Teoría general de los derechos humanos**, pág. 59.

²⁹ **Ibíd.**, pág. 60.

³⁰ Martínez Pujalte, Antonio Luis. **Los Derechos Fundamentales**, pág. 87

En sentido estricto, enajenar significa disponer, ejercer sobre el bien facultades propias del dominio, que se concretan a los actos de disposición; una cosa es inalienable, si su propietario no está autorizado a disponer de ellos, por lo tanto derechos inalienables serán aquellos sobre los cuales el titular de derecho no puede llevar a cabo ese tipo de actos.

Por lo tanto una definición de inalienabilidad, es aquella cualidad de un derecho en virtud de la cual su titular no puede realizar sobre ningún tipo de actos de disposición. Esto equivale a afirmar que el titular del derecho no puede hacer imposible para sí mismo el ejercicio de este, pues realizar un acto de disposición significa hacer imposible el ejercicio del derecho, ya sea física o jurídicamente, parcial o totalmente, temporal o definitivamente.³¹

La inalienabilidad le impone límites a la conducta del titular del derecho inalienable, vedándole llevar a cabo actos de disposición sobre él, la inviolabilidad que es otro rasgo esencial de los derechos humanos, tiene por objeto la conducta de los demás, e impone límites a estos en cuanto que inciden sobre la esfera jurídica del titular de los derechos humanos.

“la humanidad misma es una dignidad, pues el hombre no puede ser tratado por ningún hombre, ni por otro, ni siquiera por sí mismo, puramente como medio, sino siempre como un fin y en ello precisamente estriba su dignidad, por lo cual se eleva sobre todas las demás esencias del mundo que no son hombres, por lo que los derechos humanos no serían más que la exigencia general de tratar al hombre siempre como un fin. La dignidad humana radica entonces en la capacidad humana de entender y de querer, de conocer la moralidad, de tal forma que la dignidad le es impuesta al hombre y no puede renunciar a este atributo, por lo tanto es un atributo inalienable.”³²

Concluyendo, Los derechos humanos, habitualmente, se definen como inherentes a la persona, irrevocables e inalienables, lo que implica que no pueden transmitirse, enajenarse o renunciar a ellos: nadie, por ejemplo, puede venderse como **esclavo**.

inalienable se toma como un rasgo definitorio dentro de los derechos humanos, ha tomado relevancia de tal manera que no se trata únicamente de defender los derechos de las personas ante las arbitrariedades del Estado, sino que defender frente al mercado, e incluso frente a la voluntad individual del sujeto de los mismos.

³¹ **Ibíd.**, pág. 88

³² **Ibíd.**, Pág. 91

CAPÍTULO II

LOS DERECHOS HUMANOS DENTRO DE UN ESTADO DE DERECHO

1. El Estado de derecho como garante a los derechos humanos

Los derechos humanos solo adquieren su verdadero sentido cuando la posibilidad de que sean observados en forma voluntaria sea considerable, y cuando exista certeza de que se les pueda dar cumplimiento, aun en contra de los sectores más renuentes. Requiere pues calidad de Derecho, deben incorporarse a la categoría de derecho realizable, de garantía, si de algún modo desean alcanzar vigencia en la esfera real. Esto significa que existe la necesidad de interrelacionar los derechos humanos con el derecho nacional, e integrarlos al derecho positivo, se requiere de derecho vigente, plenamente vigente y coaccionable, al que únicamente pueden dar cumplimiento los Estados nacionales y sus derechos igualmente nacionales.³³

Siendo los derechos humanos un efecto de las conquistas fundamentales de los hombres libres, primero frente a los Estados absolutistas de los siglos XVII y XVIII, quienes se constituyeron en la amenaza mas grande sobre el hombre y su dignidad y que quedo finalmente abolido durante el siglo XX.

A partir del siglo XVII y hasta el siglo XX, comienza el desarrollo del Estado, el cual se hace más fuerte, mas poderoso, más perfecto y en función de su condición soberana se torna omnipotente no solo en la teoría sino también en la práctica. Sin embargo no agota sus posibilidades y el mismo se frena, se disciplina, se impone barreras, estas barreras son una expresión de los Estados modernos con relación a los derechos humanos, que se interrelacionan con la libertad y la igualdad de derechos.³⁴

El Estado de derecho es sinónimo de garantismo, por eso designa no simplemente un Estado legal o regulado por las leyes, sino un modelo de Estado nacido con las modernas Constituciones, caracterizado en el plano formal por el principio de legalidad en virtud de que el poder publico esta subordinado a las leyes generales y abstractas, en el plano sustancial por la funcionalización de todos los poderes al servicio de la garantía de los derechos fundamentales de los ciudadanos, mediante la incorporación limitativa en su Constitución de los deberes públicos, es decir prohibiciones de lesionar los derechos de libertad y de las obligaciones de satisfacer a los derechos sociales.³⁵

³³ Thesing, Josef. **Estado de Derecho y Democracia**, pág.162

³⁴ **Ibíd.**, pág. 161

³⁵ Ferrajoli, Luigi. **Derecho y razón**, pág. 857

El Estado de derecho es base fundamental para el desarrollo de los derechos humanos, los cuales, pretenden conservarlo al mismo tiempo que proteger a los hombres que lo habitan. Sin el, no podrían enmarcarse adecuadamente, puesto para que existe un Estado de derecho deben estar a la par los derechos fundamentales del ser humano, reconocidos en las distintas instituciones jurídicas iniciando por la carta magna, que desarrolla cada uno y protege de forma tal, que no sea susceptible de arbitrariedades. Es por ello que cabe distinguir entre los Derechos humanos y derechos constitucionales,

2. Derechos humanos y derechos constitucionales

Aunque generalmente los derechos fundamentales se suelen recoger dentro de los derechos constitucionales, no siempre coinciden; puesto que los derechos constitucionales pueden abarcar más de lo que se entiende que son derechos humanos. La constitución de un país, por ejemplo, puede otorgar derechos a sus ciudadanos que no abarquen a los no nacionales, por ejemplo, el [derecho al voto](#). En ese caso se trataría de derechos constitucionales que se reconocen al ciudadano, pero no podrían ser derechos humanos si no se reconoce a todas las personas sean de la condición que sean.³⁶

3. Los derechos humanos se reconocen o se constituyen

Existe un tramo y un tránsito entre las normas que son plasmadas como derechos en una declaración, cuando la dimensión sociológica le confiere vigencia a estos derechos y la realidad sensible de estos, que hace preguntarse que es lo que hay en ese tramo: reconocimiento de derechos u otorgamiento de derechos. El carácter declarativo de constatación o el carácter constitutivo, no son los mismos, el primero significa que hay derechos antes del reconocimiento y que surgen y nacen cuando el derecho positivo los incluya en su seno.³⁷

Que existan con posterioridad no significa que sean derecho, es decir que están fuera del fundamento del derecho positivo, admite que exista pluralidad en su interpretación, estar antes, significa estar en el ámbito de derecho natural o de la naturaleza humana, o de valores sociales, para que posteriormente y en concordancia con su exigencia, el derecho positivo los incluya en su seno.

³⁶ Thesing, Ob. Cit., page. 175

³⁷ Bidart Campos, German. **Teoría General de los Derechos Humanos**. pág. 102

Es claro entonces, que el positivismo tiene carácter constitutivo, porque anteriormente los derechos humanos son una cosa distinta, una cosa no jurídica, una cosa que no es todavía derecho, dejando claro que al ingresar a su ámbito le asigna al derecho positivo, el contenido material de la fuente o del fundamento no jurídico pero le otorga legitimización.

Entonces el ingreso de los derechos humanos en el derecho positivo es un reconocimiento de ellos en su fuente o fundamento legitimador, que a la vez significa darle vigencia sociológica en el mundo jurídico.³⁸

A palabras del jurista, los derechos humanos se constituyen por el hecho de su positivización, teniendo existencia desde el momento por el cual, fueron tomados como normas que respetar dentro del ámbito legal. Existen criterios que establecen si los derechos humanos se constituyen o se reconocen, pues dentro de la historia, se deja ver que, el ser humano, es el ente más importante, manifestado y protegido según leyes naturales que encaminan su actuar, y las mismas simplemente son normadas por leyes de los hombres que dictan lineamientos a seguir para respetar los derechos que le son inherentes e inalienables.

En sí, Aunque los derechos humanos están reconocidos con anterioridad, requieren que se incluyan dentro del orden constitucional lo cual le otorga legitimidad para llegar a convertirse en constituidos.

4. Eficacia, vigencia y validez de los derechos humanos

La formulación escrita de normas jurídicas no es igual a derecho positivo, un derecho es positivo cuando es vigente, cuando funciona, cuando se aplica, cuando es eficaz.

La eficacia se concreta cuando los destinatarios de un sistema normativo se ajustan normalmente la conducta a las prescripciones de una norma vigente, se hace equivalencia entre el derecho positivo y la vigencia, lo fundamental al formular normas jurídicas de reconocimiento, es que se alcance la cima de su vigencia sociológica, de su positividad, que se tenga acceso efectivo a su disfrute, a su goce, a su ejercicio por parte de todos los hombres.

Entonces los derechos humanos como derecho, no será derecho positivo hasta que no obtenga vigencia sociológica, que es como decir eficacia actual, en tiempo presente.³⁹

³⁸ **Ibíd.**, pág. 103

³⁹ **Ibíd.**, pág. 109

El termino validez esta reservado exclusivamente para el derecho positivo, es decir para que exista validez tiene que existir derecho positivo, es decir derecho vigente sociológica mente, derecho eficaz, si no hay vigencia no ha positividad, y si no hay positividad no hay validez.

Para la validez del derecho positivo, existe una fuente que podría llamarse de legitimación, esta fuente es el de justicia, entonces el derecho positivo es valido cuando es justo, pero de igual forma puede ser un derecho positivo injusto y de igual forma sigue siendo derecho positivo pero invalido. Cuando el derecho positivo no es justo, no es valido, sino inválido, aunque vigente.⁴⁰

La validez, por lo tanto queda sujeta primero a los condicionantes constitucionales para su creación y luego al valor de justicia en sentido material o puro, es decir, al deber ser ideal⁴¹.

La vigencia es por lo tanto un requisito o condición para la validez, entonces la vigencia es la fuente del origen de la validez del derecho positivo, la justicia no puede decaer o sustituirse, la justicia es fuente ultima de la validez.⁴²

Entonces, la validez tiene su legitimación en la justicia, por intermedio de la Constitución, es decir, que a partir del derecho constitucional, el universo jurídico debe situarse subordinadamente en cuanto a la producción de normas las que deben ser validas y eficientes, conforme a la vigencia de la ley.

5. Condiciones de la eficiencia del estado

La eficiencia designa la realización óptima, racional, completa, profunda, conveniente, de las funciones del Estado, es decir la paz, la seguridad, el bienestar. Efectividad del Estado de derecho significa que el Estado cumple la finalidad de su existencia responsable, controlada, confiablemente, es decir, con eficacia, frente a los ciudadanos y la comunidad. El desarrollo económico no es posible sin una protección segura de los derechos fundamentales y ello significa un orden básico democrático liberal. La organización económica y social presupone un fortalecimiento de los fundamentos democráticos del Estado de derecho. El comportamiento estatal tiene que ser preciso, proporcionado y no

⁴⁰ **Ibid.**, pág. 109

⁴¹ **Ibid.**, pág. 109

⁴² **Ibid.**, pág. 109

arbitrario. La confianza del ciudadano en la calculabilidad del comportamiento estatal es asegurada a través de la prohibición de leyes retroactivas y de la responsabilidad del Estado por las acciones (incorrectas) de sus órganos (compensación para los caso de injusticia estatal). El derecho a contar con jueces legales, la protección frente a detenciones arbitrarias (*habeas hábeas*), la prohibición de castigar dos veces por el mismo delito (*ne bis in idem*) y el derecho a un proceso equitativo y a recurrir a los tribunales sirven para proteger al ciudadano, sobre todo, frente a la persecución ilegal por parte del Estado.⁴³

Para que el Estado cuente con una eficiencia plena, debe de regirse por la estructura legal impuesta en primer lugar por los legisladores, evitando así, arbitrariedades contra los ciudadanos, quienes al mismo tiempo, tienen el deber de actuar conforme los parámetros determinados por la ley. Solo verificando el estricto cumplimiento de cada institución jurídica, puede llegar a una eficiencia que resulte siendo el camino para cumplir con la finalidad del Estado, el bien común. Para poder determinar en la realidad de Guatemala a cerca de la eficacia, eficiencia con la cual se protegen los Derechos Humanos de verifica como ejemplo el caso concreto dilucidado en:

SENTENCIA DE AMPARO No. 1513-2004

Examina: Sentencia del 1/09/2003 dictada por el Juzgado Quinto de Primera Instancia Civil

Promovida: Por San José el recuerdo S.A.

Contra: El Intendente de recaudación y gestión de la SAT

Violación: Derechos de defensa, al debido proceso, de petición, de libre acceso a dependencias del Estado.

Argumentos:

Amparista: Se presentó una solicitud de acción de prescripción por todas las obligaciones tributarias de pago de impuestos no cobrados en cuatro años por la SAT, sin que hiciera la verificación pertinente. Sin embargo, la SAT dictó resolución en la cual, en lugar de entrar a conocer del fondo de lo solicitado cursó dicha solicitud al Juzgado Séptimo de Primera Instancia del Ramo Penal el cual no tiene competencia para conocer del asunto, en virtud de que en dicho juzgado se encuentra en trámite un proceso penal instruido en su contra. Contra dicha resolución planteó revocatoria la cual decidió remitirla al juzgado penal evadiendo así la obligación de conceder o denegar el recurso de revocatoria. Contra esta resolución se interpuso nulidad, al cual, la SAT nuevamente con el pretexto que no es competente

⁴³ Thesing, Josef. **Ob. Cit.**, pàg. 208

lo remitió al juzgado penal. Lo que se estima violadas las garantías constitucionales en virtud de que no se le está permitiendo que una resolución administrativa sea revisada a través de un recurso idóneo, y a la vez se le está limitando el derecho de petición y denegando libre acceso a una dependencia del Estado.

Resolución de la Corte de Constitucionalidad:

Por la apelación interpuesta por la SAT, contra la sentencia de primer grado resolvió, que las resoluciones de la autoridad impugnada constituyen acciones estrictamente tributarias y como tales no pueden ser constitutivas de infracciones o ilícitos penales. La acción de prescripción de las obligaciones tributarias presentada por la entidad Amparista constituye una gestión independiente del proceso penal al que pretende la autoridad recurrida incorporar la misma, de igual manera, el trámite conferido a las impugnaciones de revocatoria y nulidad interpuestas con base en el código tributario resulta incorrecto. En virtud de lo anterior la autoridad recurrida debió conceder o denegar el trámite del recurso de revocatoria y no remitirlo al juzgado penal a quien no le compete el conocimiento ni resolución de dicho recurso administrativo. Por lo que dicto sin lugar la apelación interpuesta.

Análisis

No puede conocer un juez de asuntos o recursos meramente administrativos, por lo que el accionante se encontraba en estado de indefensión. Transgrediendo tanto sus derechos, así como principios y procedimientos penales, en el caso de recordar el principio de intervencionismo mínimo del estado, en materia penal. Además no puede la SAT delegar sus funciones como esta determinado en la Constitución y mucho menos no cumplir con sus funciones específicas y dentro de ellas el resolver recursos administrativos interpuestos por los administrados.

En cuanto a la eficiencia del Estado, ¿Cómo interpretar adecuadamente la concatenación de leyes tributarias y penales correctamente, como contribuyentes de la obligación tributaria, si el mismo ente encargado de la función recaudadora, fiscalizadora del Estado, es juez y parte, en el asunto? Al dar inicio con su función, debe tomar en cuenta los derechos inherentes del ser humano, y después del contribuyente que en el caso concreto, solicitaba que se le resolviera con forme al derecho administrativo, al cual, amparaba su actuar. ¿Cómo delegar a un órgano jurisdiccional la actuación administrativa, basados en el cambio de rama del conocimiento? Si para ello deben tomarse de base las normas que establecen los parámetros legales a seguir, verificándose, así el cumplimiento o incumplimiento en la praxis de la norma que resulta vigente, para la iniciación del vínculo jurídico con el Estado, pero resultando ineficaz para quien busca una justicia que le brinde seguridad y certeza.

La Corte de Constitucionalidad, debe proteger la Constitución de la República de Guatemala, y ello significa, que todo lo preceptuado en la misma, debe hacerse valer, conforme las garantías otorgadas a todos los sujetos a la misma. Pero para que en conjunto puedan respetarse dichos derechos, debe primero constituir y defender un Estado de Derecho, que indique certeza al saber de qué manera serán protegidos o defendidos sus derechos contra las arbitrariedades que no deben ampararse en criterios erróneos.

CAPÍTULO III

DERECHOS HUMANOS DEL CONTRIBUYENTE COMO LIMITANTES AL PODER IMPERIO SANCIONATORIO DEL ESTADO

1. El poder del Estado en el Derecho penal (*Ius Puniendi*):

Para la doctrina de la Ilustración el *Ius Puniendi* es una fuente de peligro para los derechos fundamentales, por lo que es necesario contar con arreglos institucionales para controlar el peligro. Los derechos fundamentales constituyen el marco normativo para el control judicial del ejercicio del *Ius Puniendi*⁴⁴

El habeas hábeas es el arreglo institucional más obvio de control del *Ius Puniendi* en la medida en que la privación de libertad es el modo primario de su ejercicio, tanto en lo que respecta a las normas punitivas como al proceso penal. Siendo los derechos fundamentales configuran los límites del derecho penal. El *Ius Puniendi* no es un peligro, sino un medio de protección de los derechos fundamentales, y de ellos, ya no se derivan prohibiciones de su ejercicio, sino deberes de punición.⁴⁵

Por lo que la postulación de un deber de protección de los derechos fundamentales, que puede incluir un deber de ejercicio del *Ius Puniendi* como deber institucionalmente equiparable a la prohibición de afectación de esos derechos, implica dos consecuencias básicas:

- a) La exigencia de arreglos institucionales para el control judicial del cumplimiento de ese deber de ejercicio, equiparables a los arreglos propios del control judicial de su limitación.
- b) La aceptación de la posibilidad de un conflicto entre un deber de ejercicio del *Ius Puniendi* y cualquiera de los estándares normativos limitadores del mismo, que eventualmente pudiera resolver a favor del primero.⁴⁶

Es por ello, que a través del poder imperio del Estado, se exige a los sujetos pasivos su obligación, para cumplir con sus fines. Si el propio, Estado es creado, por los administrados, desde el momento que delegan su poder y son representados por legisladores que para beneficio del país, crean impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, a efecto sean los destinatarios, quienes disfruten de los servicios que por obligación y fin de su función deben prestar, para así cumplir con el bien común.

⁴⁴ Ballesteros, Jesús. **Derechos Humanos**, pág. 319

⁴⁵ **Ibíd.**, pág. 320

⁴⁶ **Ibíd.**, pág. 321

2. Sujeto pasivo de la obligación y los derechos que lo protegen

Es el sujeto obligado al pago de la obligación tributaria, que el legislador tuvo presente al momento de hacer las normas, dicho de otra forma no es más que el contribuyente que tiene la obligación de hacer efectivo el pago de los tributos a favor del sujeto activo, para el sostenimiento del presupuesto del Estado de acuerdo a su capacidad de pago.⁴⁷

El sujeto pasivo es el titular de los derechos humanos y para que estos sean efectivos y se hagan cumplir de la misma forma éste debe cumplir con sus obligaciones tributarias ante el sujeto activo propietario del tributo, quien actúa en calidad de acreedor del mismo. Ya que la inexistencia de un sujeto pasivo obligado a cumplir el pago del tributo frente al sujeto activo propietario de los derechos, éste no puede exigir prestación alguna a ninguno, debido a que no hay ningún sujeto pasivo de la obligación tributaria. Debido a lo anterior es preciso mencionar que los derechos por parte del sujeto activo no son tales, o que si acaso lo son, no tienen el sentido y efectividad, porque su goce y ejercicio no es abastecido con ninguna prestación de persona alguna.⁴⁸

“La obligación, el deber o el débito implica una prestación que puede consistir en: a) omitir conductas violatorias o impeditivas del derecho que titulariza el sujeto activo: b) cumplir una prestación positiva de: 1) dar algo, o 2) hacer algo a favor del sujeto activo.”⁴⁹

La trinidad obligacional se desglosa así, según los casos:

- a) Prestación negativa o de omisión, o de no hacer.
- b) Prestación positiva de dar algo.
- c) Prestación positiva de hacer algo.

En la medida que se proponga un derecho personal determinado, será necesario determinar con exactitud cuál es el sujeto pasivo ante el que su titular puede hacer exigible el goce y ejercicio, y cuál la obligación que aquel sujeto debe cumplir a su favor.

No hay que ser extremista en cuanto a los derechos en deslizarse desde la titularidad de cada derecho hasta el otro extremo de la relación de alteralidad que todo derecho, para ser tal, recaba: o sea, desde el derecho que tiene como sujeto activo al ser humano, hasta el contribuyente frente al

⁴⁷ Bidart Campos, Germán. **Ob. Cit.**, pág.6

⁴⁸ Bidart Campos, Germán. **Ob. Cit.**, pág.7

⁴⁹ Bidart Campos, Germán. **Ob. Cit.**, pág.7

cual es exigible, y hasta la prestación obligacional con que tal sujeto pasivo se halla gravado para dar satisfacción al derecho del sujeto activo.⁵⁰

Los derechos personales se enuncian así: a todo derecho personal le corresponde reciprocidad una obligación; todo derecho personal titularizado por un sujeto activo tiene frente a sí un sujeto pasivo cargado con una obligación cuyo cumplimiento da satisfacción al derecho.⁵¹

Para concluir, con el sujeto de la obligación, amparado por los derechos humanos, desde el momento en el cual se configura el hecho generador, puede decirse que primero debe cumplir con su deber, establecido en la Constitución Política, que consiste en pagar al fisco, en caso de sufrir una vejación, es allí el momento por el cual se activan y se deben hacer valer los derechos que le son inherentes. Es por ello, que a manera de ejemplo se muestra un caso concreto, por el cual, la institución jurídica última, hizo valer los derechos de una persona, que siendo acusada de un delito de defraudación tributa

3. Derecho tributario sancionatorio y el sujeto pasivo

Uno de los pilares sobre los que reposa la razón de ser del Estado es su pretensión de monopolizar el uso de la fuerza con la finalidad de asegurar la paz social, evitando la venganza privada y protegiendo a los ciudadanos frente a lo que sería la tiranía del poderoso frente al débil. El monopolio del uso de la fuerza convierte al Estado en el único legitimado para responder con violencia frente a la comisión de los delitos. La manifestación más evidente de esta violencia es el poder estatal para imponer penas y medidas de seguridad.⁵²

El poder sancionatorio no puede depender del criterio arbitrario de quien en nombre del Estado decide la imposición de sanciones. La decisión de qué conducta merecen sanción debe ser asumida por el Organismo Legislativo, quien representa a los ciudadanos. Esta decisión debe plasmarse en una ley escrita, que defina con la máxima precisión cuáles conductas son prohibidas y determine la sanción aplicable por infringir esta prohibición. Así, la prohibición ha de ser previamente conocida por los ciudadanos, quienes sólo podrán ser sancionados si infringen las normas descritas en las leyes. Todo esto queda recogido en el principio de legalidad que fija cómo se han de establecer las prohibiciones penales.⁵³

⁵⁰ Bidart Campos, Germán. **Ob. Cit.**, pág.8

⁵¹ Bidart Campos, Germán. **Ob. Cit.**, pág.9

⁵² Gurfinkel de Wendy, Lilian y Ángel Russo, Eduardo. **Ilícitos tributarios**, pág. 12

⁵³ **Ibíd.**, pág., 13

El poder sancionador implica la vulneración de derechos fundamentales de la persona, como la propiedad, la libertad, y en algunos casos hasta la vida. Esta vulneración sólo se puede justificar como mal necesario para poder asegurar la paz social y los derechos fundamentales del resto de los ciudadanos. De esta manera, el Estado sólo podrá sancionar cuando sea estrictamente necesario, tal y como postula el principio de intervención mínima.⁵⁴

En por ello, que puede concluirse, que la sanción sólo se podrá imponer en la medida en la que el infractor tenga capacidad de ser culpable, entendido dicho concepto como la capacidad de haber elegido realizar una conducta que lesiona o pone en peligro bienes jurídicos fundamentales. De ésta forma no se podrá responsabilizar penalmente a las personas por hechos que no hayan cometido, ni por tipos que no estén regulados, ni por hechos ni por aquellos que no hubiesen podido prever su comisión.

El Estado protegerá a los infractores y a los supuestos culpables de cometer un delito, para que no sean susceptibles de violaciones contra los derechos que la misma ley jerárquica superior demanda, tal es el caso, que en Guatemala se configuran los siguientes, según artículos 358 A, B, C, D, del Código Penal se son: Defraudación tributaria, casos especiales de defraudación tributaria, apropiación indebida de tributos, resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.

Para verificar si el Estado usa su poder arbitrariamente es menester revisarlo en la práctica, es por ello que se muestra, a un contribuyente que hace valer sus derechos, y como la Corte de Constitucionalidad acciona su potestad de hacer cumplir las normas instituidas en la Constitución Política de la República:

SENTENCIA DE INCONSTITUCIONALIDAD No. 1555-2001

Examina: La acción de inconstitucionalidad parcial de los artículos 15 y 16 del Decreto 30-2001 del Congreso de la República que reforman los artículos 27 y 264 del Código Procesal Penal

Promovida: Por el comité coordinador de asociaciones agrícolas, comerciales, industriales y financieras.

Violación: De los artículos 2, 3, 12, 14, 17, 44, 141 y 203 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

⁵⁴ **Ibíd.**, pág. 14

Argumentos:

Accionante: Se establece una amenaza de restricción al derecho de libertad, mediante la imposición de un requisito de pago previo para sustituir la prisión provisional por un supuesto incumplimiento de prestaciones dinerarias o deudas; aparte de que su texto literal pretende hacer una referencia al indicarse que “*a que se refieren los artículos 358 “A”, 358 “B”, 358 “C” y 358 “D”*”, omitiendo señalar o indicar a qué ley pertenecen dichos artículos; se condena al contribuyente al pago de la supuesta deuda a favor de la Administración Tributaria o de la institución estatal respectiva, sin que éste haya sido previamente citado, oído y vencido en proceso legal ante juez competente; y se obliga al contribuyente a pagar, previo a obtener el beneficio de la suspensión condicional de la persecución penal, los tributos que a juicio de la Administración Tributaria, son los defraudados o retenidos (adeudados) por el contribuyente; responsabilizándosele anticipadamente como autor de un delito sin que haya sido declarado responsable jurídicamente en sentencia penal debidamente ejecutoriada; además, presupone que por una deuda tributaria cabe una persecución penal que puede desembocar en la pena de prisión prevista en “*los artículos 358 A, 358 B, 358 C y 358 D*”, en violación del artículo 17 párrafo segundo de la Constitución; en el artículo 16 impugnado se regula se obliga al contribuyente a caucionar un monto que la administración tributaria aduce como omitido, adeudado o no pagado, para que éste -el contribuyente- recupere su libertad en un proceso penal en el que todavía no se le ha juzgado ni condenado; y se violan los artículos 28, párrafo tercero y 221, segundo párrafo, de la Carta Magna, que establecen la prohibición constitucional del “*solvet et repete*”, inobservada en la regulación impugnada; los artículos impugnados establecen además una subordinación del juez de acatar el valor de los impuestos retenidos o defraudados que la autoridad tributaria determine, con lo cual se viola el principio constitucional de no subordinación de poderes previsto en el artículo 141 de la Carta Magna; pues delegan en la autoridad tributaria la determinación del valor de los impuestos retenidos o defraudados, extremo que exclusivamente le corresponde a los tribunales de justicia -porque es un elemento esencial del juzgamiento y condena- y no a la autoridad tributaria, con lo cual se viola el artículo 203 de la Constitución.

Resolución de la Corte de Constitucionalidad:

De acuerdo con los principios de seguridad y certeza jurídicas que deben revestir todas aquellas normas de derecho penal, dichas normas deben describir con suficiente precisión y determinación, qué es todo aquello que está prohibido, y qué consecuencias tiene la realización de la conducta prohibida (*lex certa*), requisitos éstos, que también deben concurrir en función del adecuado juzgamiento, en las normas instrumentales penales. Siendo que en el caso concreto, la expresión “*a que se refieren los artículos*

358 'A', 358 'B', 358 'C' y 358 'D'"" refleja indeterminación concreta sobre la pertenencia de dichas normas a un cuerpo normativo específico, tal expresión resulta violatoria de la seguridad y certeza jurídicas garantizadas para el juzgamiento penal en los artículos 2 y 17 constitucionales; razón por la cual tal expresión debe excluirse por inconstitucional, del ordenamiento jurídico guatemalteco, y así debe declararse en esta sentencia.

El artículo 14 de la Constitución contiene una garantía referida a que toda persona debe presumirse inocente, en tanto no se le haya declarado responsable, en sentencia judicial debidamente ejecutoriada. En ese sentido, la jurisprudencia de este tribunal, refiriéndose a tal garantía, ha considerado que ésta *“constituye una presunción iuris tantum dirigida a garantizar al sindicado que no podrá sufrir pena o sanción que no tenga fundamento en prueba pertinente, valorada por un tribunal con eficacia suficiente para destruir la presunción y basar un fallo razonable de responsabilidad”* (Expediente 1011-97).

Tomando como base lo anterior, se aprecia que el límite que se pretende regular en la norma impugnada, referido a que la medida sustitutiva de caución económica para el evento de procesos instruidos por los delitos de defraudación tributaria, defraudación aduanera y contrabando aduanero debe concederse *“siempre y cuando la misma no sea inferior al cien por ciento (100%) de los tributos retenidos o defraudados, así como los recargos, multas e intereses resarcitorios, que a petición del Juez determine la administración tributaria”*; carece de razonabilidad y atenta contra la presunción de inocencia contenida en el artículo 14 del texto matriz, pues sin tomar en cuenta que el proceso penal no está en su etapa conclusiva, se impone como condición para el otorgamiento de una medida sustitutiva de caución económica, el pago de un mínimo del cien por ciento de los tributos que se denuncia como retenidos o defraudados, así como los recargos, multas e intereses resarcitorios, lo que configura un pago anticipado de una sanción económica que implícitamente debe cumplir el procesado para gozar de una medida de sustitución, lo cual resulta ser un contrasentido del espíritu de la norma que regula de manera general el goce de las medidas de sustitución de la prisión preventiva, que se hace más evidente si se atiende al hecho de que en el momento procesal en el que se decide el otorgamiento de una medida sustitutiva de prisión, aún no se ha determinado la culpabilidad del imputado; y aparte de ello, en contraposición a dejar al arbitrio del juez quien de una manera racional decide sobre la procedencia del otorgamiento de una medida sustitutiva de prisión de acuerdo con los parámetros generales que fija el propio Código Procesal Penal, la norma impugnada condiciona el raciocinio judicial respecto de dicho otorgamiento, a una determinación (de una suma dineraria) que debe hacer una autoridad que carece de potestad jurisdiccional, segregándose con ello la potestad de juzgamiento que a los jueces ordinarios ha conferido el artículo 203 de la Constitución.

Así debe resolverse en esta sentencia al hacer el pronunciamiento legal correspondiente.

Análisis:

En cuanto a los límites de los derechos humanos a situaciones arbitrarias del Estado:

El órgano legislativo, debe de cuidar el proteger los derechos de todos los habitantes, máxime en materia penal, puesto que no puede tomarse como culpable a quien no ha sido citado, oído y vencido.

Es evidente de cómo se puede violar un derecho implícito, hasta por los mismos legisladores, pero para ello, existen normas, basamentos de los cuales puede sujetarse quien se considera agredido.

Es por ello, que cabe cuestionarse si en Guatemala, se defienden o se cumplen con lo preceptuado en la norma tanto constitucional como ordinaria y reglamentaria, ¿cómo determinar si todos los ámbitos de aplicación e interpretación son correctos?

Lo único que tiene los guatemaltecos, es defenderse del ente que en primer lugar es su protector, quien a veces, por cumplir con sus funciones sobre pasa las mismas incurriendo en abuso de poder, o desviaciones de poder, que lo único que resulta de volverlo a su lugar, es utilizar adecuadamente, los recursos en tiempo, los basados en principios y derechos determinados por un verdadero Estado de Derecho, el cual debe de regir un país. Es por ello, que las herramientas existen, solamente es saberlas aplicar, el problema consiste en la falta de conocimiento, y en el poco interés de utilizarlas bien a la hora de hacerlas cumplir competentes instituciones jurídicas del Estado.

Es importante resaltar, que el Estado ha reconocido los derechos fundamentales de los ciudadanos, los cuales implican los derechos de los contribuyentes, los cuales gozan protección y reconocimiento del Estado, que se logra a través del mantenimiento de la legalidad tributaria. En el momento en que los deberes tributarios son infringidos, la persona aún resguarda su calidad como persona humana, y debe ser tratada como tal en cualquier proceso, respetándose y aplicándole los derechos inherentes a ella, sin menoscabo de los mismos.

CONCLUSIONES

1. Todos los sucesos históricos han demostrado el incesante desafío del ser humano de hacer valer su autonomía y libertad, ante todos los que le rodea, por ello, instituye normas reguladoras que proteja cada uno de sus actos, los que deben ser reflejados en el sistema político del Estado.
2. Los derechos humanos son **libertades**, facultades, valores básicos, que ostentan los seres humanos, por el simple hecho de serlo, que han sido constituidos dentro de ordenamientos al positivizarse los mismos, como respuesta a su determinación, siendo indispensables para el mejor vivir de los hombres en sociedad, dentro de un Estado.
3. Los derechos humanos, se caracterizan por ser inalienables e inviolables, están basados en la dignidad del ser humano, para que se verifiquen necesitan del Estado de derecho quien será el garante para su satisfacción, plasmando dichas garantías en la Constitución Política, la que se ubica en la cúspide del ordenamiento jurídico otorgando validez material y formal a las demás normas que integran el ordenamiento jurídico, para cumplir así, con la protección a los derechos humanos.
4. Los atributos de las personas, dignidad, igualdad, libertad, autonomía, son el pilar de todos los sistemas democráticos, los derechos humanos serán eficaces en la medida de que se verifique su estricto cumplimiento en las instituciones del Estado, y se guíen por lo establecido por el ordenamiento jurídico, para que con ello exista una seguridad y certeza jurídica.
5. Los sujetos pasivos de la obligación tributaria, cuentan con garantías constitucionales que permiten su desarrollo en el ámbito jurídico, y para hacerlos valer, es necesario que se cumpla con los principios establecidos en las normas tributarias, a fin de mantener el cumplimiento real de lo que la Constitución establece.
6. Es obligación de los ciudadanos contribuir al gasto público y, es obligación del Estado velar por el bienestar de los ciudadanos, establecer los tributos en cumplimiento y con respeto del contenido formal y sustancial del principio de legalidad tributario. Por lo que existen derechos fundamentales que deben ser no sólo reconocidos por el Estado, si no también garantizados a los contribuyentes en todo proceso, aún cuando éstos han sido infractores de la legislación tributaria o se encuentren procesados por su posible responsabilidad por delitos o infracciones tributarias.
7. El poder sancionatorio no puede depender del criterio arbitrario de quien en nombre del Estado decide la imposición de sanciones, la decisión de qué

conducta merecen sanción debe ser asumida por el Organismo Legislativo, quien representa a los ciudadanos. Esta decisión debe plasmarse en una ley escrita, que defina con la máxima precisión cuáles conductas son prohibidas y determine la sanción aplicable por infringir esta prohibición.

BIBLIOGRAFÍA

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente 1984.

Código Tributario y sus reformas, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, 1991.

Libros:

BALLESTEROS, Jesús. Derechos humanos, España: Ed. Tecnos. 1992.

FERRAJOLI, LUIGI. Derecho y razón, 3era. ed; Madrid: Ed. Trota, 1998.

GALVIS ORTIZ, Ligia. Comprensión de los derechos humanos, 3ra. ed; Colombia: Ed. Aurora, 2005.

GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos. El Principio de Capacidad Contributiva, Argentina: Ed. Depalma. 2000.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. Derecho Tributario. Tomo I, Argentina: Ed. De Palma, 1997.

GUILLIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero, 9na ed; Argentina: Ed. Depalma, 2004.

GURFINKEL DE WENDY, Lilian y ANGEL RUSSO, Eduardo. Ilícitos Tributarios, 2da. ed; Argentina: Ed. Desalma, 1,993

MARINA, José Antonio y VALGOMA, María. La lucha por la dignidad, 2da. ed; España: Ed. Anagrama, 2001.

MARTINES PUJALTE, Antonio Luis. Los Derechos Fundamentales, Argentina: Ed. Del Puerto. 2003.

MATA VELA, José Francisco y ENRIQUEZ, Carlos. Manual de Derecho Penal Guatemalteco, parte general, Guatemala: Ed. Artemis Edinter, 2001.

Oficina de Colombia del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los
Derechos Humanos, Colombia 2,004.

PACHECO, Eusebio. Los derechos humanos. Documentos básicos, Chile: Ed.
Jurídica de Chile, 1992.

PEREIRA-OROZCO, Alberto y RICHTER, Marcelo. Derecho Constitucional, 2da.
ed; Guatemala: Ed. De Pereira, 2005.

PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique, Derechos humanos, Estado de Derecho y
Constitución, Madrid, España: Ed. Tecnos, 2005.

PÉREZ ROYO, Javier. Curso de Derecho Constitucional, Madrid, España: Ed.
Marcial Pons, 2005.

POLO, Luis Felipe. Fundamentos filosóficos de los derechos humanos,
Guatemala: Ed. Arte Nativas, 2000.

Seminario en Latinoamérica de Teoría Constitucional y Política. Los derechos
fundamentales, Argentina: Ed. Puerto, 2003.

THESING, Josef. Estado de derecho y democracia, 2da. ed; Argentina: Ed.
Konrad Adenauer Stiftung, 1999.

VILLAREAL, Beatriz. Hablemos de Derechos Humanos, Guatemala: Ed. Oscar De
León Palacios, 2003.

VILLEGAS, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario,
Argentina: Ed. Depalma, 1,997.

LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD E IGUALDAD TRIBUTARIOS. LA PROPORCIONALIDAD Y RAZONABILIDAD TRIBUTARIAS

Por:

*Carlos Francisco Cabrera Bravo
Sandra Lorena García Recopachí
Welter Ubiel Lucero Ruano
Manuel Isaías Pol Velásquez
Alida de María Villeda Villeda*

INTRODUCCIÓN

El Derecho a la Propiedad privada es el fundamento en el cual descansa el desarrollo de Occidente, la democracia y las Constituciones modernas lo consagran como un Derecho Fundamental. Sin embargo, no por eso puede ser considerado como un Derecho Absoluto, exento de limitaciones impuestas a las facultades inherentes que lo comprenden.

La actividad tributaria ejecutada por el Poder Tributario, es en esencia repulsiva para los particulares. La imposición tributaria y la actividad extractiva del Estado por medio del Poder Tributario constituyen en la República de Guatemala una limitación legal al Derecho de Propiedad, tal como queda plasmado en el artículo 464 del Código Civil, dado que el artículo 135 inciso d) de la Constitución Política de la República como deber cívico impone el contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley. La forma prescrita de acuerdo con la ley y atendiendo a los fines fiscales de los Tributos, creados exclusivamente por el Congreso de la República, es a través del pago de los mismos.

Sin embargo, el Congreso de la República no puede imponer cualquier contribución a los particulares, sino que la misma debe estar sujeta a principios de carácter sustancial tanto en lo relativo a su creación como en cuanto al contenido de las normas.

Estos vienen a ser los **Principios Constitucionales Tributarios** tales como la Legalidad, Generalidad, Igualdad, Equidad y Justicia, Razonabilidad, Capacidad Económica, No Confiscatoriedad, Proporcionalidad, los cuales no pueden ser interpretados en forma aislada el uno del otro, aunque para fines didácticos la Doctrina ha dado cierta autonomía a cada uno.

El caso es que no opera plenamente el uno sin el apoyo del otro, por lo que en los últimos tiempos se les ha denominado en cuanto a los que constituyen límites materiales a la imposición, Principios de Justicia Tributaria.

Este trabajo que se origina como requisito para cumplir con el currículo académico del Programa de Maestría en Derecho Tributario de la Universidad de San Carlos de Guatemala, no pretende ser exhaustivo, sobre todo por las limitaciones en cuanto a extensión ha dado la cátedra; sin embargo, se busca que el lector aprecie las interrelaciones entre un principio y otro y como se envuelven los unos a los otros, se abarcan y se integran para propósitos interpretativos específicos en atención a garantías Constitucionales a favor de los particulares y su interés concreto de salvaguardar su propiedad frente al poder de imperio del Estado.

CAPÍTULO I

PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA

1.1 LA POTESTAD TRIBUTARIA:

1.1.1 DEFINICION:

La potestad tributaria o poder tributario se puede definir como, la facultad que tiene el Estado de exigir de las personas que se encuentran dentro de su jurisdicción, las contribuciones para el sostenimiento de los gastos públicos. Para **Giuliani Fonrouge**, “la expresión poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.”⁵⁵

Micheli, citado por **Giuliani Fonrouge**, “señala que frecuentemente se habla de poder tributario o poder de imposición para individualizar la acción del ente público en el momento de la exacción tributaria y para distinguir la acción legislativa en cuanto se dirige al establecimiento de normas tributarias y la acción administrativa dirigida a aplicar dichas normas.”⁵⁶ Lo anterior significa que, el poder tributario, consiste no solo en la facultad del Estado de crear los tributos, mediante las leyes correspondientes, que será el poder normativo tributario; sino que también de la acción en sí de la exacción tributaria.

Ahora bien, como se ha visto de las definiciones anteriores, el Estado es el facultado, tanto para crear como para exigir tributos, por lo que cabe preguntarse: “¿de dónde proviene esta facultad?” Para el efecto, **Bielsa** citado por **Giuliani Fonrouge**, “ha combatido el criterio de que la soberanía constituye el fundamento del poder tributario. Considera que la soberanía es política, antes que jurídica y corresponde a la idea de Estado como entidad de derecho internacional; por otra parte, la soberanía es una e indivisible y pertenece a la Nación misma, esto es, al pueblo, y no se refleja en las actividades del Estado sino en la Constitución.”⁵⁷

⁵⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero Volumen I, pág. 329

⁵⁶ **Ibíd.**, pág. 330

⁵⁷ **Ibíd.**, pág. 331

1.1.2 CARACTERES DEL PODER TRIBUTARIO:

Según **Carlos Giuliani Fonrouge**, los elementos esenciales del poder tributario, son los siguientes: abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable.

- a. **Abstracto:** la existencia del poder tributario no requiere un ejercicio precedente al cumplimiento de la obligación.
- b. **Permanente:** el poder tributario es inherente al Estado, que deriva de la soberanía que le ha sido delegada y en tanto subsista el Estado, habrá poder de gravar.
- c. **Irrenunciable:** El Estado no puede desprenderse de este atributo esencial. De todas formas, de acuerdo a la Constitución Política de la República de Guatemala, ningún funcionario público puede renunciar a los actos de su competencia, sin incurrir en responsabilidad.
- d. **Indelegable:** El ejercicio del poder tributario por delegación del poder constituyente, corresponde únicamente al Estado y la delegación del mismo, está prohibido.

De lo que se ha expuesto, el poder o facultad tributaria corresponde únicamente al Estado, quien ejerce tal facultad en virtud del poder público que le ha delegado el pueblo. Por otra parte, la Constitución Política de la República de Guatemala, establece en su artículo 135 inciso d, el deber ciudadano de contribuir a los gastos públicos. En consecuencia, dentro del marco del estado de derecho, el poder tributario existe jurídicamente sólo en virtud de la Constitución y dentro de los límites allí establecidos.

Se ha considerado necesario referirse al poder tributario, puesto que el mismo deriva necesariamente del principio de legalidad, en virtud que únicamente mediante la Ley Fundamental es que se le otorga tal facultad al Estado, la cual no es ilimitada, existiendo límites también constitucionales, dentro de los cuales el Estado debe desarrollar tal potestad, encontrando como primer límite a la potestad tributaria del Estado, la legalidad, principio que establece que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca "*nullum tributum sine lege*", al cual nos referiremos a continuación.

1.2 CONTENIDO DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

1.2.1 DEFINICION:

El principio de Legalidad tributaria tiene su esencia en la primacía de la Ley, esto significa que toda norma de índole tributario debe encontrarse regida, tanto en su creación, aplicación y procedimientos, sin contrariar el principio de jerarquía constitucional y además, de haberse sancionado por el Órgano competente y mediante el procedimiento previamente establecido. El doctor **Luis Illanes**, citado por **Jorge Mario Castillo González**, lo define como *“La limitación a la potestad tributaria del Estado, consistente en prescribir en la Constitución que solo por la Ley se pueden establecer tributos.”*⁵⁸

Por su parte, **Fernando Pérez Royo**, indica que *“La primera regla sobre la producción normativa en materia tributaria es la del principio de legalidad tributaria, que aparece como la clave de bóveda del edificio de fuentes del Derecho en este ámbito. Según dicho principio, podemos decir abreviadamente, es necesaria una Ley formal para el establecimiento de tributos.”*⁵⁹

En consecuencia, por el principio de legalidad tributaria se garantiza el derecho de las personas de que el ejercicio de poder tributario ejercido por el Estado, se encuentra limitado a que únicamente mediante una ley que haya sido sancionada por el Organismo del Estado autorizado para crear tributos y por los procedimientos legales previamente establecidos, pueda exigirse la exacción tributaria.

Por otra parte, el principio de legalidad, dice **Héctor Villegas**, *“halla su fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, por cuanto los tributos importan restricciones a ese derecho, ya que en su virtud se sustrae, a favor del Estado, algo del patrimonio de los particulares.”*⁶⁰ Esto significa que por tratarse de una cierta invasión por parte del Estado en la riqueza de los particulares, en un estado de derecho, este tipo de imposiciones únicamente pueden realizarse por medio de la ley. **Dino Jarach**, al respecto, indica que *“el Estado puede penetrar a su arbitrio en los*

⁵⁸ Castillo González, Jorge Mario. Derecho Administrativo. Pág. 111.

⁵⁹ Pérez Royo, Fernando. Derecho Financiero y Tributario. Pág. 44.

⁶⁰ Villegas, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Pág. 191.

*patrimonios particulares para sacar de ellos una tajada a su placer.*⁶¹

1.2.2 ALCANCE DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

El principio de legalidad debe prevalecer a todo el campo de creación de tributos, es decir, a los impuestos, tasas y contribuciones, ya que todos estos gravámenes conllevan una detracción de la riqueza de los particulares. Hemos visto que en la creación de los impuestos, el organismo legislativo es el órgano del Estado encargado para tal efecto, y en la Constitución Política de la República de Guatemala, también se faculta a las municipalidades la captación de recursos, pero previendo que esa facultad debe ajustarse al principio de legalidad establecido en el artículo 239 constitucional.

1.2.3 RESERVA DE LEY:

La reserva de ley, se refiere a que, para que una Ley sea válida debe ser creada por el órgano competente. Al respecto, **Héctor Villegas** indica: *“Sea que se piense que la producción de normas jurídicas es atribución exclusiva del Poder Legislativo, y no del Poder Ejecutivo (salvo que la propia Constitución le conceda a este último tal atribución), sea que se considere que tal facultad normativa del Poder Legislativo se reduce a algunas materias expresamente delimitadas, hay acuerdo en ambas posiciones en cuanto a que la creación y percepción de tributos está dentro de las materias reservadas a la ley (o sea, que es materia de competencia del Poder Legislativo).”*⁶²

Por otra parte, continúa indicando **Héctor Villegas** que: *“La Corte Suprema nacional ha dicho que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear los tributos necesarios para la existencia del Estado, es la más esencial de la naturaleza y objeto del régimen representativo republicano del gobierno, y que el cobro de un impuesto sin ley que lo autorice, es un despojo que viola el derecho de propiedad.”*⁶³

Debe existir entonces, un órgano estatal encargado de la facultad legislativa, respetándose el principio de la división de

⁶¹ Jarach Dino. Curso de Derecho Tributario. Pág. 75.

⁶² Villegas, Héctor. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Pág. 192.

⁶³ *Ibid.* Pág. 193.

poderes, que satisfaga la exigencia del principio “*no taxation without representation*” (ninguna imposición de contribuciones sin la representación) Al respecto, **Rodolfo Spisso**, al citar un fallo de la Corte (en Argentina) indica: “*Que entre los principios generales que predominan en el régimen representativo republicano de gobierno, ninguno existe más esencial a su naturaleza y objeto, que la facultad atribuida a los representantes del pueblo para crear contribuciones necesarias a la existencia del Estado. Nada exterioriza más la posesión de la plena soberanía que el ejercicio de aquella facultad, ya que la libre disposición de lo propio, tanto en lo particular como en lo público, es el rasgo más saliente de la libertad civil. Todas las constituciones se ajustan a este régimen, entregado a los congresos o legislaturas este privilegio exclusivo, pues, como lo enseña Cooley ‘en todo Estado soberano el poder legislativo es el depositario de la mayor suma de poder y es, a la vez, el representante más inmediato de la soberanía’*”⁶⁴

1.2.4 PREFERENCIA DE LEY:

Mediante este principio, se garantiza que cualquier tipo de disposición jerárquicamente inferior a la ley, no puede contradecir o tergiversar las normas que regulan las bases de recaudación del tributo, so pena de nulidad ipso iure. En este aspecto, las disposiciones reglamentarias únicamente se deben concretar a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos facilitadores de recaudación.

1.3 EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIO COMO LÍMITE FORMAL LEGISLATIVO.

Abordado anteriormente el tema del poder tributario, y entendido el mismo con las acepciones de potestad tributaria o poder imperio, definido como “*la facultad inherente al Estado para exigir tributos dentro de los límites establecidos por la Constitución, y que solo puede manifestarse por medio de normas legales*”⁶⁵ abordamos el análisis de que si el principio de legalidad se convierte en una manifestación del poder tributario, como límite formal legislativo, o como es considerada por otros, en una limitación constitucional al poder tributario.

⁶⁴ Spisso, Rodolfo. Derecho Constitucional Tributario. Pág. 193.

⁶⁵ José María Martín, *Derecho Tributario General*, Buenos Aires, Argentina, 1995. P. 92

El principio de legalidad, ha sido el bastión de protección del derecho de propiedad, con el cual se evita la discrecionalidad del gobernante, como lo establece **Rodolfo S. Spisso**, quien citando a **Loke**, expone: *“Que los gobiernos no pueden ser mantenidos sin una carga, y es apropiado que quien goza de sus cuotas de protección debería pagar su patrimonio de participación en tal mantenimiento. Pero debe ser con su propio consentimiento, es decir, el consentimiento de la mayoría, sea dado por ellos mismos o por los representantes por ellos elegidos; porque si alguien pretende el poder imponer y exigir tributos del pueblo por su propia autoridad y sin el consentimiento del pueblo, de ese modo se atropellaría la ley fundamental de la propiedad y subvertiría la finalidad del gobierno.* ⁶⁶

Pero por que es tan importante el principio de legalidad, como se estableció anteriormente, para la protección al derecho de propiedad se ha consagrado en las constituciones modernas y Guatemala no escapa a la misma, y siguiendo la teoría antes citada, expuesta por **Loke**, el principio encuentra su fundamento en que por medio del tributo *“se sustrae a favor del Estado una parte del patrimonio de los particulares. Siendo ello así, es indispensable que la creación de nuevos tributos o la modificación de los existentes sea consecuencia de la decisión de los órganos que en los regímenes democráticos representan la soberanía popular.”*⁶⁷

Después de analizar los términos anteriores, como bien apunta **Fernando Pérez Royo** al respecto *“Este principio es una figura comprensible en un sistema constitucionalista, que sirve como control de la constitucionalidad de la leyes y normas de carácter general, además que la reserva no es sólo un límite para el poder ejecutivo y su facultad reglamentaria, sino también sirve de freno al legislador, ya que la reserva le impone un límite el cual queda definido y en caso de violarlo estaría contrariando a la Constitución,*⁶⁸ y llegamos al punto medular de establecer cual es el verdadero fundamento del principio de legalidad, si éste funciona como un límite formal legislativo.

El aforismo latín citado anteriormente como *nullum tributum sine lege* y entendido que la ley se dicta, como expone **Loke** por voluntad del pueblo, el principio de legalidad o reserva de ley como se le denomina por doctrinarios argentinos, constituye un verdadero límite

⁶⁶ Rodolfo R. Spisso. *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires, Argentina. 1993. P. 192

⁶⁷ García Belsunce, *El principio de legalidad en el derecho tributario*. Argentina. 1995 p.170

⁶⁸ Fernando Pérez Royo; *Fundamento y ámbito de la reserva de ley en materia tributaria*, España 1972, Pág. 57

formal legislativo, toda vez, que solo el parlamento puede decretar impuestos, tasas y contribuciones especiales, porque solamente por medio de una ley formal se puede establecer los tributos.

El principio de Legalidad tributario, en mi opinión, como ley formal se constituye en la manifestación del poder imperio o potestad tributaria del Estado, pero al mismo tiempo se convierte el límite formal legislativo por medio del cual, solo a través de ley emanada del Congreso de la República se pueden crear los impuestos (reserva de ley) y en la creación de dicha ley se deben observar los demás principios constitucionales, que son los que en verdad se constituyen en limitaciones constitucionales al poder tributario como lo son la igualdad, , capacidad contributiva.

1.4 EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN LA CONSTITUCION GUATEMALTECA.

La Constitución Política de la República de Guatemala, en su artículo 239 consagra el principio de Legalidad tributaria, en los términos siguientes: *Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:*

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

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

Pues bien, ahora identifiquemos los elementos del principio de legalidad en nuestra constitución: a) la **reserva de ley**: ésta la encontramos en el primer párrafo de dicho artículo, en el término *corresponde con exclusividad al Congreso de la República*; y la cual establece que la única fuente creadora de tributos es la ley en sentido formal, decretada por el congreso de la República; y b) la **preferencia de ley**, la encontramos en el último párrafo que establece: *“son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo”*, la cual establece que la ley es superior a cualquier reglamento en materia tributaria.

La importancia de lo anterior, es establecer que el principio de legalidad que nos protege cumple con las dos aspectos que la doctrina mas reconocida ha establecido, y este son la reserva de ley y la preferencia de ley. Y es que nuestro principio de legalidad cubre muchos aspectos más que solo los dos anteriores, como lo son las necesidades del Estado y los principios de equidad y justicia tributaria, principios que servirán para establecer si el impuesto que se decreta por el congreso de la República por medio de la ley formal, ésta no vulnere otros principios constitucionales como lo son la igualdad, capacidad contributiva, razonabilidad, y la no confiscación.

Al respecto, la Corte de Constitucionalidad, dentro del expediente 247-97 estableció que: *“en materia tributaria la nulidad ipso jure incluye las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que transgredan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación de los tributos”*

1.5 ELEMENTOS DEL TRIBUTO CUBIERTOS POR EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

A este respecto, derivado de la Constitución italiana, se menciona que *“solo se requiere una ley formal para crear las instituciones tributarias, pero no parece exigir la misma para regular todos los elementos materiales del tributo”*⁶⁹

Al respecto expone **Villegas** *“que por el principio de legalidad o reserva en materia tributaria, la ley no debe limitarse a proporcionar directivas generales de tributación, sino que ella ha de contener al*

⁶⁹ Eusebio González, *Curso de Derecho Tributario*, España 1975 p. 148

menos, los elementos básicos y estructurales del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos necesarios para la fijación del quantum, así como las exenciones).”⁷⁰

Para reafirmar lo anterior, en la Constitución italiana se establece que *“siempre que se exige la ley para crear un tributo, en realidad se exige, así mismo, que en la ley que crea el tributo se defina todos, pero solo, los elementos fundamentales que sirven para individualizarlo y, concretamente, los siguientes: sujeto pasivo y activo del tributo y hecho imponible.*

Lo anterior reviste importancia toda vez que una parte de la doctrina establece que por medio de la ley solo se debe crear el tributo, sin importar la regulación de los elementos que lo fundamentan, criterio el cual sería contrario a la Constitución Guatemalteca, en la cual, por disposición del artículo 239 se deben determinar las bases de la recaudación.

A ese respecto, la Corte de Constitucionalidad, a través de la sentencia dentro del expediente 471-2000, estableció: *“la ley debe establecer cuales son los elementos esenciales del tributo, el objeto, sujeto, hecho generador, y compositivo, periodo fiscal, exenciones, base imponible, deducciones, descuentos, reducciones y recargos, sanciones e infracciones.”* Por lo tanto ley y solamente la ley puede ser fuente de las obligaciones tributarias.

Por todo lo antes expuesto, en base al principio de legalidad se pueden llegar a las siguientes conclusiones:

- a) Que el principio de legalidad tributaria dentro del Estado de Derecho, se convierte en un principio fundamental.
- b) Que dicho principio de legalidad es una forma de expresión de la ley formal, garantiza que el tributo no puede aplicarse de manera discrecional por la administración pública, convirtiéndose un límite formal legislativo.
- c) Que el principio de legalidad debe estar recogido en la constitución como ley fundamental.
- d) Que el Principio de legalidad es una manifestación del poder tributario, que garantiza el derecho de propiedad.

⁷⁰ Héctor Belisario Villegas, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Argentina 2005 p. 192

CAPÍTULO II PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA

2.1 ORIGEN DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA:

El autor **Giuliani Fonrouge**⁷¹, en relación al origen del Principio de Igualdad explica que *“El principio de Igualdad ante las cargas públicas es inseparable de la concepción democrática del Estado y recibió su primera formulación legal en el derecho público surgido de la Revolución Francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente; luego adquirió difusión universal y se orientó hacia el concepto de justicia de la tributación. En realidad había sido enunciado anteriormente por Adam Smith (en 1767), en sus conocidas máximas sobre la imposición, al decir que los súbditos debían contribuir al sostenimiento del Estado “en proporción a sus respectivas capacidades” y que calificaba de esta manera: “En la observancia u omisión de esta máxima, consiste lo que se llama la igualdad o desigualdad de la imposición.”*

Por su parte, el autor **Dino Jarach**⁷² explica que *“En la obra de A. Smith, el principio de igualdad se identifica con el canon de las facultades. En la obra de J. Stuart Mill y en una extensa serie de autores se integra en las doctrinas del sacrificio. Más recientemente la igualdad se estructura en el principio de la capacidad contributiva, concebida dentro del marco de una política económica de bienestar y que no admite las comparaciones intersubjetivas. Jurídicamente, también hay una evolución de la doctrina, de la jurisprudencia e – inclusive- de la legislación, en particular de las cartas constitucionales. Esta evolución culmina con la identificación del principio de igualdad con el principio de la capacidad contributiva, concebida ésta como la valoración política de una realidad económica y acompañada por la orientación progresiva de la tributación.”*

Por su parte, el autor **Héctor Villegas**⁷³ retrocede aun más en el tiempo, para ubicar el origen del Principio de Igualdad, cuando explica *“Los orígenes del Principio en estudio suelen remontarse a Aristóteles, quien propugnaba “tratar como igual a los iguales y a los desiguales*

⁷¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M. DERECHO FINANCIERO, Volumen I, PÁG. 371

⁷² Jarach, Dino, FINANZAS PÚBLICAS Y DERECHO TRIBUTARIO, pág. 299

⁷³ Villegas, Héctor Belisario, CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO, pág.

como desiguales” (La política, p. 94). Las enseñanzas y reflexiones del filósofo griego se referían al principio de “igualdad genérica” o sea aquel cuyo destinatario era el conjunto de personas consideradas en sí mismas. O la humanidad no leyó las sabias palabras del filósofo o, en todo caso, las despreció, lo que explica la existencia legal de la esclavitud por largos años, el inhumano trato a los pueblos vencidos, humillados y obligados a pagar tributos a los vencedores, el holocausto nazi y otras atrocidades por el estilo... En lo que hace a la igualdad tributaria, el postulado aristotélico puede ser adaptado, y en tal caso resulta también aplicable, ya que según su mandato, las personas, en tanto estén sujetas a cualquier tributo y se encuentren en iguales o parecidas condiciones relevantes a efectos tributarios, han de recibir el mismo trato.”

2.2 DEFINICIÓN DEL PRINCIPIO DE IGUALDAD:

De acuerdo a **Giuliani Fonrouge**⁷⁴, “el Principio de Igualdad no se refiere a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes se encuentran en análogas situaciones, de modo que no constituye una regla férrea, porque permite la formación de distingos o categorías, siempre que éstas sean razonables, con exclusión de toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.”

En un sentido similar, la Corte de Constitucionalidad al referirse al Principio de Igualdad establecido en el artículo 4º de la Constitución Política de la República de Guatemala, ha establecido “...el principio de igualdad, plasmado en el artículo 4º de la Constitución Política de la República impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma; pero para que el mismo rebase un significado puramente formal y sea realmente efectivo, se impone también que situaciones distintas sean tratadas desigualmente, conforme sus diferencias. Esta Corte ha expresado en anteriores casos que este principio de igualdad hace una referencia a la universalidad de la ley, pero no prohíbe, ni se opone a dicho principio, el hecho que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de clasificar y diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, siempre que tal diferencia tenga una justificación razonable de acuerdo al sistema de valores que la Constitución acoge...” (Gaceta No. 24, expediente 141-92, página 14, sentencia del 16 de junio de 1992).

⁷⁴ Giuliani Fonrouge, Carlos M. DERECHO FINANCIERO, VOLUMEN I, pág. 373

2.3 LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO ESPECIFICACIÓN DE LA IGUALDAD TRIBUTARIA

Existen varios autores cuyas doctrinas están dirigidas a identificar el Principio de Igualdad Tributaria con la Capacidad Contributiva, así mismo, existen otro grupo que los cataloga como principios autónomos.

Un claro ejemplo de esta dicotomía, es revisado por el Doctor **García Etchegoyen**⁷⁵ en un análisis de la doctrina y jurisprudencia italianas, en la que explica que *“En el momento de resolver cuestiones tributarias el Tribunal Constitucional Italiano se ha apoyado constantemente en el artículo 3º de la Constitución –Principio de Igualdad- a los fines de realizar el juicio de legitimidad de las normas cuestionadas ante su jurisdicción, utilizando el principio de capacidad contributiva como especificación – como criterio objetivo de comparación- para juzgar la igualdad o desigualdad de situaciones sometidas al tributo. Los principios de igualdad y capacidad contributiva, aun cuando ambos se encuentran expresamente consagrados en el ordenamiento constitucional, rigen planos diferentes. Mientras que el principio de igualdad es de aplicación a todo el ordenamiento, y por ello también al ámbito tributario, el principio de capacidad contributiva solo informa la materia tributaria...*

En la doctrina italiana pueden destacarse dos líneas de pensamiento bien diferenciadas en torno a la amplitud del principio general de igualdad: la tesis de ESPOSITO, que limita su función a una igualdad formal –igualdad ante la ley-, a la exclusión de discriminaciones fundadas sobre condiciones sociales como el sexo, la raza, la religión, ideas políticas, etc., y la tesis de MORTATI. –seguida por CRISAFULLI – que otorga carácter objetivo al principio de igualdad, superando la prohibición de basar distinciones sólo en las condiciones personales.

La tesis –que podría denominarse restrictiva- de ESPOSITO reduce al mínimo las posibles inconstitucionalidades, porque son contados aquellos casos en los que el legislador ordinario establece diferencias tributarias conforme a la raza, la religión el sexo o demás condiciones personales o sociales. La igualdad –según ESPOSITO- debe entenderse como abolición de los privilegios e igual sometimiento formal de los ciudadanos al ordenamiento jurídico; el principio de igualdad no estatuye que el contenido de la ley deba ser igual para

⁷⁵ García Etchegoyen, Marcos F., EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, pág. 43

todos, ni siquiera que los ciudadanos deban ser tratados igualmente en la ley, sino sólo que la ley debe tener igual eficacia formal para todos.

La virtud de la tesis de ESPOSITO se encuentra en el intento de dar un contenido autónomo al principio de igualdad, frente a aquellas posturas que lo vinculan con un conjunto de criterios a través de los cuales opera la norma general.

En opinión de Mortati, dejar al arbitrio del legislador la valuación de la diversidad de situaciones sobre las que se basan las distinciones legislativas significa vaciar de contenido el principio, porque muy pocas leyes serían revisables por el órgano jurisdiccional en su adecuación al Principio de Igualdad establecido en la Constitución Italiana.

La tesis de MORTATI y ESPOSITO, como así también las marchas y contramarchas de la jurisprudencia constitucional italiana, se debaten entre otorgar mayor discrecionalidad al legislador o mayor poder de revisión al órgano jurisdiccional. Así MORTATI entiende el principio de igualdad como una “supernorma” que no rige las situaciones jurídicas intersubjetivas, sino que opera sobre la disciplina de las relaciones. El principio de igualdad puede ser vulnerado no sólo por distinciones de tipo social o personal sino también por discriminaciones desprovistas de justificación objetiva en cualquier tipo de relaciones –inclusive económicas-, donde las distinciones normativas no son por sí mismas inconstitucionales, sino que serán sometidas a un juicio de razonabilidad ante la Corte Costituzionale. El principio de Igualdad es un principio general del ordenamiento, y su vulneración se produce sólo a través de la violación de los criterios a partir de los cuales le es permitido, o prohibido, al legislador realizar diferenciaciones.”

En materia tributaria, pretender que el Principio de Igualdad ante las Cargas Tributarias se desligue totalmente de la capacidad contributiva es imposible, toda vez que es criterio arraigado en la mayoría de ordenamientos jurídicos que la capacidad contributiva sirve como referente para estructurar las cargas tributarias, de manera que quienes tienen mayor capacidad contributiva deben tener una carga tributaria más alta, reflejando así la igualdad fiscal en función de la aptitud patrimonial de los contribuyentes.

En ese orden de ideas, la capacidad contributiva se constituye como la especificación del Principio de Igualdad ante las cargas tributarias, al servir como criterio de comparación para establecer la igualdad o desigualdad de un tributo a partir de la capacidad de un sujeto pasivo para soportar cargas tributarias.

No obstante, en un criterio distinto, el autor **Dino Jarach**⁷⁶ sostiene que *“el principio de capacidad contributiva, tal como se acepta en la actualidad, no es una medida objetiva de la riqueza de los contribuyentes, sino una valoración política de la misma. Esta valoración política implica instrumentar el impuesto sobre la base de los valores que conforman el acervo ideológico del gobierno. Ello excluye la posibilidad de un contraste entre los fines de la política fiscal, en el sentido de las finanzas modernas y el principio de igualdad identificado con el de la capacidad contributiva, puesto que ésta contempla todos los valores relevantes para la actividad del Estado. Con ello no se reduce el principio de capacidad contributiva a un cascarón vacío de contenido, ya que éste corresponde precisamente a los fines y propósitos de la política fiscal.”*

2.4 EL PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA EN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA:

El Principio de Igualdad se encuentra consagrado de manera general en el artículo 4º de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece *“En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí.”*

El Principio de Igualdad regulado en esta norma constitucional es de aplicación general a todo el ordenamiento, y por ello también en el ámbito tributario.

Así mismo, el Principio de Igualdad ante las cargas tributarias, se desprende de los artículos siguientes:

- Artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que en sus literales a) y d) establece: *“Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: a) Servir y defender a la Patria;...d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita en la ley;..”*
- El primer párrafo del artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece: *“El sistema tributario*

⁷⁶ Jarach, Dino, FINANZAS PÚBLICAS Y DERECHO TRIBUTARIO, pág.301

debe ser justo y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago...

En la Constitución Política de la República de Guatemala, aún cuando entre los Principios Constitucionales que rigen al poder tributario, el Principio de Igualdad no está consagrado de manera expresa, dicho Principio se desprende de las normas transcritas, toda vez que el Principio de Igualdad está íntimamente ligado a los Principios de Justicia y Equidad, así como al de Capacidad de Pago, que como quedó dicho en los apartados precedentes constituye una especificación del Principio de Igualdad.

CAPÍTULO III PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

3.1 DEFINICIÓN DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA

La proporcionalidad Tributaria, o Principio de Proporcionalidad es a la vez un Principio Tributario y un criterio de estructuración de los Tributos que pretende en final término la armonización del Sistema tributario.

Proporcionalidad se entiende como Principio que limita la actividad legislativa, como todos los Principios Tributarios, en un sentido formal o material, en este caso material dado que regula el contenido de los tributos.

De acuerdo con **Héctor Belisario Villegas**, es un Principio que exige que la fijación de las contribuciones de los habitantes sean en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad económica o contributiva, de forma tal que el aporte no resulte desproporcionado en relación a ella. Un Tributo es Proporcional cuando su alícuota es constante, cualquiera que sea la cantidad gravada.⁷⁷

3.2 PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA Y PROGRESIVIDAD TRIBUTARIA, SUS RELACIONES CON EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD ECONÓMICA, IGUALDAD Y NO CONFISCATORIEDAD. INTEGRACIÓN Y CRÍTICA A LA PROGRESIVIDAD COMO MEDIDA DE LA CAPACIDAD ECONÓMICA.

El énfasis que la doctrina hace sobre la relación entre la Proporcionalidad y la Capacidad Contributiva o Económica no es infundado. Como Principios no se deben comprender aisladamente, sino en un contexto unitario dentro del marco de la Justicia y Equidad Tributarias, como lo encuadra nuestra Constitución Política de la República en su artículo 243.

Haremos un breve paréntesis, que será explicativo para la exposición que se hará en los siguientes párrafos sobre la Capacidad Económica.

⁷⁷ Villegas, Héctor B. “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”. Págs. 205 y 206.

Eusebio González define la *Capacidad Económica* simple y llanamente como la aptitud para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos.⁷⁸

Esta se entiende en dos acepciones: (a) **Capacidad Económica Absoluta**, que es el fundamento de la imposición, aptitud genérica para pagar tributos; y (b) **Capacidad Económica Relativa**, que es una categoría más restringida, funciona como medida en función de la cual la determinación concreta y efectiva de capacidad económica para contribuir constituya una manifestación de hechos que la revelen una forma objetiva y real.⁷⁹

La Proporcionalidad requiere que el monto de los tributos exigidos a los sujetos pasivos de la Obligación Jurídica Tributaria esté en proporción a las manifestaciones de capacidad contributiva estos.

Eso último presenta grandes dificultades, porque la Capacidad Contributiva en sus dos acepciones, Absoluta y Relativa, es identificada por el Legislador por medio de índices directos e indirectos⁸⁰, que no pasan de tener para él un carácter meramente indicativo, redundando sobre la denominación de los mismos. Deben entonces revelar la riqueza sobre la cual puede recaer la imposición.

La forma en que dichos índices deben ser observados por el Legislador Tributario son referidos en la Doctrina por medio del Principio denominado como **“Normalidad”**, que **González** indica se le debe a **GIARDINA**. El autor español refiere ese principio en la significación de que a la hora de seleccionar el hecho imponible del Tributo el legislador debe tomar aquellos que en la generalidad de los casos puedan reputarse reveladores de capacidad económica real y efectiva.⁸¹ Esta regla también es aplicable tanto a la Proporcionalidad como a la Progresividad, en la acepción de criterios para la estructuración de tipos de gravamen.

El fundamento para calificar la Proporcionalidad y establecerla de acuerdo con la Equidad y la Justicia debe de ser la manifestación concreta, real –no solo aparente- y eficaz de aptitud para ser sujeto pasivo en la configuración y finalmente el pago de los tributos.

⁷⁸ González, Eusebio. “Curso de Derecho Tributario”. Pág. 158.

⁷⁹ González, Eusebio. Op.Cit. Pág. 161

⁸⁰ Ver Eusebio González, Op.Cit. Pág. 159. Índice Directo de Capacidad Económica es en sí la renta y el patrimonio, mientras que Índice Indirecto es la realización de gasto, el consumo.

⁸¹ González, Eusebio. Op.Cit. Pág. 160.

Diferimos en ese sentido de la sola aplicación del Principio de Capacidad Económica como presupuesto para la sola contribución de los gastos públicos, como lo enuncia **Eusebio González**, aunque haga la distinción entre Capacidad Económica Absoluta y Relativa, pues epistemológicamente el Principio de acuerdo con el autor español comprendería únicamente la primera acepción, configurándose la segunda por exclusión de elementos tras ser sometida a criterios de establecimiento de riqueza y la separación de su fuente generadora.

Esos criterios, de acuerdo con **González** serían los siguientes: “a. *La posibilidad de subjetivización que ofrecen algunos tributos respecto de la ponderación y subsecuente valoración de las cargas económicas que tenga el sujeto en comparación con su renta.* b. *La aplicación de la Progresividad como regla y criterio para estructurar los tipos de contribuciones.*”⁸²

Consideramos que el primer criterio, fuera de los Impuestos y específicamente de los personales y exclusivamente en cuanto al Impuesto Sobre la Renta, es muy difícil de aplicar. En cuanto al segundo caemos de nuevo en la discusión sobre la Progresividad como instrumento de justicia, obedeciendo al fin de la redistribución eficaz de la renta, atribución difícilmente dable a nuestro parecer.

No pretendemos que esta sea una interpretación radical o purista de la capacidad económica, pero para efectos de interpretación e integración Constitucional del Principio, dentro de un marco garantista únicamente podría entenderse como tal lo que se define como Capacidad Económica Relativa.

La importancia que atribuimos al fenómeno del pago se justifica porque después de la concurrencia del hecho generador y la Determinación Tributaria se suceden múltiples supuestos fácticos que se manifiestan finalmente en la extinción de la Obligación Tributaria en esa forma normal o en su no extinción. La no extinción puede verificarse como omisión de pago, error, o bien puede obedecer en última instancia a diversas motivaciones, tales como elusión, evasión, Defraudación Tributaria y por qué no, decididamente por falta de Capacidad Económica.

Es el pago, a nuestro parecer, el momento en que finalmente se debe cristalizar ese límite material a la Potestad Normativa Tributaria.

⁸² González, Eusebio. Op.Cit. Pág. 161.

Sin embargo durante el Proceso Legislativo debe ser considerado por el Legislador para establecer la sustancia del tributo - el hecho generador y las demás bases de recaudación- sobre actos que evidencien tal capacidad económica tomando como base criterios indicativos –no hay otra opción- objetivos, o sea que respondan a las efectivas posibilidades pecuniarias de la generalidad, sin hacer distinción entre el ingreso de los sujetos pasivos, sino más bien y obedeciendo al Principio de Igualdad del cual no debe resultar exorbitante, atendiendo a la Prohibición Constitucional de crear Tributos Confiscatorios.

De tal suerte, queda relacionado el Principio de Proporcionalidad al ámbito de la Igualdad Tributaria, por ser considerado una especificación de esa última contenida en el artículo 4º. Constitucional. Constituye de acuerdo con **Catalina García Vizcaíno** quien lo expresa en forma hermosa como *“una suerte de equidad vertical, es decir, sustenta las reglas a aplicar frente a circunstancias diferentes.”*⁸³

Respecto de la naturaleza Jurídica de la Proporcionalidad, aclara **Friedrich A. Hayek**, citando un aforismo de **A. Thiers**: *“La proporcionalidad es un principio; la progresividad, en cambio, resulta odiosa arbitrariedad.”*⁸⁴

Surge un a colación la controversia suscitada por la dicotomía reciente sobre la Proporcionalidad como criterio de estructuración de los tributos, como se afirmó, ante el auge de la Progresividad en los sistemas tributarios modernos.⁸⁵

La Progresividad se basa en que los tipos de gravamen varían aumentando progresivamente en la medida que varían, aumentando, las magnitudes de renta, patrimonio y eventualmente de gasto utilizadas como índices para cuantificar el tributo.⁸⁶

Sin embargo, circunscribiéndonos en este especial apartado al tema específico de la Proporcionalidad, esta en ningún sentido prohíbe o proscribire la Progresividad. Los sistemas tributarios, o regímenes

⁸³ García Vizcaíno, Catalina. “Derecho Tributario”. Pág. 297

⁸⁴ Hayek, Friedrich A. “Los Fundamentos de la Libertad”. Pág. 411.

⁸⁵ Ver en Héctor B. Villegas, “Manual de Finanzas Públicas”, Págs. 286 a 289. Define como sistema tributario el almacén financiero que se representa por el conjunto de tributos establecidos en un Estado en una época determinada. Estos son un reflejo de los puntos de vista y las aspiraciones de la colectividad en general, al interactuar con una Política Fiscal que los armonicen y delimiten como razonables y eficaces para la consecución de los fines para los cuales se instituyó el Estado, tanto para la recaudación fiscal y extra fiscal.

⁸⁶ García Vizcaíno, Catalina. Op.Cit. Pág. 163.

tributarios cuando se da el caso de falta de armonización en la Política Fiscal del Estado, se integran por la interacción de Tributos exigidos sobre la base de la Proporcionalidad y otros sobre la de la Progresividad.

Por todo lo dicho sobre la Proporcionalidad y específicamente su relación con el Principio de Igualdad por medio de la aplicación del Principio de Capacidad Económica visto desde la óptica no de la progresividad sino de la No Confiscatoriedad, debe de ser aceptada al igual que la Progresividad como criterio para estructurar los gravámenes en los Sistemas Tributarios.

Es indudable el carácter de principio que tiene la Proporcionalidad Doctrinariamente, sin embargo nos adherimos parcialmente a lo sustentado por el profesor **Eusebio González**, que considera la Progresividad aunada a la Capacidad Económica como especificaciones del Principio de Igualdad Tributario⁸⁷, adicionaríamos a lo dicho por el español, que la Proporcionalidad debe ser incluida en ese ámbito de integración.

⁸⁷ González, Eusebio. “Curso de Derecho Tributario”. Pág. 161.

CAPÍTULO IV

RAZONABILIDAD TRIBUTARIA

4.1 Definición de Razonabilidad Tributaria:

Es preciso recordar que el vocablo “razonable” deriva del latín “*rationabilis*”, adjetivo que significa arreglado, justo, conforme a razón. “*raisonnable*”, quiere decir que posee razón; el que piensa u obra de una manera que no puede censurarse, el que evidencia un juicio sano y normal.

La Razonabilidad es un principio constitucional y un límite al ejercicio de la potestad tributaria, **Catalina García Vizcaíno** cita a **García Belsunce** que indica que *“la razonabilidad como garantía constitucional de la tributación funciona: a) independientemente como garantía innominada y b) como complemento de integración o valoración del resto de las garantías constitucionales.”*⁸⁸

Rodolfo R. Spisso cita a **Linares**, quien manifiesta que *“el principio de razonabilidad de las leyes, entendido como una exigencia referida a la ley, que debe contener una equivalencia entre el hecho antecedente de la norma jurídica creada y el hecho consecuente de la prestación o sanción, teniendo en cuenta las circunstancias sociales que motivaron el acto, los fines perseguidos con él y el medio que como prestación o sanción establece dicho acto.”*⁸⁹

La razonabilidad tributaria es un principio que se encuentra inmerso en el artículo 243 Constitucional, al regular que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, por lo que las normas deben tener una base razonable, para el fin que se pretende por medio de la emisión de una norma tributaria y los medios empleados en ella para conseguir tal fin.

4.2 Razonabilidad como Principio Constitucional Tributario:

El principio de razonabilidad como principio constitucional tributario, debe ser una guía, tanto para el legislador como para el intérprete, que no puede evitarlo invocando situaciones de emergencia económica.

⁸⁸ García Vizcaíno Catalina, **Derecho Tributario**, tomo II, parte general, Ed. De Palma, Buenos Aires, 1997.

⁸⁹ Rodolfo R. Spisso, **Derecho Constitucional Tributario**, 1ª. ed. Ed. De Palma, Buenos Aires, 1993.

4.2.1 Límites Constitucionales Materiales al Poder Tributario:

Estos límites constitucionales al poder tributario son:

- a. De carácter general: que corresponden a los principio jurídicos de la tributación y en nuestro país han sido regulado en nuestra Constitución Política, y tienen el carácter de principios constitucionales, los cuales se encuentran regulados en los artículos 4, 28, 239 y 243.
- b. Por la organización política de los estados y de su coexistencia en el orden internacional, que se vincula con el problema de la doble imposición, que puede ser de carácter intranacional o internacional. Esta limitación también es conocida como de orden político; en Guatemala en los casos en que se de la doble o múltiple tributación interna, puede evitarse a través del planteamiento de la inconstitucionalidad de ley. En cuanto a la doble o múltiple tributación internacional, no puede alegarse en vista que nuestro país no ha ratificado ningún tratado internacional que sea referente a materia impositiva. a garantía constitucional. Giuliani Fonrouge manifiesta al respecto que “por aplicación del principio de razonabilidad, debería restringirse automáticamente el ámbito de ejercicio de los poderes tributarios de cada entidad, para hacer posible el desenvolvimiento armónico de todas, pero los intereses en juego, muchas veces antagónicos, y la aplicación de conceptos jurídicos divergentes, ha impedido ese resultado. El problema tiene raíces económicas y políticas y se complica por la inexistencia de un criterio único de tributación del poder tributario.”⁹⁰

4.2.2 La Razonabilidad en la Constitución Política de la República:

Catalina García Vizcaíno manifiesta que se alude a la razonabilidad en el Preámbulo de la Constitución, al invocar la protección de Dios, fuente de toda razón y justicia.⁹¹

Se puede hacer una comparación con nuestra Constitución Política en cuanto al Preámbulo que también invoca el nombre de Dios, y que por Gaceta número uno, expediente número 12-86, la Corte de Constitucionalidad manifestó que el mismo contiene una declaración de principios por la que se expresan los valores que los

⁹⁰ Fonrouge, Carlos M. Giuliani, **Derecho Financiero**, Volumen I, 9ª. ed. Ed. La Ley, 2004.

⁹¹ Ob. cit. p. 280.

constituyentes plasmaron en el texto. Tiene gran significación en orden a las motivaciones constituyentes, pero en sí no contiene una norma positiva, ni menos sustituye la obvia interpretación de disposiciones claras. Pero por su importancia puede constituir fuente de interpretación ante dudas serias sobre alcance de un precepto constitucional.

El principio de razonabilidad, se encuentra inmerso en el artículo 243 constitucional y significa que las reglamentaciones tanto legislativas respecto de los derechos y garantías constitucionales, deberán ser razonables, fijándole condiciones y limitaciones adecuadas al espíritu y a la letra de las normas, porque lo razonable es lo proporcionado al efecto, lo exigido por la igualdad y la equidad, lo armónico dentro del todo, lo equilibrado entre los extremos.

A diferencia del principio de legalidad, el de la razonabilidad hace a la sustancia o contenido normativo de la reglamentación que deberán estar inspirados en los otros principios constitucionales de carácter tributario, para lograr que el orden jurídico tributario asegure un orden de convivencia más justo y equitativo.

4.3 Autonomía de la Razonabilidad como Principio Tributario

4.3.1 Razonabilidad y Legalidad Tributaria:

El principio de legalidad tributaria puede resumirse que es la limitación a la potestad tributaria del Estado, consistente en prescribir en la Constitución que solo por la ley se pueden establecer tributos, por lo tanto solo la ley puede ser fuente de las obligaciones tributarias; pero esta legalidad puede ser amenazada a través de la garantía constitucional de inconstitucionalidad de las leyes regulada en el artículo 266 y 267 de la Constitución Política de la República de Guatemala y desarrollada en la Ley de Amparo y Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

Esta amenaza es potencial cuando una norma tributaria ha sido redactada y aprobada al margen de los principios tributarios de generalidad, igualdad, capacidad y progresividad que generen una base no razonable para la creación de un tributo.

La razonabilidad de la imposición se debe establecer en cada caso concreto, según exigencias de tiempo y lugar y según los fines económico-sociales de cada impuesto.

La mayoría de autores no comprenden el principio de razonabilidad como un principio esencial, pero la mayoría coincide en que toda norma debe ser redactada de forma justa y razonable ya que si existiera ausencia de razonabilidad la misma sería inválida.

4.3.2 Razonabilidad como elemento de la norma jurídica tributaria:

La razonabilidad de las leyes es una garantía innominada en nuestra Constitución, amparada en el artículo 44 y de conformidad con la sentencia de la Corte de Constitucionalidad número 1086-2003 que en su parte considerativa dice: "...Para el caso del artículo 44 de la Constitución Política de la República, se considera que éste dispone en su primer párrafo que *“Los derechos y garantías que otorga la Constitución no excluyen otros que, aunque no figuren expresamente en ella, son inherentes a la persona humana.”*

Dentro de las garantías innominadas constitucionalmente a que se refiere el precitado artículo constitucional, pero que por la remisión ínsita en el mismo son incorporadas con el carácter de fundamentales al sistema de valores, principios y derechos cuyo resguardo se pretende constitucionalmente, se encuentra aquella garantía que propugna porque las leyes que se emitan con el objeto de regular determinada conducta en una sociedad, deben partir de una base razonable; aspecto que en la doctrina constitucional se le ha denominado como el debido proceso sustantivo o la connotación sustancial del debido proceso que debe concurrir en la elaboración de una ley; y que debe observarse sobre todo si con ésta (la ley) se pretende la exclusión de un beneficio, pues tal exclusión no puede realizarse sobre premisas irrazonables.”

El principio de razonabilidad de las leyes o normas tributarias bajo el concepto del debido proceso exige que exista cierta razonable relación entre la ley y la moralidad, bienestar, etc., de la población. Es lo que se ha llamado la regla del equilibrio conveniente o de racionalidad.

Para determinar si se da ese equilibrio se han establecido ciertas reglas, entre las cuales, según **Linares**, cabe citar:

- Es la comparación y equilibrio de las ventajas que lleva a la comunidad un acto estatal con las cargas que le causa;

- Es la adecuación entre el medio empleado por el acto y la finalidad que persigue.
- Es la conformidad del acto con una serie de principios filosóficos, políticos, sociales y religiosos a los cuales se considera ligada la existencia de la sociedad.⁹²

4.3.3 Razonabilidad y Justicia y Equidad Tributarias:

La relación que mantienen estos principios tributarios se encuentra regulado en el primer párrafo del artículo 243 Constitucional y que regula que *“El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”*.

La Corte de Constitucionalidad se ha manifestado respecto a esta relación en el sentido que en Gaceta número 63, expediente número 1233-01; manifestó que: *“... el sistema tributario debe ser justo y equitativo. En la elaboración legislativa del tributo y como vía de justicia tributaria hay tres momentos importantes: la delimitación del hecho imponible, que se refiere a la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas; la delimitación de la base imponible, que es la que orienta la fijación normativa a efectos de procurar la igualdad en razón del grado de capacidad contributiva de cada presupuesto objetivo; y finalmente la delimitación de la cuota tributaria, es decir la regulación de las tarifas o alícuotas individuales. Es en esta última fase en la cual se trata de la capacidad contributiva específica, que consiste en la adecuación de la igual aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas a la desigual situación de los potenciales contribuyentes. Se produce en la fase de delimitación de la cuota tributaria una relación que lleva a la igualdad ante la ley, para que la justicia se produzca en cada caso concreto y se alcance con ello la equidad. Derivado de lo anterior, es la capacidad contributiva específica (aptitud subjetiva comparativa) la que orienta la determinación concreta de la deuda tributaria en razón de las circunstancias personales de cada sujeto. (subjetivación del tributo) .”*

En conclusión la razonabilidad es un principio que en función con todas las demás limitaciones al poder tributario determinan un control a la supremacía constitucional.

⁹² Rodolfo R. Spisso, **Derecho Constitucional Tributario**, 1ª. ed. Ed. De Palma, Buenos Aires, 1993.

4.3.4 Razonabilidad y Principio de no confiscación:

En relación a este tema **Catalina García Vizcaíno** nos expone que “para que haya razonabilidad en la ponderación debe haber cierta igualdad o equivalencia axiológica, entre el antecedente y el consecuente de endonorma y perinorma .⁹³

En la endonorma el antecedente es la *situación coexistencial dada*, en tanto que el consecuente es *el debe ser*, la prestación de alguien como alguien obligado, ante alguien titular.

En la perinorma, el antecedente consiste en el entuerto dado como no prestación, siendo el consecuente el debe ser, la sanción del responsable, impuesta por un funcionario obligado, merced a la pretensión de la comunidad.

La razonabilidad de la ponderación es un caso de razonabilidad de la imputación que en el derecho de los estados Unidos se conoce como “balance of conveniente rule”.

Esta relación presentada lo único que pretende es manifestar que las normas tributarias deben ser estructuradas en base a la razonabilidad para evitar violación al principio de propiedad regulado en nuestra Constitución en el artículo 41; para evitar que a través del cobro de tributos o de sanciones administrativas, se despoje al contribuyente de su propiedad, pues de ser así se violaría el principio de no confiscación plasmado en el artículo 243 constitucional.

⁹³ Ob. cit. pag. 282.

CONCLUSIONES

1. Los Principios Constitucionales Tributarios no son solamente límites formales o materiales a la actividad legislativa en materia tributaria, sino constituyen la base sobre la que se erigen finalmente la justicia y equidad del Sistema Tributario.
2. Los Principios Constitucionales Tributarios en última instancia no solo regulan sino que otorgan validez y legitimidad a la extracción tributaria.
3. Los Principios Constitucionales Tributarios al estar recogidos dentro del texto Constitucional convergen como Garantías del Derecho de Propiedad de los Particulares respecto de la actividad tributaria y extractiva del Estado.
4. Los Principios Constitucionales Tributarios no solamente inciden en la Justicia al momento de crear formalmente y sustancialmente la Norma Jurídica Tributaria, sino que delimitan el ámbito de su aplicación y trascienden de su función primaria de límites legislativos a la garantía de los Derechos de los particulares ante la administración pública y llegan a la función jurisdiccional como base suficiente para el control de Constitucionalidad de las normas mismas y de su aplicación en atención a tales principios.
5. No es posible interpretar los Principios Constitucionales Tributarios en forma aislada los unos de otros, sino sus ámbitos se fusionan y parecerían operar de una forma envolvente entre niveles y niveles, cambiando su operatividad en la práctica de la integración sustantiva que se haga de los mismos.
6. Los Principios Constitucionales Tributarios son sumamente antiguos y algunos existen desde antes del Constitucionalismo, lo cual indica lo poco que ha variado en su esencia la actividad tributaria del Estado; otros por su parte, se adelantan al surgimiento de eventos tributarios que vendrían en detrimento de los particulares y se consagran como Garantías Innominadas, que ven la luz de la realidad en el plano jurídico por la interpretación según la Constitución de textos normativos.

BIBLIOGRAFÍA

LEGISLACIÓN

1. **Constitución Política de la República de Guatemala**, Asamblea Nacional Constituyente, 1986

FUENTES BIBLIOGRÁFICAS

LIBROS

1. **GARCÍA ETCHEGOYEN**, Marcos F. **EL PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**. Ed. Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, Argentina, 2004.
2. **GARCÍA VIZCAÍNO**, Catalina. **DERECHO TRIBUTARIO**, tomo II, parte general. 2ª. ed. Ed. De Palma, Buenos Aires, 2000.
3. **GIULIANI FONROUGE**, Carlos M. **DERECHO FINANCIERO**, Volumen I. Actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey. 8ª ed., Ed. Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 2003.
4. **GONZALEZ**, Eusebio, José Luis Pérez de Ayala. **CURSO DE DERECHO TRIBUTARIO**. Ed. Editoriales de Derecho Reunidas, S. A., Madrid, 1975.
5. **HAYEK**, Friedrich A. **LOS FUNDAMENTOS DE LA LIBERTAD**, Traducido al español por José Vicente Torrente. 6ª. ed., Ed. Unión Editorial, S.A., Madrid, España, 1998.
6. **JARACH**, Dino. **FINANZAS PÚBLICAS Y DERECHO TRIBUTARIO**. 3ª ed., Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 2003.
7. **LINARES QUINTANA**, Segundo V. **TRATADO DE INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL**. Ed. Abeledo-Perrot, Buenos Aires, Argentina, 1998.
8. **MARTÍN**, José María, Guillermo F. Rodríguez Usé. **DERECHO TRIBUTARIO GENERAL**. (s.e.), (s.l.e.), (s.f.e).

9. **PÉREZ ROYO**, Fernando. **DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO**, Parte General. 14^a. ed., Ed. Thomson Civitas, (s.l.e.), (s.f.e).
10. **SPISSO**, Rodolfo R. **DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO**. Ed. Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1993.
11. **VILLEGAS**, Héctor Belisario. **CURSO DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO**. 9^a ed., Ed. Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2005.
12. **VILLEGAS**, Héctor Belisario. **MANUAL DE FINANZAS PÚBLICAS**, la Economía Jurídicamente Regulada del Sector Público en el Mundo Globalizado. Ed. Depalma, Buenos Aires, Argentina, 2000.

PRINCIPIO DE INOCENCIA, *NON BIS IN IDEM* Y DE DEFENSA

Por:

Ana Silvia Díaz Monroy
Silvia Sofía Flores Mazariegos
Silvia Gabriela Juárez Ruiz
Marvin Fernando Morales Segura

CAPÍTULO I REFERENCIA HISTORICA DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES PENALES DE DERECHO DE DEFENSA, *NE BIS IN IDEM* Y PRESUNCIÓN DE INOCENCIA.

El autor Mexicano **Enrique Sánchez Bringas**, hace referencia a una etapa Preconstitucional en el desarrollo de esta materia y comenta que las civilizaciones orientales de la Edad Antigua como los *Babilonios*, los *Hititas*, los *Caldeos* y los *Sumerios* por constituir Sociedades Autocráticas no reconocieron la existencia de los derechos fundamentales; *"... y por tal circunstancia la voluntad de los Monarcas, era omnímoda, indiscutible e irrefutable. Nadie podía oponerse a la misma y por tal circunstancia no cabe hablar de existencia, ni de constituciones ni de principios constitucionales; los grupos sociales mas poderosos determinaban los valores predominantes y por tal razón existía esclavitud"*.⁹⁴

El Famoso *Código de Hamurabi* precisamente contemplaba la esclavitud de la esposa y de los hijos por deudas incumplidas del marido aunque existían tribunales, encargados inicialmente a los sacerdotes y después a los nobles, las manifestaciones jurídicas de aquel entonces eran elementales y no se encontraban sujetas a principios. *"...La organización Judicial empezó en Egipto en donde ya existían Jueces Profesionales y un procedimiento inscrito; en esta cultura la última instancia judicial correspondía al primer Ministro del Faraón, pero no puede afirmarse la existencia de principios procesales menos aún de principios constitucionales..."*⁹⁵

Verdaderamente sorprendente es la estructura *Hebrea*, al punto que se dice que la primera Constitución material la constituye la Ley Divina, ya que los gobernantes, que primero fueron los jueces y después los reyes, tenían ciertas limitaciones y no detentaban un poder absoluto y los gobernantes tenían

⁹⁴ Sánchez Bringas, Enrique, Derecho Constitucional, Editorial Porrúa, página 47

⁹⁵ Ruiz Castillo de Juárez, Crista, Historia del derecho, página 12, 1998

derechos. Algunas opiniones advierten que el “*Principio del Debido Proceso*” ya tenía aplicación en el reinado Salomónico y ejemplifican es el pasaje bíblico de las dos mujeres que se disputaban la maternidad de un niño. Precisamente en ese pasaje se percibe el derecho de audiencia y consecuentemente el principio de contradicción que informa al proceso moderno lo cual conlleva ínsito, el derecho de defensa, como lo reconoce actualmente el artículo 12 de la Constitución Política de la República.

Sin embargo la etapa del llamado constitucionalismo antiguo, que abarca del 750 antes de Cristo hasta el 436 después de Cristo, es el marco histórico en el que se desarrollan dos grandes civilizaciones, la *Helénica* y la *Romana*, en las cuales, a no dudarlo surgen manifestaciones procesales que son el fundamento inicial del derecho procesal de nuestros días. Los griegos impusieron el término “*Politeia*” que quiere decir relativo a la “*Polis*” y que se refería al conjunto de normas que regulaban la ciudad estado, y es precisamente en esta cultura en donde históricamente, se hacen presentes los Principios del “*Debido Proceso y del Derecho de Defensa*” como manifestación el primero, extremo que se precisa en el Dialogo Socrático de Fedón o del deber”, que nos describe el Juicio de Sócrates, en el cual se aprecia la existencia de una acusación formulada por los sofistas **Anito, Melón y Licón** y asimismo la posibilidad de defenderse, utilizada precisamente por el maestro **Sócrates**; “...particular relevancia tiene el respeto a la ley y a la sentencia, manifestada en la actitud socrática de sometimiento y acatamiento al fallo proferido, pues ante la posibilidad de fuga, Sócrates determina someterse a la ley y prefiere beber la sicuta antes de retractarse del deber que reimponía su razón y su conciencia...”⁹⁶ Otra manifestación de principios procesales esta contenido en el *Dialogo de Gorgias*, donde **Sócrates** combate la teoría del derecho del más fuerte, defendida por **Cálitiles**. Muchos consideran que en este último dialogo se realiza una apología del principio de igualdad procesal. Dentro de las aportaciones espartanas puede señalarse también la existencia de los éforos, que eran cinco magistrados que aplicaban el principio de audiencia y el principio de contradicción, más impresionante aún era el *Areópago*, tribunal ateniense formado por aristócratas, en donde se resolvían procesos penales y sobre todo tenía por objeto evitar que normas secundarias, contravinieran el nomos, que era la norma fundamental.

Realmente el proceso jurisdiccional tal y como lo conocemos encuentra un antecedente muy concreto en la cultura Romana, ya que desde el año 753 antes de Cristo, fecha en la que se fundó esta cultura el desarrollo jurídico alcanzó niveles sorprendentes y por eso se afirma que Roma es protagonista del Constitucionalismo Universal, a través del Sistema Jurídico creado mediante la jurisprudencia, fundamento de los sistemas modernos de Derecho escrito y Consuetudinario.

⁹⁶ El hombre dos Millones de Historia. Selecciones. Reader’s Digest Segunda Edición. México 1982. página54.

Tres etapas distinguen el desarrollo de la cultura Romana, la monarquía, la república y el Imperio, durante la primera etapa, como suceso importante se produce la emisión de las “XII tablas”, que es una especie de Carta Magna de aquella época en la que se sostienen, el principio del acceso a la justicia ya que e la misma se reconocen el derecho de los plebeyos y el derecho de Defensa. Se ha dicho que el principio de igualdad procesal fue propugnado por muchos autores romanos, dentro de ellos, **Cicerón**, quien afirmó *“muchas cosas faltan al pueblo bajo la autoridad real, y en primer lugar la libertad, que no consiste en tener a un dueño bueno si no en no tener ninguno”*,⁹⁷ expresión que fue tomada en cuenta en el año 287 antes de Cristo para la emisión de La *Ley Hortensia*, en donde ya existía participación directa de la plebe y los magistrados de dicha plebe se nombraban en los comicios y asambleas que expresaban los intereses de los diferentes estratos sociales romanos.

En Roma puede decirse que surge el proceso con mucha aproximación al concepto que de el tenemos en la actualidad; existían normas procesales litúrgicas, que acentuaban el extremo y severo formalismo, esto ocurrió en la etapa del derecho formulario, existiendo una burda presencia del principio de contradicción ya que las manifestaciones judiciales siempre estuvieron sujetas al poder político. Pero puede decirse que el proceso fundamentado en la contradicción, como lo concebimos ahora, surgió en Roma al igual que el principio de defensa.

La Edad media fue un período retrogrado, el Constitucionalismo se robusteció, en dicho período, pues durante el mismo surgió en el año 1215, la llamada *“Carta Magna”* en la cual el **Rey Juan Sin Tierra**, reconoció por escrito los derechos del Clero y de los nobles y las limitaciones del Monarca, consagrando en ella el principio del debido proceso pues se incluyen preceptos que imponen el reconocimiento de ciertos derechos, como el la vida y la libertad. El principio del debido proceso alcanza plenitud en la carta Magna cuando se estableció que *“... Ningún hombre libre será capturado, encarcelado o privado de sus bienes o de sus derechos, o exiliado perjudicado de cualquier modo, a no ser en virtud de un juicio legal...”*⁹⁸ En esta disposición se reconoce al margen del principio del debido proceso, el principio de contradicción, el principio de defensa y del juez natural. Las Cartas medievales que le siguieron a la Carta Magna consolidaron estos derechos y figuran, *“Petition of Rigts”* de 1638, *“Habeas Corpus”* de 1679 y *“Bill of Rigths”* de 1689.

Ahora bien, delimitando el tema de los principios dentro del ámbito nacional guatemalteco, a lo largo de la historia de las constituciones que han regido nuestro país, los principios procesales se han regulado de alguna u otra forma. Dentro de

⁹⁷ Iglesias Juan. Derecho Romano. Editorial Ariel. 12 edición 1999.

⁹⁸ Sánchez Bringas, Enrique. Derecho Constitucional. Editorial Porrúa. Pagina 55.

las más importante podemos citar la *Constitución de Bayona* que fue promulgada el 6 de julio de 1808 por **José Napoleón**, sus preceptos fueron base así como apoyo para la promulgación de otras Constituciones de América, la misma se encontraba compuesta por 146 artículos y estos desarrollaban la estructura del estado y los derechos de los habitantes de España y de sus provincias. Entre dichos derechos se encontraba la detención únicamente en virtud de orden legal y escrita salvo en caso de flagrancia del delito, podemos hablar entonces de un principio del debido proceso y principio de defensa, no definido como tal pero con elementos propios de tales principios.

La Primera Constitución del Estado de Guatemala de fecha 11 de octubre de 1825, contaba con 268 artículos y contenía los Derechos Particulares de los Habitantes y preceptuaba "... *Artículo 26 Ninguno esta obligado a hacer lo que la ley no ordena ni pueda impedírsele lo que no prohíbe...*" "*Artículo 33 Ninguno puede ser acusado, arrestado ni detenido si no en los casos determinados por la Constitución y en la forma que ella prescribe.*"⁹⁹ Estos preceptos constitucionales desarrollaban lo que actualmente denominamos principio del debido proceso y derecho de defensa. De la misma manera La Ley Constitutiva de la República de Guatemala decretada por la Asamblea Nacional Constituyente el 11 de diciembre de 1879 establecía que; "*Artículo 30 Ninguno puede ser detenido o preso, sino por cauda de delito o falta. La Ley determina los casos y las formalidades para proceder a la detención o arresto.*" "*Artículo 35 Ninguno puede ser obligado a declarar en causa criminal contra sí mismo, contra su consorte, ascendientes o descendientes y hermanos.*"¹⁰⁰ Al analizar dicho precepto podemos darnos cuenta que no existe un cambio radical en dicha norma sin embargo en el artículo 35 del mismo Texto Supremo, podemos observar la existencia de la no declaración contra si mismo, aspecto que encuadra dentro de los principios procesales constitucionales penales. La Constitución Política de la República vigente hasta noviembre de 1944, misma que fue derogada por decreto número 18 de la Junta Revolucionaria del Gobierno y establecía que: "*Artículo 30 Nadie puede ser detenido o preso sino por causa de acciones u omisiones calificadas como delito o falta y penadas por ley anterior a su perpetración. La detención o prisión tendrá lugar únicamente en los establecimientos destinados para ello y por orden escrita de autoridad competente librada con sujeción a la ley. En caso de delito o falta in fraganti no será necesaria la orden previa, pero los detenidos o presos deberán ser puestos a disposición de las autoridades judiciales sin demora alguna...*"¹⁰¹ Como podemos apreciar en este texto constitucional esta garantía se encuentra más desarrollada y un tanto más completa, sin embargo hay que tomar en cuenta que este texto, para la época era letra muerta hemos de recordar, que el régimen del General Ubico, era un total y absoluta dictadura, época en la

⁹⁹ Digesto Constitucional. Edición Corte de Constitucionalidad 2005. Pagina 152 y 153.

¹⁰⁰ *Ibid.* Página 259.

¹⁰¹ *Ibid.* Página 411.

cual la Constitución únicamente era un simple ornamento dentro del gobierno del momento.

Hacia el año de 1945, para ser mas exactos el 15 de marzo, se aprobó la Constitución Política de la República, un texto de 212 artículos, que contenías grandes avances e innovaciones a Guatemala, en la parte dogmática ,se dividía, las garantías en derechos individuales y sociales, con relación a los principios procesales se estipulaba en el artículo 43 que: *“Nadie puede ser detenido o preso por causa de delito, falta o apremio judicial y mediante orden escrita de autoridad competente librada con arreglo a la ley, salve que se trate de reo o prófugo de delito in fraganti, casos en los cuales no será necesaria la orden previa; pero los detenidos deben ser puestos sin demora a disposición de la autoridad judicial y en los centros de detención provisional.”* “Artículo 52. *A nadie debe condenarse sin haber sido citado, oído y vencido en juicio...”*¹⁰² En estos dos artículos podemos darnos cuenta del avance que se alcanza con este cuerpo constitucional, sobre todo en el aspecto de no condenar a nadie sin haber sido citado oído y vencido en juicio, elementos propios y esenciales de lo que actualmente conocemos como principio de defensa.

La Constitución de la República de Guatemala, decretada por la Asamblea Constituyente del 2 de febrero de 1956, es producto del movimiento de oposición. El Doctor García Laguardia señaló que: *“... el texto se inspiró en el anticomunismo, así puede observarse, que se declaro punible toda acción comunista, individual o asociada...”*,¹⁰³ dicha carta magna regulaba que: *“Artículo 43 Nadie puede se detenido o preso por causa de delito o falta, en virtud de mandamiento judicial o por apremio, librado con arreglo a la ley, por autoridad competente. No será necesaria la orden previa en los casos de orden de flagrante delito o falta o de reo prófugo. Los detenidos deberán ser puestos inmediatamente a disposición de las autoridades judiciales y reclusos en centros destinados a prisión preventiva de aquellos en que han de extinguirse las condenas...”*¹⁰⁴ Como se estableció con anterioridad, este período también fue de oscurantismo para el país, así como los que le siguieron a este, los gobiernos militares de la época únicamente respondían a los intereses de tipo internacional y no a los nacionales.

La Constitución Política de la República de 1965 fue producto del golpe de Estado protagonizado por el Ejército el 31 de marzo de 1963, se suspendió la vigencia de la Constitución por el tiempo que se consideró necesario, el texto Constitucional de aquella época desarrollaba 271 artículos y 11 disposiciones transitorias, dicho texto regulaba lo concerniente a los principios de debido proceso y derecho de defensa y lo preceptuaba de la siguiente manera: *“Artículo 46. Nadie puede ser detenido o preso sino por causa de delito o falta, en virtud de*

¹⁰² Ibid. Pagina 465 y 467

¹⁰³ Ibid. Pagina 513.

¹⁰⁴ Ibid. Pagina 524.

mandamiento o apremio, librados con arreglo a ley por autoridad judicial competente. No será necesaria ala orden previa en los casos de flagrante delito o falta, o de reo prófugo. Los detenidos deberán ser puestos inmediatamente a disposición de la autoridad judicial y recluidos en centros destinados a prisión preventiva, distintos de aquellos en que han de cumplirse las condenas.” “Artículo 53... Nadie podrá ser condenando sin haber citado oído y vencido en proceso legal seguido ante tribunales o autoridades competentes y preestablecidos en el que observen las formalidades y garantías esenciales del mismo; y tampoco podrá se afectado temporalmente en sus derechos, sino en virtud de procedimiento que reúna los mismos requisitos.”¹⁰⁵

Al analizar cada una de estos textos Constitucionales a lo largo de la historia constitucional de nuestro país, podemos inferir que ninguna de ellas tocaba los principios de presunción de inocencia y Ne bis in idem, únicamente integraba los principios de derecho de defensa y el debido Proceso que van de la mano. Es con la actual Constitución Política de la República que se crean dichas instituciones que tratan de que los mismos sean aplicados dentro de un Estado de Derecho, Democrático y sobre todo garantista de los derechos y garantías individuales.

¹⁰⁵ Ibíd. Paginas 591 y 592.

CAPÍTULO II PRINCIPIO DE INOCENCIA

El principio de inocencia es una condición de derecho de la persona frente al *ius Puniendi* del Estado, consistiendo en la presunción de que la persona que se encuentra sujeta a un proceso (principalmente de naturaleza penal) es inocente de los hechos que se le imputan, hasta el momento en que los órganos competentes del Estado logren probar la certeza de su culpabilidad. Solo entonces puede el poder sancionatorio del Estado hacerse efectivo sobre el ciudadano, a quien se le deben garantizar sus derechos fundamentales en todo momento.

Como es de conocimiento general, a través de la historia, las formas de reprimir las acciones consideradas antisociales, han tendido a basarse en castigos brutales y tratamientos de naturaleza arbitraria. Sobre el principio de inocencia, pueden encontrarse antecedentes en el Derecho Romano, especialmente luego de que se viera influenciado por el Cristianismo. Sin embargo, luego se sufrió un retroceso durante la Edad Media, debido a las prácticas inquisitivas que ocurrieron. Fue entonces que la "Iglesia dio el primer paso contra la penalidad crudelísima de los antiguos tiempos. Sin embargo entre las influencias más cercanas a nuestros días deben buscarse en las ideas que a fines del siglo XVIII dominaron el mundo de la inteligencia, a las que se ha dado el nombre de "iluminismo". Bajo este influjo nace un nuevo período del derecho penal, el humanitario. Lo preparan los escritos de **Montesquieu, D'alambert, Voltaire y Rousseau** pero su realizador fue el milanés **César Beccaria**."¹⁰⁶ *"La renovación del derecho penal proveniente de la enorme influencia del libro de Beccaria, ... encontró un instrumento poderoso en la Revolución Francesa."*¹⁰⁷ En la Declaración de los Derechos del Hombre se habían establecido principios penales y procesales constitutivos de garantías individuales que han pasado después a los códigos penales y procesales posteriores.¹⁰⁸

¹⁰⁶ **Cuello Calón, Eugenio.** Derecho Penal. Pág. 57.

¹⁰⁷ *Ibíd.* pág. 73.

¹⁰⁸ *Ibíd.*

CAPÍTULO III EL PRINCIPIO DE INOCENCIA O NO CULPABILIDAD

El principio de inocencia, o no culpabilidad, se ha denominado de varias maneras, según se analizan sus implicaciones, “*status de inocencia*”, “*presunción de inocencia*”, o “*derecho a ser tratado como inocente*”¹⁰⁹, siendo todas esas acepciones correctas, porque “todas estas posturas son perfectamente conciliables y no difieren en sus efectos prácticos.”¹¹⁰ Este principio, como se ha visto, nace como reacción a los abusos cometidos al amparo de sistemas penales inquisitivos y arbitrarios, constituyéndose en una útil herramienta para la “*conciencia universal acerca del valor de la persona*”.

Como lo expresa Alberto Binder, el principio de inocencia y el juicio previo, son dos caras de una misma moneda, siendo destacadas garantías del proceso penal.¹¹¹ De esta manera se construye una garantía que funciona como una de las barreras que protege a las personas del ejercicio arbitrario del poder por parte del Estado. El mencionado autor, también expone que “al contrario de lo que suele ocurrir, la formulación positiva del principio (como de inocencia) ha generado mayores dificultades en su interpretación que su formulación negativa: si nos referimos a la existencia de una presunción de inocencia, seguramente encontraremos muchos críticos; sin embargo, si afirmamos que ninguna persona puede ser culpable hasta que una sentencia declare su culpabilidad, posiblemente el acuerdo sea total.

Binder considera a la “inocencia, como un concepto referencial, “que solo toma sentido cuando existe alguna posibilidad de que esa persona pueda ser culpable. La situación normal de los ciudadanos es de “*libertad*”; la libertad es su ámbito básico, sin referencia alguna al Derecho o al proceso penal.”¹¹² Es entonces que expresa que “*cuando una persona ingresa al ámbito concreto de actuación de las normas procesales, allí si tiene sentido decir que es “inocente”, porque eso significa que, hasta el momento de la sentencia condenatoria, no se le podrán aplicar consecuencias penales.*”¹¹³ Es correcto afirmar que “*cuando una persona ingresa al foco de atención de las normas procesales, conserva su situación básica de libertad, salvo algunas restricciones*”.¹¹⁴ Es por el motivo anterior que resulta “*más claro conservar la formulación negativa del principio para comprender su significado. Y lo primero que esa formulación nos indica es que “nadie es culpable si una sentencia no lo declara así*”¹¹⁵

¹⁰⁹ **Binder, Alberto.** Introducción al Derecho Procesal Penal. Pág. 120.

¹¹⁰ *Ibíd.* Pág. 118

¹¹¹ *Ibíd.*

¹¹² *Ibíd.* pág. 120.

¹¹³ *Ibíd.* pág. 121.

¹¹⁴ *Ibíd.*

¹¹⁵ *Ibíd.*

Esto, a criterio de **Binder** significa que:

- 1) Solo la sentencia tiene esa virtualidad;
- 2) Al momento de la sentencia solo existen dos posibilidades: o culpable o inocente, sin que pueda existir una tercera posibilidad; 3) La culpabilidad debe ser jurídicamente construida;
- 4) Esa construcción implica un grado de certeza;
- 5) El imputado no tiene que construir su inocencia;
- 6) El imputado no puede ser tratado como culpable; No pueden existir ficciones de culpabilidad¹¹⁶

Éste al igual que otros principios, conforman el “*status*” del ciudadano que se ve sometido al proceso. La construcción de la certeza de la culpabilidad, significa la “*destrucción*” del status del ciudadano y puede también significar la restricción de la libertad de la persona imputada.¹¹⁷

Entonces puede decirse que el fundamento de estas teorías consiste en la idea de ser límite del poder penal, que en determinado momento puede tener posibles consecuencias dañosas.¹¹⁸ Como principio, establece que “si el imputado no es culpable mientras no se pruebe su culpabilidad en la sentencia, de ningún modo podría ser tratado como un culpable”¹¹⁹. Éste podría considerarse su núcleo central porque “*el imputado es una persona sometida a proceso para que pueda defenderse.*”¹²⁰ El imputado no tiene que probar su inocencia porque esa tarea le corresponde a los órganos de persecución penal, quienes deben buscar comprobar su culpabilidad. Lo que implica que no se puede anticipar la pena, porque ella es consecuencia directa de la comprobación de la culpabilidad, a lo que queda ligado que no puede restringirse el derecho de defensa, tampoco se puede obligar a declara contra sí mismo, y otros resguardos.¹²¹ Claramente se indica que “*la idea central del tratamiento como inocente se vincula, al carácter restrictivo de las medidas de coerción en el proceso penal.*”¹²² Se puede entonces sintetizar la intención de ésta garantía en procurar que si “*el imputado llega al proceso libre de culpa y solo por la sentencia podrá ser declarado culpable: entre ambos extremos, deberá ser tratado como un ciudadano libre sometido a ese proceso porque existen sospechas respecto a él, pero en ningún momento podrá anticiparse su culpabilidad.*”¹²³

¹¹⁶ *Ibíd.* pág. 121.

¹¹⁷ *Ibíd.*

¹¹⁸ *Ibíd.*

¹¹⁹ *Ibíd.* pág. 125.

¹²⁰ *Ibíd.*

¹²¹ *Ibíd.*

¹²² *Ibíd.*

¹²³ *Ibíd.*

EL PRINCIPIO DE INOCENCIA EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES SOBRE DERECHOS HUMANOS:

La *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano* proclamada en Francia en 1789, en su artículo noveno expresaba “*Debiendo presumirse todo hombre inocente mientras no sea declarado culpable, si se juzga indispensable arrestarlo, todo rigor que no sea necesario para asegurar su persona, debe ser severamente reprimido por la ley.*” El *Pacto de San José de Costa Rica*, establece en su Artículo 8 numeral 2 que “*... toda persona inculpada de delito tienen derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad*”.

EL PRINCIPIO DE INOCENCIA EN LA CONSTITUCIÓN GUATEMALTECA

Esta garantía fundamental, tiene un asidero constitucional dentro de la normativa guatemalteca. La Constitución Política de la República consagra el principio de inocencia en su artículo catorce, de la manera siguiente:

Artículo 14. Presunción de inocencia y publicidad del proceso. Toda persona es inocente, mientras no se le haya declarado responsable judicialmente, en sentencia debidamente ejecutoriada. ...”

El la citada garantía, ya ha sido objeto de examen por parte de la Corte de Constitucionalidad, que ha opinado que “*el artículo 14 constitucional reconoce, en su primer párrafo, el derecho fundamental de toda persona a la que se impute la comisión de hechos, actos u omisiones ilícitos o indebidos a que se presuma su inocencia durante la dilación del proceso o expediente en el que se conozca la denuncia, y hasta en tanto no se le haya declarado responsable judicialmente en sentencia debidamente ejecutoriada.*”¹²⁴ A lo que agregó que se le considera “una presunción iuris tantum, dirigida a garantizar al sindicado que no podrá sufrir pena o sanción que no tenga fundamento en prueba pertinente, valorada por un tribunal con eficacia suficiente para destruir la presunción y basar un fallo razonable de responsabilidad, porque, en caso contrario, el principio constitucional enunciado prevalecerá en su favor...”¹²⁵

¹²⁴ **Corte de Constitucionalidad de Guatemala.** Gaceta 47, expediente 1011-97, pág. 109.

¹²⁵ **Corte de Constitucionalidad de Guatemala.** Gaceta 60, expediente 288-00, pág. 115.

EL PRINCIPIO DE INOCENCIA EN LA LEGISLACIÓN PENAL GUATEMALTECA.

Este principio ha sido reconocido en el Artículo 14. Tratamiento como inocente. El procesado debe ser tratado como inocente durante el procedimiento, hasta tanto una sentencia firme lo declare responsable y le imponga una pena o una medida de seguridad y corrección. Las disposiciones de esta ley que restringen la libertad del imputado o que limitan el ejercicio de sus facultades serán interpretadas restrictivamente; en esta materia la interpretación extensiva y la analogía quedan prohibidas, mientras no favorezcan la libertad o el ejercicio de sus facultades. Las únicas medidas coerción posibles en contra el imputado son las que este Código autoriza, tendrán carácter de excepcionales y serán proporcionales a la pena o medida de seguridad y corrección que se espera del procedimiento, con estricta sujeción a las disposiciones pertinentes. La duda favorece al imputado.

Dentro del proceso penal guatemalteco “el imputado no puede ser considerado ni tratado como culpable, puesto que por mandato constitucional es inocente hasta que una sentencia firme muestre la materialidad del hecho y la culpabilidad. Se trata de una garantía procesal de carácter objetivo, ya que exige actividad probatoria y valoración de prueba para ser desvirtuada. La sentencia desde luego no constituye la culpabilidad, sino que la declara, con base a las pruebas. Dos aspectos pueden deducirse:

- a.) El primero, que el imputado debe ser tratado como inocente durante todo el proceso.
- b.) Segundo, que se es culpable si una sentencia firme así lo declara.

El proceso penal en sus diferentes fases asegura la vinculación del imputado al proceso, sin que esto afecte el principio de inocencia. En la captura de elementos que permiten presumir la comisión de un delito, provoca el auto de procesamiento, que no es otra cosa que decirle a una persona que será procesada con todas las garantías de ley. En tanto el auto de apertura ajuicio declara, con base en elementos de la investigación, la probable existencia de un delito, por cuya posible participación una persona debe ser sometida a juicio penal.”¹²⁶

¹²⁶ **Barrientos Pellecer, César.** Exposición de Motivos, Código Procesal Penal Guatemalteco. Pág. XXXIX

EL PRINCIPIO DE INOCENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA.

Tal y como lo explica **Carlos Folco**, *“interesa resaltar que existe un solo ordenamiento punitivo tendiente a reprimir la comisión de ilícitos”¹²⁷ y “el poder sancionador del Estado no es ejercido exclusivamente por los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial sino que resulta compartido con la administración”, estableciéndose también que la “naturaleza penal del ilícito tributario produce la traslación de los principios del Derecho Penal al Derecho Penal Tributario, que rigen en el campo delictual y en el campo infraccional, excepto que en este último supuesto la ley tributaria estableciera lo contrario o fueren incompatibles con el régimen instituido.”*

El Principio de Inocencia, tanto en materia penal, específicamente en el ámbito penal-tributario, implica una garantía para el imputado, consistente en que no es culpable, sino hasta que la culpabilidad, sea comprobada por los órganos estatales que correspondan y luego declarada mediante una sentencia dictada respetando todas las garantías constitucionales.

Sin embargo ésta garantía se ve continuamente vulnerada en nuestro medio, ya que, entre otras cosas, la legislación tributaria guatemalteca tiene un profundo sesgo *“pro fisco”*. Ésta situación provoca que en ocasiones, la garantía de inocencia del contribuyente, se vea disminuida porque la propia ley, en algunos casos, libera a la Administración Tributaria de su obligación de demostrar las circunstancias fácticas que den sustento a la culpabilidad de la persona sometida a los procedimientos tributarios.

¹²⁷ **Folco, Carlos María.** Procedimiento Tributario. Pág. 318.

CAPÍTULO IV
PRINCIPIO DE NE BIS IN IDEM
LA NO POSIBILIDAD DE LA DOBLE PERSECUCIÓN POR EL MISMO HECHO
O PERSECUCIÓN MÚLTIPLE

Este Principio constitucional-penal considera inadmisibles la persecución penal, múltiple, simultánea o sucesiva por un mismo hecho y garantiza de que nadie podrá ser juzgado nuevamente por un delito por el cual haya sido ya condenado o absuelto por una sentencia firme, y la que de nadie pueda ser penado dos veces por el mismo hecho.

El Autor Peruano **Dino Carlos Caro Coria**, determina que “... *Esta garantía comporta la imposibilidad de una persona sea perseguida dos veces o más en razón de una misma imputación criminal. En contra del entendimiento que tradicionalmente se ha dado al ne bis in idem, equiparándolo con el principio de la cosa Juzgada (ne bis in idem material), el contenido de esta garantía ha demostrado poseer mayor amplitud, pues no solo comporta la prohibición de una persecución subsiguiente es decir, cuando la imputación ya ha sido materia de un pronunciamiento final del órgano jurisdiccional correspondiente, sino que también se encuentra referido a la prohibición de una persecución paralela, es decir que la persona sea perseguida al mismo tiempo en dos procesos diferentes (ne bis in idem procesal)...*”¹²⁸. De suma importancia y de interesante tratamiento es la distinción que el autor realiza al hablar sobre ne bis in idem material al refiriéndose a la cosa juzgada y el *Ne bis in idem* procesal.

El autor también propugna la garantía del ne bis in idem sobre la base de tres requisitos, el primero requisito, explica el autor, es aquel que opera cuando la persecución penal se dirige contra la misma persona en la que ya ha recaído un pronunciamiento final o que esta siendo perseguida, y el autor establece que “... *para este supuesto no importa la calificación jurídica que se haya realizado de la participación en el hecho del sujeto perseguido, si ocurrió como autor, cómplice o instigador, sino que se trate de la misma persona...*” es lo que se denomina en latín como (*eadem personae*)¹²⁹. El segundo requisito, trata de la necesidad de que se trate del mismo hecho punible denominado en latín (*eadem res*) y no se refiere a la conducta si no a la calificación jurídica que haya tenido la conducta por el cual se ha venido procesando o ya de o se ha procesado. Un ejemplo claro es el que el autor establece como aquel en el imputado se le absolvió del delito de homicidio y posteriormente se pretenda procesar nuevamente, por el mismo hecho supuestamente cometido pero calificándolo jurídicamente como asesinato.

¹²⁸ Caro Coria, Dino Carlos, Las Garantías Constitucionales, Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano, 2006, Konrad Adenauer.

¹²⁹ *Ibid.*

Al respecto el autor explica: *“En este extremo, es necesario dejar debidamente sentado que, conforme señala generalmente la doctrina, para que opere la garantía de ne bis in idem no es necesario una identidad absoluta en los supuestos de hecho, si no que solo se debe mantener la estructura de la hipótesis fáctica. Es decir que en términos generales el hecho sea el mismo. Caso contrario, sería muy fácil burlar esta garantía mediante la inclusión de cualquier detalle o circunstancia que ofreciera una pequeña variación en la hipótesis delictiva...”*¹³⁰

Como tercer requisito, se debe establecer que sea el mismo motivo, objeto de la persecución (denominado también eadem causa pretendi), esto quiere decir que esta garantía solo funciona en materia penal en aquellos casos en los cuales ambos procesos tengan que aplicar una sanción, sin embargo dicha garantía no funcionaria en casos en que el otro proceso careciera de connotaciones sancionadoras, *al respecto el autor estipula “... si se tratará de un proceso civil en el que se pide la reparación del daño causado por el delito”*.¹³¹

En distintas legislaciones europeas el principio ne bis in idem sólo rige en el ámbito de la legislación interna, sin ningún tipo de proyección externa, existiendo pues la posibilidad de repetir el juicio, aún cuando se haya producido ya una condena en otro país por el mismo hecho y esta condena ya sufrida solo se tomará en cuenta para los efectos de contabilizarla en la medida de la pena que se va a imponer.

Finalmente el autor Peruano determina que esta garantía ha generado diversidad de pronunciamientos en su país natal, el Tribunal Constitucional peruano, en los que se identifica como parte del derecho del debido proceso penal y se reconoce su doble perspectiva material y procesal.

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala ha determinado mediante la emisión de fallos lo concerniente a las garantías procesales, a continuación se presenta algunos de los extractos más importantes de la siguiente sentencia.

“EXPEDIENTE 1220-2003

CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD: Guatemala, veintisiete de noviembre de dos mil tres.

En apelación y con sus antecedentes se examina la sentencia de veinte de junio de dos mil tres dictada por la Sala Duodécima de la Corte de Apelaciones, constituida en Tribunal de Amparo, en el amparo promovido por Adriano Dragota Prado contra el Juez Sexto de Primera Instancia Penal, Narcoactividad y Delitos

¹³⁰ Ibid. página 1033

¹³¹ Ibid.

Contra el Ambiente del departamento de Guatemala. El postulante actuó con el patrocinio del abogado Edgar Roberto Pérez Minera. (.....)

CONSIDERANDO

-II-

En el caso *sub judice* se reclama contra la resolución de veinticinco de febrero de dos mil dos emitida por la autoridad impugnada, a través de la cual se declaró con lugar el recurso de reposición interpuesto contra la resolución de once del mismo mes y año y en consecuencia se ordena la continuación de la persecución penal contra Adriano Dragota Prado. Alega el accionante que tal resolución le causa agravio ya que se pretende continuar con un proceso penal en contra de su persona y de su progenitor por hechos de los cuales ya fueron juzgados con anterioridad en un juzgado diferente.

El Tribunal Constitucional de primer grado otorgó la protección constitucional solicitada, bajo la siguiente consideración: “el principio a que se refiere el artículo 17 (del código Procesal Penal) comprende la garantía de que nadie podrá ser juzgado nuevamente por un delito por el cual haya sido condenado o absuelto por una sentencia firme, y la del que nadie puede ser penado dos veces por el mismo hecho. En tal virtud, salvo que favorezca al condenado no puede admitirse la revisión de una sentencia firme, ni una nueva acción penal. Julio Maier señala que esta garantía tiene sentido procesal y cubre el riesgo de una persecución penal renovada o múltiple cuando ha fenecido una anterior o aún está en trámite. Queda claro que el imputado que no ha sido procesado (entendiéndose como tal la persona contra quien se dictó auto de procesamiento) queda fuera del amparo de esta garantía. En el caso que nos ocupa este Tribunal estima que se ha violado el principio de única persecución penal ‘non bis in idem’ consagrado por el artículo 17 del Código Procesal Penal, porque en la sentencia pronunciada por el Tribunal Cuarto de Sentencia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente de fecha veintitrés de febrero del dos mil uno en el proceso identificado bajo el número dieciocho guión dos mil a cargo del oficial tercero, seguido contra los señores Gaetano Dragota Saverino y Adriano Dragota Prado por los cuales se entabló persecución penal ante el Juzgado de Primera Instancia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente de Amatitlán y que actualmente se encuentra sujeto al conocimiento del Juzgado Sexto de Primera Instancia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente dentro del cual el señor Carlos Arturo González Jarava, en representación del señor Armando José González Fajardo, es querellante adhesivo, circunstancia que llevó al Ministerio Público órgano encargado de la persecución penal a solicitar, mediante el memorial de seis de febrero del dos mil dos, presentado al señor Juez de Primera Instancia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente de Amatitlán, la desestimación de las querellas respectivas, como lo dice el señor Juez Sexto de Primera Instancia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente, licenciado Jaime Leonidas Ramos Godoy, el diez de abril del dos mil dos, la audiencia de cuarenta y ocho horas que le corriera el tribunal con motivo de la interposición del amparo”... c) el Ministerio Público en memorial presentado el seis de febrero de

este año promovió la desestimación de las querellas sobre la base de que los hechos que motivan el presente proceso ya fueron objeto de un juicio en el Tribunal Cuarto de Sentencia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente, siendo el número del mismo dieciocho guión dos mil, oficial tercero, acompañando copia simple de la sentencia proferida en el citado juicio. Con base en esa petición y luego de examinar la sentencia de mérito, el órgano jurisdiccional dio por establecido que efectivamente los hechos relacionados con la presunta defraudación cometida contra los agraviados, eran exactamente los mismos que se juzgaron en el juicio ya descrito dentro el cual se profirió fallo condenatorio contra Adriano Dragota Prado, pues existe identidad de sujetos tanto pasivos como activos e identidad de hechos, por lo cual se accedió a la desestimación la cual fue acogida el once de febrero de este año...” no resulta admisible que el señor Juez Sexto de Primera Instancia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente haya acogido el recurso planteado por el señor Carlos Arturo González Jarava en la calidad con que actúa bajo el argumento de que al realizarse un nuevo examen de la sentencia proferida por el tribunal Cuarto de Sentencia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente de haber establecido que en el mismo no aprecian los hechos contra su representado Armando José González Fajardo, ya que el artículo 17 comprende la garantía de que nadie podrá ser juzgado nuevamente por un delito por el cual ya haya sido condenado o absuelto por sentencia firme y la de que nadie puede ser penado dos veces por el mismo hecho, norma imperativa que no admite excepción. Por las razones anteriores los que juzgamos llegamos a la convicción de que en el caso del presente amparo efectivamente se violó la garantía constitucional del debido proceso al no haberse observado el principio de única persecución penal non bis in idem que consagra el artículo 17 del Código Procesal Penal.” criterio que esta Corte considera acertado, ya que del análisis de los antecedentes del amparo se ha podido establecer fehacientemente que el ahora Amparista ya fue juzgado y condenado por los hechos por los cuales se pretende continuar su persecución penal en el Juzgado Sexto de Primera Instancia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente. En virtud de ello y con el afán de lograr una efectiva protección al derecho de defensa del Amparista, que se encuentra íntimamente ligado con el principio de non bis in idem consagrado en el artículo 17 del Código Procesal Penal, procedente resulta confirmar la sentencia venida en grado y emitir los demás pronunciamientos que en derecho corresponde...”

En materia de infracciones tributarias, la imposición de una infracción tributaria sobre un mismo hecho, coincidente en sujeto y tiempo, sería nula de pleno derecho, pues bajo el amparo de esta garantía ello es improcedente, pues sería injusto que ser sancionado dos veces por lo mismo. Si bien es cierto, este principio está expresamente contenido en la legislación guatemalteca, el contribuyente debe estar atento a las actuaciones de la Administración Tributaria, para impedir cualquier intento de corromper esta garantía.

CAPÍTULO IV EL PRINCIPIO DE DEFENSA

La Defensa constituye una Garantía, reconocido como un Derecho Fundamental o como un Principio.

Para poder entrar en análisis del tema que nos ocupa creo oportuno definir que es una garantía Según el *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*, esta constituye “*Afianzamiento, fianza, prenda, caución, obligación del garante, cosa dada en seguridad de algo, protección frente a peligro o riesgo*”.¹³²

Este derecho como un derecho fundamental reconocido por la Constitución Política de la República, consagrado como un límite a la Potestad del Estado, y así eliminar las arbitrariedades de este.

Para el Autor **Francisco Rubio Llorente** este derecho lo define de la siguiente manera: “*Derecho a la Defensa y a la Asistencia de Letrado, dentro del haz de garantías que conforman el derecho al proceso debido se integra el derecho a la asistencia de letrado. Es un derecho instrumental que trata de asegurar la efectiva realización de los principio de igualdad y de contradicción entre las partes, y en los supuestos en que la ley exige su preceptiva intervención persigue garantizar a la parte una defensa técnica*”.¹³³

Y siendo que el proceso es un método de debate, sea este escrito o verbal, en que las partes desarrollan un dialogo entre ellas, quienes se encuentran en situación de conflicto dentro de intereses personales, tanto actor y demandado, conflicto que lo ponen de manifiesto ante un Órgano Jurisdiccional.

El Derecho de Defensa Consagrado dentro de nuestra Constitución Política de la República se encuentra regulado en el Artículo 12, dentro de la Parte Dogmática de la misma, constituyendo por consiguiente un DOGMA, que no permite iniciar ningún tipo de acción sino no se garantiza el cumplimiento de este derecho.

Art. 12 Derecho de Defensa: La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. 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.

¹³²Manuel Osorio, *Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales*, (Buenos Aires: Editorial Heliasta, 1984), 332.

¹³³Francisco Rubio Llorente, *Derechos Fundamentales y Principios Constitucionales* (Barcelona: Editorial Ariel, S.A., 1995), 24.

Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente.

El artículo 14 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, del cual Guatemala es parte, por lo cual forma parte de nuestro ordenamiento jurídico, este indica: “Todas las personas son iguales ante los tribunales y cortes de justicia. Toda persona tendrá derecho a ser oída públicamente y con las debidas garantías por un tribunal competente, independiente e imparcial, establecido por la ley, en la substanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos u obligaciones de carácter civil. ...”¹³⁴

Así mismo el artículo 8 de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, denominado “Pacto de San José de Costa Rica” el que indica que: *“Toda persona tiene derecho a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, en la sustanciación de cualquier acusación de carácter penal formulada contra ella o para la determinación de sus derechos y obligaciones de carácter civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter ...”*¹³⁵

Del análisis de lo preceptuado por el artículo 12 Constitucional se desprende que este derecho esta conformado por una serie de principios como lo son:

- Principio de Igualdad
- Principio de Contradicción
- Principio de Debido Proceso
- Derecho a un Juicio Previo
- Principio de Presunción de Inocencia
- In Dubio Pro Reo
- Única Persecución
- Duración Razonable del proceso
- Preclusión de las instancias procesales
- Principio de Juez Natural
- Derecho de Ser Oído
- Derecho de Ser Citado
- Derecho de elegir Defensor de Confianza

Lo anteriormente mencionado tiene su sustento en el comentario contenido en la Constitución Comentada.

¹³⁴ Martha Altolaquirre, *Instrumentos Internacionales de Derechos Humanos de los cuales el Estado de Guatemala es parte COPREDEH*, (Guatemala: Tipografía Nacional, 1988), 38.

¹³⁵ *Ibid.*, 196.

“... 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 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 antes 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... “.

“...Los derechos de audiencia y al debido proceso reconocidos en el artículo 12 de la ley fundamental, al provenir de una norma general prevista en la parte dogmática, deben tener plena observancia en todo procedimiento en que se sancione, condene o afecten derechos de una persona. Tienen mayor relevancia y características en los procesos judiciales es cierto, pero su aplicación es imperativa en todo tipo de procedimientos, aun ante la administración pública y Organismo Legislativo y cualquier otra esfera de actuación media vez por actos de poder público, se afecten derechos de una persona. Tales derechos abarcan la potestad de ser oído, de ofrecer y producir medios de prueba y de rebatir las argumentaciones deducidas, y el pronunciamiento definitivo de conformidad con la ley. Su observancia es vital por cuanto determina protección de los derechos de la persona y fortalece la seguridad jurídica... En caso semejante, refiriéndose a la garantía constitucional de audiencia, esta Corte ha expresado que “Se trata, en cada uno de los procedimientos que leyes de diversa índole han previsto, de satisfacer la exigencia de oír adecuadamente a quien la denuncia afecte, a fin de llevar a acabo el ITER PROCESAL, porque es la audiencia la que legitima la labor de ponderación del asunto que la autoridad deba decidir, salvo, desde luego, frente al silencio del obligado a responder, que puede obrar como tácito asentimiento del hecho por el cual se le cuestiona “ (...) Este derecho de la persona ha sido virtualmente la principal preocupación de esta Corte en el ejercicio de su competencia en amparo, habiéndose establecido su doble condición de derecho propio y garantía de otros derechos. El desarrollo jurisprudencial ha ido perfilando los alcances de este derecho y, en particular, en lo que al caso examinado concierne, la garantía de audiencia. Pasados doce años de análisis constante por esta Corte de los elementos que integran el debido proceso, debe considerarse consolidado el principio de que la audiencia prevista en las leyes procesales es no solo fundamental sino

elemental (...) Siendo el amparo una protección de los derechos de la persona cuando a esta se le ha inferido agravio, no puede tenerse como causa fenecida aquella en la que una de las partes no ha tenido oportunidad de defensa, o que se le haya privado de sus derechos sin las garantías del debido proceso, siendo entre esta de valor capital el de la audiencia o citación, que implican la base de un verdadero juicio (...) En virtud de la supremacía constitucional, todo el ordenamiento jurídico debe guardar armonía con los valores, principios y normas por lo que en materia administrativa como en cualquier otra, el derecho de defensa y el de audiencia deben sostenerse plenamente (...) respecto del proceso legal (...) no pueden tenerse como iguales los judiciales con los administrativos por existir en la legislación diferentes regulaciones, las que responden a la naturaleza de cada uno de ellos, siendo eso sí, aplicables a ambos aquellos principios que son fundamentales en todo sistema de Derecho.'... el derecho primario en todo procedimiento por medio del cual se pretenda afectar a una persona, es el derecho de la defensa jurídica, el cual se origina desde la oportunidad de audiencia debida al afectado, con el objeto de que este alegue lo que considere pertinente respecto de la imputación que se le formule..."

"... Sin embargo, cabe hacer énfasis en el hecho de que dicho principio no se agota con el solo cumplimiento de las fases que conforman los procesos cualquiera que sea su índole, pues es necesario que en cada una de ellas se respeten los derechos que la ley confiere a las partes de acuerdo al derecho que ejercitan. De ahí que en la sustanciación de un proceso bien podrían consumarse todas las etapas necesarias para su tramitación pero, si en una o varias de ellas se impide o veda a las partes el uso de un derecho, ello se traduce en violación del derecho de debido proceso..."

Por lo que este derecho coloca en igualdad a las partes dentro de un juicio, así como el principio de contradicción pues a sus efectos no basta la afirmación del pretendiente ni puede influir para nada su posición social, política, cultural, etcétera. Es menester que todo lo que una parte afirma o confirma respecto de la otra sea conocido por esta a fin de poder controvertir la afirmación o confirmación.

Al definir la acción procesal, partiendo desde la actividad que se cumple en el plano jurídico, como una particular instancia que es necesariamente bilateral, ocurre que el concepto sirve por igual para las dos partes contendientes en un proceso: ambas instan bilateralmente, de modo que la afirmación del actor, por ejemplo, debe ser conocida por el demandado a efecto de que pueda controvertirla, al igual que la afirmación del demandado, debe ser conocida por el actor a fin de que pueda discutirla, etc.

De allí que ambas actividades, la del actor y la del demandado, se diferencien solo por el tiempo sucesivo en el cual se realizaran: una es necesariamente anterior a la otra.

Este principio constituye un reconocimiento que un Estado de Derecho, otorga a una persona como una garantía que representa la seguridad jurídica, de que podrá gozar de sus derechos inherentes como ser humano. Por lo que sus derechos no podrán ser conculcados durante el ejercicio del PODER IMPERIO, ya sea limitándolos, aboliéndolos o rebasándolos.

Así mismo, este principio constituye una garantía por demás relevante en cualquier proceso en cualquier instancia y en virtud de que forma parte del Principio de Debido Proceso, en el cual una persona puede tener la certeza de que sus derechos reconocidos por la Constitución Política de la República, están y deben de Garantizarse y así suprimir la Arbitrariedad del Estado, quien actúa a través de su aparato de Coerción.

Los principios y derechos inherentes al ser humano, por el simple hecho de ser una persona, simplemente son reconocidos por el Estado y plasmados en la Ley Fundamental como lo es la Constitución Política de la República de Guatemala, por lo que constituye un imperativo legal del mas alto nivel jerárquico en cuanto a la jerarquía normativa.

Este principio es violentado de forma muy habitual por el Poder Imperio del Estado, en virtud que integra en su interior una serie de principios que son muy vulnerables por los aparatos de coerción del Estado. Por lo que surgió la necesidad de proteger y garantizar que ninguna persona sometida a proceso de cualquier tipo quede en estado de indefinición.

En conclusión, el Principio de Defensa Constitucional constituye un Derecho Fundamental e Inherente al ser humano. El cual intrínsecamente reúne un abanico de principios constitucionales como lo son: el principio de igualdad, principio de contradicción, principio de presunción de inocencia, de única persecución, el principio de Juez natural entre otros. Constituyendo en su conjunto un mínimo de Garantías Procésales, tendientes a garantizar un Debido Proceso.

APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DENTRO DEL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO

En principio, es conveniente aclarar que dada la naturaleza penal del derecho tributario sancionador, se han ubicado los principios dentro de la legislación penal existente, para luego enmarcarlos en la legislación tributaria correspondiente.

CAPÍTULO V

PRINCIPIO DE PRESUNCIÓN DE INOCENCIA

Se encuentra en el artículo 14 del Código Procesal Penal y tiene relación directa con los artículos 14 constitucional y 8 numeral 2 del Pacto de San José.

El artículo 8 numeral 2 del Pacto de San José establece en el primer párrafo, lo siguiente: “...*toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad... Durante el proceso... tiene derecho, en plena igualdad, a las siguientes garantías mínimas...*” Este párrafo aclara el sentido del presente principio.

Por su lado, el segundo párrafo del artículo 14 del Código Procesal Penal establece que en relación con las disposiciones que restringen la libertad del imputado o que limitan el ejercicio de sus facultades, deben ser interpretadas restrictivamente, y que interpretar extensiva y analógicamente en el proceso penal está prohibido, salvo que la interpretación extensiva o analógica, favorezca la libertad o el ejercicio de las facultades previstas para el procesado.

El último párrafo establece que las únicas medidas de coerción posibles son las que autoriza “este código” y encontramos: medidas de coerción personal. Debe prestarse atención a que en este principio básico se establece que las medidas tienen carácter de excepcionales y serán proporcionales a la pena a medida de seguridad y corrección que le pudiera corresponder a la persona, es decir, si se espera como pena, en caso extremo y como máximo una multa, debería de fijarse caución económica como medida de coerción: por el contrario, si es delito establece la imposición de prisión, y se llenan los requisitos del artículo 13 CPRG así como del 259 del CPP, además debe dictarse dicha medida de coerción explicando las razones del porqué se hace, de conformidad con el artículo 11 bis del CPP.

Por último encontramos la frase: “*La duda favorece al imputado*”, esta expresión sustenta la base para que en todo el proceso penal se favorezca al imputado, cuando los elementos que se analizan, las pruebas en el debate, no generen en el juzgador o juzgadores la certeza de culpabilidad; de tal manera que si para dictar una medida de coerción no existen ni información ni elementos concretos que hagan pensar con fundamento que debe de dictarse alguna medida, la duda debe de favorecerle y lo resuelto tiene que ir en ese sentido.¹³⁶

¹³⁶ **POROJ, Oscar Alfredo.** El Proceso Penal Guatemalteco; Magna Terra editores; Guatemala 2007

En el caso de este principio, aunque no aparece expresamente regulado dentro de la legislación tributaria como principio constitucional debe aplicarse, es decir no puede obligarse al contribuyente a cumplir con la Obligación Tributaria, hasta no haber agotado todas las vías existentes en las que se demuestre que efectivamente el contribuyente tiene una deuda con la Administración, equiparándolo penalmente, hasta que no se demuestre su culpabilidad.

LA NO POSIBILIDAD DE DOBLE PERSECUCIÓN POR EL MISMO HECHO Y LA COSA JUZGADA (*NON BIS IN IDEM*)

Se encuentra en los artículos 17 y 18 del CPP. El primer artículo establece el principio de no perseguir a una persona penalmente más de una vez por un mismo hecho. Los casos en los que no se considera una doble persecución son los siguientes:

1. *“Cuando la primera fue intentada ante un tribunal incompetente”*
2. *“Cuando la no prosecución proviene de defectos en la promoción o en el ejercicio de la misma”* (Ej. El previo atendiendo el último párrafo del artículo 302 del CPP)
3. *“Cuando un mismo hecho debe ser juzgado por tribunales o procedimientos diferentes que no puedan ser unificados...”*

El artículo 18 establece un principio fundamental en Derecho Penal, al que se ha denominado *“Cosa Juzgada”*, el cual determina que si un proceso ha fenecido, no podrá ser abierto de nuevo, dejando a salvo el recurso de revisión, que permite reabrir un proceso, incluso en fase de ejecución de la sentencia, siempre y cuando le favorezca al condenado (Arts. 452 al 463 CPP).¹³⁷

El artículo 90 del Decreto 6-91 del Congreso de la República contempla expresamente este principio que en la parte conducente establece que la Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción, por consiguiente es un principio plenamente aplicable en el derecho tributario guatemalteco.

DERECHO DE DEFENSA

El artículo 20 del CPP reitera el principio constitucional del artículo 12, también lo contenido en los artículos 7 y 8 del Pacto de San José, 16 de la LOJ y 4 de la Ley de Amparo, en cuyo contenido ha dicho la Corte de Constitucionalidad: *“involucra el principio jurídico del debido proceso, es decir, el proceso es el vehículo del derecho de Defensa.”* *“..Se refiere, concretamente, a la posibilidad*

¹³⁷ Ob. Cit.

*efectiva de realizar todos los actos encaminados a la defensa de su persona o de sus derechos en juicio.*¹³⁸

Además, dentro del Código Tributario, podríamos encuadrar este principio en el artículo 3.5 es cual establece que los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria requieren de la emisión de una ley, esta norma concuerda perfectamente con el segundo párrafo del artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que indica que ninguna persona puede ser juzgada.... por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente.

¹³⁸ Ob. Cit.

BIBLIOGRAFÍA

LEGISLACIÓN:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente 1986.

Consejo General del Poder Judicial. Los Principios del Proceso Penal y la Presunción Constitucional de Inocencia, Impresiones Mateu Cromo, S.A.

Código Procesal Penal. Decreto 51-92 del Congreso de la República. 1994.

Código Tributario. Decreto Número 6-91 de la República de Guatemala.

Convención Americana Sobre Derechos Humanos, “Pacto de San José de Costa Rica”

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala.

Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos

LIBROS:

Fundación Konrad Adenauer. Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano/2006, Las Garantías Procesales, Caro Coria, Dino Carlo.

BACIGALUPO, Enrique. Principios Constitucionales de Derecho Penal, Editorial, Hammurabi, Jose Luis de Palma, Editor.

BINDER, Alberto M. Introducción al Derecho Procesal Penal. Ed. Ad – hoc. Buenos Aires Argentina. 1993.

CABANELLAS, Guillermo, Diccionario de derecho usual. Editorial Heliasta S.R.L.

CUELLO CALÓN, Eugenio. Derecho Penal. 9ª. ed., Ed. Nacional. México Distrito Federal, México. 1968.

FOLCO, Carlos María. Procedimiento Tributario. Naturaleza y Estructura. 2ª. ed., Ed. Rubinzal – Culzoni. Buenos Aires Argentina. 2000.

IGLESIAS, Juan. Derecho Romano, Editorial Ariel, S.A., Barcelona. 1999.

JARA MÜLLER, Juan Javier. Principio de inocencia. El estado jurídico de inocencia del imputado en el modelo garantista del proceso penal. Revista de derecho (Valdivia) vol. 10. Agosto, 1999. Versión electrónica.

OSSORIO, Manuel, Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales. Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires, 1984.

POROJ, Oscar Alfredo. El Proceso Penal Guatemalteco; Magna Terra editores; Guatemala 2007

RUBIO LLORENTE, Francisco, Derechos Fundamentales y Principios Constitucionales, Editorial Ariel, S.A., 1995.

RUIZ CASTILLO DE JUAREZ, Crista, Historia del Derecho, 1998.

SANCHEZ BRINGAS, Enrique, Derecho Constitucional, Editorial Porrúa, México.

LA PREJUDICIALIDAD TRIBUTARIA

Por:

*Julio Esteban Herrera
Brenda Janette Murcia Martínez
Jorge Fernando Quiñonez
Wilmer Domingo Valenzuela Sazo*

INTRODUCCION

La prejudicialidad tributaria es un tema que ha creado mucha controversia en su aplicación, no solo en Guatemala, sino en América Latina y en países europeos también.

Con la elaboración del presente trabajo de investigación pudimos hacer una comparación con países como Argentina y España en la aplicación y regulación de la prejudicialidad tributaria y los conflictos que ha creado en el proceso penal.

La investigación está compuesta por cuatro capítulos, en el capítulo I, se brindan datos e informaciones sobre los antecedentes históricos mas remotos de la cuestión prejudicial, iniciando con el derecho Romano, hasta la maduración de la institución en Francia, que es como conocemos hoy día la cuestión prejudicial; se brindará un concepto y las clases de cuestión prejudicial existentes según Fenech; y finalmente se hace la relación de la distinción de la cuestión prejudicial penales, de aquellas que penden de otras vías no penales. En el capítulo II se hace una comparación de la institución de prejudicialidad tributaria con otros países para determinar en que posición se encuentra Guatemala actualmente y se hace ver la importancia del acto administrativo que debe emitir la Administración Pública previo a iniciarse el proceso penal, con el fin de no violar el derecho de defensa de los contribuyentes. En el tercer Capítulo III se aporta una definición de la prejudicialidad en materia penal tributaria, haciendo una síntesis de su aplicación en Guatemala y como se encuentra regulada la prejudicialidad en el Código Procesal Penal guatemalteco y por último en el capítulo IV se hace una análisis a la jurisprudencia guatemalteca de la sentencia número 916-98, emitida por la Corte de Constitucionalidad.

La presente investigación está realizada en base al método inductivo de investigación y el método histórico y la técnica utilizada fue eminentemente documental, ya que únicamente pudimos consultar documentos y libros de autores especializados en la materia.

Con la presente investigación se espera que los estudiantes de la maestría en derecho tributario de la escuela de postgrado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, puedan obtener una introducción de la aplicación de la prejudicialidad en materia tributaria.

CAPÍTULO I

1. Prejudicialidad Tributaria

1.1. La Prejudicialidad

1.1.1. Antecedentes Históricos

En el derecho Romano, se encuentra el antecedente más remoto de la cuestión prejudicial. El llamado “prejudicium” el que se promovía mediante el ejercicio de las cuestiones prejudiciales, que tenían por objeto la comprobación de una situación jurídica que de ser verificada quedaba prejuzgada definitivamente. En Roma, las cuestiones prejudiciales se referían siempre al estado de las personas:¹³⁹

- a) *Questio libertis o iudicium liberali* (estado de libertad);
- b) *Questio ingenuitatis* (estado de ingenuidad); y,
- c) *Questio de partu agnoscendo* (estado civil)

También reconocía como cuestión prejudicial la excepción a la destrucción del testamento que declaraba libre a un esclavo.¹⁴⁰

Según Ortolán, la *liberalis causa* se concedía al que quería dirigirse a un hombre que, sin serlo, pasaba por libre o viceversa; la *ingenuitatis causa* se dirigía contra un hombre que pasaba de ingenuo, sosteniendo que había sido su esclavo y que había sido su manumitido, o el ingenuo que recurría a la justicia para que se le reconociera ingenuo; y las de *partu agnoscendo* se concedían a la mujer, durante o después del matrimonio, para que el marido reconociera al hijo que daba a luz, al padre contra el hijo para hacerse reconocer como tal o para que declaren que no lo era, y al hijo contra el padre para los mismos efectos.¹⁴¹

El fundamento de este privilegio estaría dado en la necesidad de evitar un escándalo, una contradicción. Pero cabe preguntarse, de donde le viene el derecho esa necesidad de estar ausente de contradicciones; como veremos tiene un componente histórico y otro

¹³⁹ Juan Antonio Mazariegos Gómez, Tesis “La Cuestión Prejudicial, Como Obstáculo A La Persecución Penal, Del Proceso Penal Guatemalteco. Análisis De Un Caso Concreto.” Guatemala, Mayo de 2002, licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, paginas 21 y 22.

¹⁴⁰ Ibid., Pág. 22.

¹⁴¹ Loc.Cit.

lógico. Cuando en la República Argentina se discutió la figura de la cuestión prejudicial, **Vélez Sarsfield** se inspiró fundamentalmente en el código Civil Francés de 1804, que a su vez está profundamente influido por el racionalismo o cartesianismo que debe su nombre al filósofo francés *René Descartes*.¹⁴²

Descartes reniega o más bien prescindiendo de todo conocimiento dado con anterioridad por considerar que estos eran oscuros o errores, y para arribar a la verdad trata de aplicar la filosofía los procedimientos lógicos de las matemáticas y de la geometría.¹⁴³

En el camino directo a la verdad, no deberíamos ocuparnos de objetos de los que no podamos lograr una certidumbre similar a las de las demostraciones de la aritmética y la geometría; así dice Descartes.¹⁴⁴

Es por ello que el racionalismo se alimenta de la lógica formal muy rígida, en la que cada proposición debe atravesar con éxito los principios de ésta, entre los cuales está fundamentalmente el de no contradicción.¹⁴⁵

Este es el marco científico que imperó en la época en que fue emitido el *Código Civil Francés* de 1804, y de este punto de vista se puede comprender la preocupación de los redactores en que el sistema apareciera libre de contradicciones.¹⁴⁶

La posibilidad de que distintos jueces emitieran juicios contradictorios entre ellos era, a la luz del racionalismo imperante en la época, un verdadero escándalo. El escándalo consistía en que el Estado napoleónico a través de dos distintos jueces no podía afirmar que un hecho había existido y luego que no, o que alguien era responsable de un delito y otro que no lo era.¹⁴⁷

El problema lógico, pasó con toda su extensión al Código Procesal Penal Guatemalteco.¹⁴⁸

¹⁴² JUAN ANTONIO MAZARIEGOS GOMEZ, Op.cit.,pag 17

¹⁴³ Loc.Cit.

¹⁴⁴ Ibid.,pag.18

¹⁴⁵ Loc.Cit.

¹⁴⁶ Loc.Cit.

¹⁴⁷ Loc.Cit.

¹⁴⁸ Loc.Cit.

Según **Juan Antonio Mazariegos Gómez**, la cuestión prejudicial dentro de nuestro Código procesal Penal, no es vista únicamente, a la luz de la doctrina cartesiana como una fórmula para evitar fallos contradictorios, si no, mas bien bajo el principio de presunción de inocencia del procesado, que impide que el mismo sea juzgado penalmente si existe una cuestión que por su naturaleza impida la tipificación de el o los delitos que se le atribuyen al imputado.¹⁴⁹

La teoría de las cuestiones prejudiciales, como se la concibe en la actualidad, nace en Francia para evitar que la administración de justicia sea burlada ostensiblemente, debido a la separación de competencias, pues si bien en lo penal se admitía toda clase de pruebas, en lo civil solo se aceptaba la prueba escrita para los asuntos de Estado Civil, lo que daba oportunidad para cometer graves delitos de interés social y producían enormes inconvenientes denunciados por **Gilbert des Voisins** en 1742. Al respecto, **Bonnier** y **Ortolán** refiriéndose concretamente a los delitos de suposición de estado civil (que no constituye cuestión prejudicial según nuestra legislación), manifiestan que podían haberse saneado el problema de la prejudicialidad admitiendo solo la prueba documental en estos delitos.¹⁵⁰

1.1.2 Concepto

Aquellas de carácter civil, administrativo, mercantil, canónico, etc. propuestas en una causa criminal, e íntimamente ligadas con el hecho a enjuiciar, y de influencia definitiva en el mismo.¹⁵¹

La cuestión prejudicial puede definirse como el privilegio que tiene la justicia penal sobre la civil para juzgar un mismo hecho que, es a la vez generador de responsabilidad civil y penal. O bien a la inversa, el privilegio que tiene la justicia civil sobre la penal en adelantarse al dictado de una sentencia sobre un mismo hecho. Se utiliza aquí la palabra privilegio que tiene la justicia, no en el sentido tradicional técnico-jurídico, sino en la aceptación más general de la Real Academia Española que lo define como: "*Exención de una*

¹⁴⁹ Ibid., Pág. 19.

¹⁵⁰ **JUAN ANTONIO MAZARIEGOS GOMEZ**, Op.cit., pag. 25.

¹⁵¹ <http://www.lexjuridica.com/diccionario/c.htm>, fecha de consulta 14 de noviembre de 2007.

*obligación o ventaja exclusiva o especial que goza alguien por concesión de un superior o por determinada circunstancia propia.*¹⁵²

En el Diccionario de la Lengua Española, emitido por la Real Academia de la Lengua, en su vigésimo primera edición define la cuestión prejudicial como: “1. Der. Dícese de la que, siendo supuesto de un fallo, corresponde a jurisdicción distinta de la que ha de dictarlo. Se aplica más en lo penal. “.Y sobre prejudicial determina, entre otras, dos aceptaciones que interesan a la presente investigación: “1.Adj. Der. Que requiere o pide decisión anterior y previa a la sentencia de lo principal.2. [adj.] Der. Dícese de la acción o excepción que ante todas las cosas debe examinar y definir.”¹⁵³

La necesidad de que existan estos privilegios de juzgamiento ha sido modernamente expuesta por Llambias al expresar: “Si un mismo hecho dañoso admite una doble calificación –como acto ilícito generador de la obligación civil de reparar el daño causado y como delito penal merecedor de una sanción represiva-se sigue de ahí una necesaria dualidad de acciones cuya regulación compete, parece obvio decirlo, al respectivo código civil o penal.”¹⁵⁴

Todo lo relacionado con la titularidad de acción civil, legitimación activa o pasiva, imputabilidad del agente, extensión del resarcimiento, prescripción, etcétera, es materia reglada por el código civil, como lo relativo a la acción penal es asunto regido por el código penal.¹⁵⁵

Empero, la posibilidad de que haya distintas jurisdicciones que juzguen un mismo hecho, tenía que conducir a una cierta vinculación entre los pronunciamientos de ambos fueros para que no sobreviniera el escándalo jurídico consistente en que un tribunal dijese blanco allí donde otro hubiera dicho negro.¹⁵⁶

Dentro del libro denominado, “El Manual del Fiscal”, proporcionado por el fiscal General de la República y Jefe del Ministerio Público, a los diferentes fiscales de la República, se hace mención a que “Existe prejudicialidad cuando la solución del proceso penal depende de la solución de otro proceso. Dentro de la prejudicialidad se distingue:¹⁵⁷

¹⁵² JUAN ANTONIO MAZARIEGOS GOMEZ, Op.cit.,pag.14

¹⁵³ Loc.Cit.

¹⁵⁴ JUAN ANTONIO MAZARIEGOS GOMEZ, Op.cit.,pag.15

¹⁵⁵ Loc.Cit.

¹⁵⁶ Loc.Cit.

¹⁵⁷ Ibid.pag.16

1.1.3 Tres clases de prejudicialidad que Fenech ha llamado:¹⁵⁸

- I. **NO DEVOLUTIVA**, cuando existe un predominio de la jurisdicción penal para conocerla nosotros;
- II. **DEVOLUTIVA ABOSUTA**, cuando de la misma deba conocer forzosamente tribunal distinto de lo penal, y,
- III. **DEVOUTIVA RELATIVA**, cuando la cuestión deba ser resuelta por éste, cuando ha transcurrido el plazo que se ha señalado para acudir al primero sin que el interesado lo haga. Las llamadas devolutivas y no devolutivas, por que, en el primero caso, el tribunal de lo penal para lo que procesa, en el segundo caso no se procede en las llamadas cuestiones no devolutivas.

1.1.4 Dentro de la prejudicialidad puede distinguirse:

1. **PREJUDICIALIDAD PENAL**: Se da cuando la solución del proceso dependa de otro proceso penal no acumulable, es decir que no se encuentre dentro supuesto necesario de la conexión, establecidos en el artículo 55 del Código Procesal Penal. Un ejemplo de ello podría ser que Juan denuncia a Pedro por la comisión de un homicidio, y Pedro interpone una querrela contra Juan por Calumnia. La querrela no podrá resolverse hasta que no se determine si la denuncia es cierta o falsa.¹⁵⁹
2. **PREJUDICIALIDAD POR OTRAS VIAS**: Estaremos ante una cuestión prejudicial no penal cuando la existencia o inexistencia de un delito dependa de una resolución que el juez penal no tenga competencia para resolverlo. Es decir que dependa de la resolución de un juicio de materia civil, mercantil, o laboral.¹⁶⁰

¹⁵⁸ ANA DEL CARMEN CASTELLANOS GONGORA, "ANÁLISIS Y ESTUDIO DE LOS OBSTACULOS A LA PERSECUCION PENAL Y CIVIL ENUMERADOS EN NUESTRO CODIGO PROCESAL PENAL" Guatemala, Mayo de 2001, licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, paginas 45 y 46.

¹⁵⁹ ANA DEL CARMEN CASTELLANOS GONGORA, Op.Cit., pag.46.

¹⁶⁰ Loc.Cit.

1.1.5 Diferencia entre las cuestiones previas y cuestiones prejudiciales:

Las cuestiones prejudiciales difieren de las cuestiones previas y de especial pronunciamiento (jurisdicción, competencia, prescripción, etc.) pues éstas no tienen valor propio ni existencia independiente del principal, no pudiendo, por lo tanto, ser objeto de un pronunciamiento especial, mientras que las prejudiciales tienen en sí esa existencia y ese valor que a las otras les falta, pudiendo por ello ser material de una actuación separada e independiente. Si bien ambas tienen de común el fin de reclamar una resolución anterior al asunto principal, encierran conceptos distintos que conviene no confundir.

Los ordenamientos utilizan dos sistemas con respecto a las cuestiones prejudiciales:

- a) los absolutos;
- b) los relativos.

Según el primer sistema, el juez de la causa debe resolver todas las cuestiones prejudiciales que se promuevan "*el juez de la acción es el juez de la excepción*". En el sistema relativo, el juez principal debe, o puede, enviar o devolver al órgano competente la resolución de la cuestión prejudicial. Se observa que en la prejudicialidad civil o administrativa relativa y facultativa, el Juez en lo penal puede remitir al tribunal u órgano competente, en nuestro caso La Superintendencia de Administración Tributaria, para su resolución, las cuestiones prejudiciales planteadas (confección de la determinación de oficio).

CAPÍTULO II

2. Prejudicialidad en materia tributaria:

2.1 Definición

El prestigioso penalista *Chiara Díaz* establece a favor de la prejudicialidad tributaria expresando que: *“la determinación de la deuda le permite al obligado ejercitar el derecho de defensa ante los órganos administrativos fiscales, quienes a su vez quedan en situación de evaluar convenientemente la situación de aquél previo a decidir el desencadenamiento de la persecución penal, que a partir de allí será inevitable en su promoción e irretractable en su continuidad hasta la resolución definitiva respecto del ejercicio de la acción penal pública.”*¹⁶¹

Cesar Litvin al referirse a la prejudicialidad tributaria considera que: *“para sustentar la denuncia penal el Fisco debe, primero, dictar resolución que determine de oficio la deuda tributaria, o que haya sido resuelta en sede administrativa, la impugnación de las actas determinativas de los recursos de la seguridad social.”*¹⁶²

Con base en las definiciones anteriores se puede establecer que la prejudicialidad tributaria consiste en que previo a presentarse la denuncia penal se debe determinar la obligación por medio de un acto administrativo y por parte del órgano administrativo fiscal, en Guatemala, la Superintendencia de Administración Tributaria, con el objeto de no poner en funcionamiento al órgano jurisdiccional en forma innecesaria.

Antecedentes

Remontándonos a trece años atrás, cuando se encontraba regulada la prejudicialidad tributaria, específicamente lo regulaba el artículo 273 "D" del Decreto 67-94, del Congreso de la República, el cual, imponía una condición previa para iniciar acción penal en los casos de comisión de delitos de índole fiscal al preceptuar que *“...será necesario que previamente se agoten los procedimientos que establece el Código Tributario de tasación de los impuestos respectivos...”* pero con la entrada en vigencia del Decreto 103-96 de ese Organismo, que entró en vigor el tres de enero de mil novecientos noventa y siete, derogó expresamente el Decreto 67-94

¹⁶¹ Chiara Díaz, Carlos Alberto *“Ley Penal Tributaria y Provisional 24,769”*, Rubinzal-Culzoni Editores Pág. 321°

¹⁶² Litvin César *“Enfoques Penales. La determinación del monto del delito en la ley penal tributaria”*. Periódico Económico Tributario N° 132.

citado y, como consecuencia, suprimió el referido beneficio al adicionar un nuevo capítulo, el IV, al título X del Código Penal, que se denomina "De los Delitos al Régimen Tributario", dejando desprotegido al contribuyente en el sentido de que ahora que no se encuentra regulada la prejudicialidad en materia tributaria, la Administración, sin determinar la obligación puede iniciar un proceso penal en contra del contribuyente, violándose el de derecho de defensa. Se hace necesaria la comparación de la legislación guatemalteca con otras legislaciones las cuales veremos a continuación.

2.2.1 Argentina.

En Argentina por ejemplo, en el orden penal tributario, la prejudicialidad tiene su propia historia. Al sancionar la ley 23.771 se derogó la prejudicialidad administrativa contenida en el ex artículo 77 de la ley 11.68319, para lo cual hubo un debate parlamentario en el año 1990, en el que se estableció que se suprimía la prejudicialidad tributaria, formulando en su reemplazo, la existencia de un dictamen técnico que en el plazo improrrogable de treinta días, sin dilación de ninguna índole, se entregaría a conocimiento del juez con los elementos posibles de ser juzgados en la órbita penal tributaria. Claramente se observaba que el Fisco, en su afán recaudatorio, quería abreviar los plazos procesales para recaudar más y peor. Se dictaban fallos en los que se resolvía que: *"no es necesario acreditar previamente, mediante un acto administrativo, la existencia de deuda o de los medios tipificados en cada delito, pudiendo iniciarse la acción penal con otros elementos, la falta de determinación de la deuda. . . no puede ser motivo de agravios"*.¹⁶³

En la actualidad Argentina en su sistema tributario vigente, cuenta con una Ley Penal Tributaria y Previsional, por medio de la cual se garantiza al contribuyente que pueda ejercer su derecho de defensa antes de que se presente la denuncia en materia penal, al establecer: *"Art. 18 El organismo recaudador, formulará denuncia una vez dictada la determinación de oficio de la deuda tributaria, o resuelta en sede administrativa la impugnación de las actas de determinación de la deuda de los recursos de la seguridad social, aun cuando se encontraren recurridos los actos respectivos"*; que quiere decir esto, que la Administración Tributaria no puede formular una denuncia, toda vez, no

¹⁶³ Ignacio Buitrago y Gabriela Buratti "Prisión fiscal y libertad personal" – La Información. T. 67, pág. 1079.

exista un acto administrativo que determine la obligación tributaria, en este caso la determinación es de oficio, pero de cualquier forma, garantiza los derechos fundamentales de los contribuyentes.

2.2.2 España:

En España la prejudicialidad tributaria, no suelen admitirla los jueces es sus pronunciamiento judiciales, en la insolvencia punible tributaria esos aspectos prejudiciales son la existencia y cuantía de la deuda tributaria, que para tenerlos como hechos probados se puede partir de las actas de inspección, que gozan de una presunción de validez. Pretender que las impugnaciones administrativas tributarias o contencioso-administrativas tributarias, relativas a dichas actas deben paralizar el proceso penal tendría como consecuencia que bastaría con formular esas impugnaciones, aun careciendo de toda viabilidad, para bloquear durante años la acción de la justicia en la persecución de un delito.

Sin embargo en España, la prejudicialidad tributaria se encontraba regulada en el Decreto 50-1977 Ley del Impuesto Extraordinario Sobre El Patrimonio De Las Personas Físicas, la cual establecía en el artículo 37: *“1. los delitos fiscales solo son perseguibles a instancia de la administración, sin necesidad de querrela. 2. una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del tribunal económico-administrativo central, el delegado de hacienda de la provincia respectiva, previo informe del subdelegado de inspección e inspector jefe, del administrador de tributos, impuestos inmobiliarios o de aduanas, según el tributo de que se trate, y del abogado del estado, deberá poner en conocimiento del ministerio fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción. si los hechos afectaren a varias provincias, la competencia tendrá determinada por razón del domicilio de la persona física o jurídica. 3. En las defraudaciones de las haciendas locales compete a los alcaldes o al presidente de la diputación, según los casos, previo informe de sus secciones de hacienda y del abogado de la corporación perjudicada, poner en conocimiento del ministerio fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de sus respectivas jurisdicciones y en los tributos, arbitrios y tasas establecidos a su favor.”* la cual, por muchas razones, no produjo los frutos

deseados y, especialmente, el efecto de prevención general al que tiende todo precepto penal, pues existen todavía situaciones fraudulentas en las que, mediante acciones u omisiones deliberadas, se atenta de hecho contra los principios de generalidad y capacidad de pago establecido en la constitución. La redacción del artículo 37 de la ley 50-1977, que exige el agotamiento de la vía administrativa antes de que la propia administración tributaria, única legitimada para ello, promueva el ejercicio de la acción penal, es ciertamente un obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal y sustantivo y por tal razón se derogó el artículo 37 del la ley 50-1977, mediante la entrada en vigencia de la ley 2-1985 Ley Orgánica 2-1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en Materia De Delitos Contra La Hacienda Publica, esta ley incluye la derogación, consciente, además, de que imponer una prejudicialidad tributaria con carácter necesario choca con el principio tradicional en el ordenamiento jurídico español, que, con suficiente elasticidad, aparece recogido en el capítulo II del título I del libro I de la ley de enjuiciamiento criminal, lo que en Guatemala conocemos como Código Procesal Penal

Al hacer la comparación entre el ordenamiento jurídico guatemalteco con el de España, se llega a la conclusión que ambos países tienen la misma regulación con respecto a la prejudicialidad tributaria, en virtud de que España, en la ley de enjuiciamiento criminal, regula la prejudicialidad en general, al igual que Guatemala en el Código Procesal Penal, sin embargo ninguno de los dos países regulan específicamente la prejudicialidad tributaria, si bien es cierto ambos países lo tuvieron regulado en su ordenamiento jurídico pero también derogado por ambos; considero que esta derogación afecta los derechos fundamentales de los contribuyentes, especialmente el derecho de defensa, limitando a los contribuyentes a poder probar o demostrar el caso que se les imputa.

CAPÍTULO III

3. Prejudicialidad en Guatemala en materia penal tributaria

3.1 Definición:

El garantismo que otorga la prejudicialidad administrativa no ha pasado por alto en la doctrina tributaria para lo que el tratadista Vicente Oscar Díaz, analizando el tema garantista de la prejudicialidad en materia penal tributaria y su vinculación con el principio del *“non bis in idem”*, ha sostenido que: *“cuando la prejudicialidad penal fija la consecuencia que el hecho investigado no es imponible, se establece la prohibición de adosar varias veces el juzgamiento del hecho, porque la manifestación tributaria protegida por la ley penal o por la ley tributaria siempre responde a una sola norma.”*¹⁶⁴

3.2 Prejudicialidad Penal

En primer término el código penal en su capítulo IV Establece: Delitos contra el Régimen Tributario un ejemplo: Defraudación Tributaria (Art. 358.A.C.P.) y otros delitos. Delitos graves, que produce un gran daño social de terrible egoísmo generado regularmente por quienes más tienen.

A lo largo de la historia se han creado diversidad tipos penales con el objetivo preciso de aumentar las recaudaciones de impuestos y tributos (...) y de disuadir los comportamientos evasores (...)¹⁶⁵

En nuestro caso el código penal establece los tipos penales y en los cuales están inmersos los delitos contra el régimen tributario; y nuestro código procesal penal desarrolla el procedimiento para hacer efectivas las sanciones a las conductas que lesionan los bienes jurídicos sociales. “! El patrimonio de la administración pública. (bien jurídico difuso del que son titulares todos los integrantes de una sociedad en nuestro caso la guatemalteca).

En el caso que nos ocupa el proceso penal tributario tiene que iniciarse por medio de una denuncia; (Art. 70 Código Tributario; 297 Código Procesal Penal) para que el órgano acusador del estado (Ministerio Público) inicie la acción pública (Art. 24, 24 Bis Código Procesal Penal)

¹⁶⁴ Oscar Díaz, Vicente *“Límites al accionar de la inspección tributaria y derecho del administrado”* – Ediciones Depalma, Pág.173.

¹⁶⁵ Conf. Chiara Díaz Carlos Alberto, *“El bien jurídico tutelado en la Ley Penal Tributaria y los delitos de evasión simple y agravada”*, Tomo 93, Pág. 37, Ed. Zeus Colección jurisprudencial, año 2003.

para verificar la existencia de un hecho delictuoso. A la vez recordemos que la existencia del delito esta íntimamente unido con el daño supuestamente causado particularmente en el ámbito tributario determinar el perjuicio causado hace la esencia misma del delito.

En nuestro código procesal penal capítulo II está establecido *“Obstáculos A La Persecución Pena y Civil”* así como varios supuestos pero el que nos interesa es: la cuestión prejudicial: el Artículo 291 del C. Penal. Establece *“Si la persecución penal depende exclusivamente del juzgamiento de una cuestión prejudicial, la cual según la ley, deba ser resuelta en un proceso independiente, este deberá ser promovido y proseguido por el Ministerio Publico, con citación de todos los interesados, siempre que la ley que regula la cuestión lo permita...”*

El Artículo 292 Planteamiento de la cuestión y efectos establece la existencia de una cuestión prejudicial podrá ser planteada al tribunal por cualquiera de las partes, por escrito fundado y oralmente en el debate...un acto administrativo es un procedimiento reglado que debe probar ciertos hechos justificando que sean creado las condiciones mínimas de punibilidad requeridas por el tipo penal para darle existencia, o sea aportar la evidencia empírica al proceso penal tributario.

El acto administrativo es también un razonamiento normativo porque será la premisa en la que deberá apoyarse el juez. El acto administrativo que se aporta el proceso penal influirá tan íntimamente en el proceso penal que su efecto negativo provocara el sobreseimiento o la absolución con carácter definitivo, y el juzgador lo requerirá siempre para fundar sus decisiones, se exhibe pues por su naturaleza como elemento prejudicial normativo dado que se refiere a *“lo debido o no debido”*.

El acto administrativo tiene una propiedad definitoria para el proceso penal. Proveniente de un órgano primario que esta obligado a aplicar ciertas normas probando los hechos, (la evidencia de la existencia del perjuicio penal al mismo) e influye tan directamente en la sentencia definitiva del juez.

La inexistencia de determinar el monto de la obligación tributaria con carácter previo debería bien impedir la remisión del expediente o bien fundamentar la oposición en el procedimiento penal invocando que la liquidación (determinación del monto de la obligación tributaria) previa en la que se declare (el daño causado al patrimonio del estado) es parte integrante del acto administrativo.

Para que una cierta exigencia procesal adquiera el carácter de cuestión prejudicial, se requiere que *“la norma jurídico-penal debe integrar*

*en su supuesto de hecho elementos jurídicos de otros órdenes que sean cuestionables, es decir, que sean capaces por sí mismos de integrar el objeto de un litigio civil, administrativo tributario, laboral, etc.*¹⁶⁶

Es así que la norma jurídico-penal integra, en su supuesto de hecho, elementos jurídicos que corresponden a otros ordenes jurídicos, al incorporar como requisito de viabilidad de la acción penal la existencia del acto administrativo de determinación de oficio, no hace más que introducir un requisito de carácter extrapenal.

¹⁶⁶ Gimeno Sendra, Moreno Catena y Cortés Domínguez: "Derecho procesal-Proceso penal" –

CAPÍTULO IV

4. Jurisprudencia

4.1 Guatemala

Como bien se indicó, en los párrafos que preceden, la prejudicialidad fue instituida en el proceso penal guatemalteco como un medio garantista de hacer efectivo el derecho de defensa del contribuyente (principalmente), ante el accionar de la autoridad administrativa tributaria (Superintendencia de Administración Tributaria), y a la vez asegurar la depuración y efectividad del proceso penal.

Esta garantía (porque realmente era una garantía), estaba contenida –como ya se cito ut supra- en el Artículo 273 “D” del decreto 67-94 del Congreso de la República, el cual establecía, ***“Presupuesto para proceder. Para iniciar la acción penal por la comisión de un delito fiscal será necesario que previamente se agoten los procedimientos que establece el Código Tributario de tasación de los impuestos respectivos...”***, en los considerandos de esta disposición legal el legislador deja ver que su intención al normar en tal sentido fue: 1) reprimir las conductas defraudatorias contra Estado, por ser “necesario” ajustar su política criminal a la realidad social; 2) utilizar la penalización de las prácticas defraudatorias para regular la competencia desleal, que genera la evasión fiscal.

Con la emisión del decreto 103-96 también del Congreso de la República, se deroga el beneficio de prejudicialidad establecido en el decreto anterior. La parte conducente dice así: ***“Artículo 16. Derogatoria. Se derogan los Decretos 67-94 y 68-94 del Congreso de la República y los artículos 273 “A”, 273 “B”, 273 “C”, 273 “D”, 273 “E”, 273 “F”, 273 “G” del Código Penal”***. Se aprecia que el fundamento considerativo de esta reforma, es en esencia aumentar la recaudación de fondos del Estado dotando de mayor celeridad a los procesos de defraudación tributaria que la administración tributaria promueve para pedir el castigo de los evasores y contrabandistas. Es importante aclarar que con esta derogatoria debilitó grandemente el paquete de garantías constitucionales que deben asistir al contribuyente.

4.2 Caso concreto en Guatemala

Sobre el tema de la prejudicialidad tributaria en Guatemala, poco se ha escrito y resuelto en materia judicial, no obstante hemos seleccionado un caso concreto para mejor ilustración del aspecto teórico hasta aquí explicado, analizaremos la resolución que corresponde a la apelación de la sentencia de amparo del expediente número 916-98, emitida por la Corte de Constitucionalidad, el 27 de julio de 1999 (Gaceta jurisprudencial No. 53 Anexo 1, al final de este trabajo).

En dicha resolución se puede apreciar que al agraviado, le fue iniciada por la Administración tributaria una acción penal por el delito de **DEFRAUDACION TRIBUTARIA**, ante el Juzgado 7mo de Primera Instancia Penal del departamento de Guatemala, en su defensa opuso:

a) la excepción de falta de acción por caducidad del plazo, fundamentada en que el Ministerio Público no formuló la acusación en el término de 3 meses establecidos en ley; la cual fue resuelta sin lugar; solicitó apelación y se resolvió confirmando la decisión.

b) promovió cuestión prejudicial, fundada en que al momento en que ocurrieron los hechos estaba vigente el Decreto 67-94 del Congreso de la República, -anteriormente comentado- y el mismo establecía que previamente a iniciar la acción penal era necesario agotar el procedimiento administrativo de tasación de impuestos cuyo pago “presuntamente” fuera omitido, siendo lo correcto aplicar al caso concreto esta ley por darle mayor beneficio, y así someter el asunto a la competencia administrativa respectiva. Se resolvió sin lugar. El agraviado apeló la resolución y la Sala Décima de la Corte de Apelaciones Penal... confirmó la sentencia de primer grado.

Amparo: El recurrente, estimó que al confirmarse la sentencia de primer grado, se lesionaron sus derechos constitucionales, en el sentido siguiente,

a) Falta de acción por caducidad del plazo: Apeló argumentando que había caducado el plazo para que el Ministerio Público presentara la acusación, porque debían observarse los plazos legales por parte de los funcionarios;

b) Irretroactividad de la Ley: Al aplicar el decreto 103-96 vigente creyó estar beneficiando más al agraviado (prisión de 1 a 6 años) en comparación con la pena establecida en el decreto 67-94 ya derogado (prisión de 2 a 6 años), sin tomar en consideración que los hechos habían ocurrido durante la vigencia de este decreto y el beneficio que este brindaba era mayor cuando ordena que se debía

agotar del procedimiento administrativo previo al ejercicio de la acción penal.

Es en este último supuesto donde la prejudicialidad toma importancia ya que objetivamente está sirviendo como garantía protectora del derecho constitucional del In dubio pro reo, constitucionalmente reconocido.

Trámite del amparo: No, se otorgó amparo provisional, se confirió audiencia a la P.G.N.¹⁶⁷, al M.F.P.¹⁶⁸ y al M.P.¹⁶⁹; se solicitó copia del expediente al juzgado 7mo de 1ra instancia penal del departamento de Guatemala; se solicitó el expediente de apelación a la Sala 10ma de la Corte de Apelaciones Penal...; no se abrió a prueba;

Resolución del amparo: La autoridad impugnada no infringió derechos del postulante, ya que dentro del proceso –indica- tuvo acceso a todos los medios de impugnación por tal razón el fallo por el hecho de ser contrario a sus intereses no es violatorio de sus derechos; sobre el fondo del asunto se abstuvo de conocer por tener prohibición constitucional de una tercera instancia. Declaró sin lugar el amparo, e impuso la multa respectiva.

Apelación: El accionante apeló.

Vista: Alegatos, a) el agraviado indicó que la forma de resolver del tribunal de amparo deviene en atentado contra el principio de legalidad generando anarquía y desorden en la aplicación de la ley; b) el M.F.P.¹⁷⁰ manifiesta que lo resuelto está conforme a derecho...ya que el amparo es improcedente por la falta de definitividad (el asunto aún estaba siendo discutido en el juzgado penal); c) la P.G.N.¹⁷¹ expresa que dar con lugar el amparo sería como una tercera instancia, lo cual está prohibido.

Consideraciones de la corte (resumidas): a) En cuanto a la excepción de falta de acción por caducidad del plazo, la autoridad actuó conforme a derecho por ser correcto el criterio de la Sala; **b)** (Esta es la parte que nos interesa) La corte consideró que por las fechas de inicio de la vigencia de los decretos en función de la fecha de la comisión del delito, el hecho juzgado se encontraba bajo la vigencia del decreto 67-94 -el que otorga el beneficio de someter a la competencia administrativa el asunto-, no así bajo los efectos del decreto 103-96 –que otorgaba una pena menor que el decreto anterior-; concluyendo que efectivamente el juez al establecer la

¹⁶⁷ Procuraduría General de la Nación.

¹⁶⁸ Ministerio de Finanzas Públicas.

¹⁶⁹ Fiscalía de delitos económicos.

¹⁷⁰ Ídem.

¹⁷¹ Ídem.

norma aplicable incurrió en error, ya que aplicó una norma no vigente al momento de la consumación del delito. Se lesionó el derecho del debido proceso, ya que al no decretar el beneficio procesal de la prejudicialidad tributaria solicitada que debía aplicarse al asunto, se violó el derecho del debido proceso, ya que en la vía administrativa tendría la posibilidad de desvanecer los cargos formulados y con ello desvincularse de la acción penal, solicitando el sobreseimiento del proceso, si antes de que quedara firme la sentencia pagaba el monto de los impuestos evadidos, multas, intereses y costas procesales causadas. Se otorgó el amparo al accionante y se ordenó que la cuestión de prejudicialidad promovida se resolviera de acuerdo al decreto 67-94 del Congreso de la República, dejando en suspenso las resoluciones de la sala conminando a la sala que resuelva tomando en cuenta lo considerado.

CONCLUSIONES

- La Teoría de las Cuestiones Prejudiciales, como se la concibe en la actualidad, nace en Francia para evitar que la administración de justicia sea burlada ostensiblemente, debido a la separación de competencias, pues si bien en lo penal se admitía toda clase de pruebas, en lo civil solo se aceptaba la prueba escrita para los asuntos de Estado Civil, lo que daba oportunidad para cometer graves delitos de interés social y producían enormes inconvenientes denunciados por **Gilbert des Voisins** en 1742.
- La cuestión prejudicial puede definirse como el privilegio que tiene la justicia penal sobre la civil para juzgar un mismo hecho que, es a la vez generador de responsabilidad civil y penal. O bien a la inversa, el privilegio que tiene la justicia civil sobre la penal en adelantarse al dictado de una sentencia sobre un mismo hecho. Mas sin embargo no se encuentra limitado la relación Penal- Civil sino también puede existir prelación sobre la materia penal en otras ramas del derecho como la mercantil, laboral, Administrativa, tributaria etc.
- La prejudicialidad tributaria es una institución que al no encontrarse expresamente regulada, viola el derecho de defensa de los contribuyentes, en el momento en que la Administración Tributaria no emite un acto administrativo para determinar la obligación.
- Para que se de la prejudicialidad penal tributaria, tenemos que estar en el campo de un proceso penal, (tributario) con todas las garantías, debido proceso, doble juzgamiento, no autoincriminación etc. Ya que en dicho proceso es donde se tiene que presentar la prejudicialidad como obstáculo a la persecución penal en caso que el juzgamiento dependa de un proceso anterior según la ley.
- La prejudicialidad tributaria, mientras estuvo vigente **fue verdaderamente una garantía para el contribuyente y también para el Estado**, ya que por un lado con la excusa de darle celeridad a la persecución penal por defraudación tributaria y modernizar la recaudación, se derogó la misma; generando esta decisión la erogación de mayores recursos que de estar vigente ésta serían innecesarios (tiempo y dinero). Cabe mencionar que su ausencia deja al contribuyente en estado de indefensión ante el actuar de la administración tributaria, por violar en forma flagrante los principios de defensa y del debido proceso contenido en nuestra Constitución y en la Convención Americana de Derechos Humanos (Art. 8 Pacto de San José). Este tipo de sentencias confirma que estas instituciones, en muchos casos son las grandes desconocidas en no pocos niveles judiciales, por tanto para

incentivar el Estado de Derecho Garantista conviene promover el conocimiento, aplicación y regulación de la misma.

BIBLIOGRAFÍA

Ana del Carmen Castellanos Góngora, **“ANÁLISIS Y ESTUDIO DE LOS OBSTACULOS A LA PERSECUCIÓN PENAL Y CIVIL ENUMERADOS EN NUESTRO CODIGO PROCESAL PENAL”** Guatemala, Mayo de 2001, licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar

Chiara Díaz, Carlos Alberto, **“Ley Penal Tributaria y Provisional 24,769”** Rubinzal-Culzoni Editores Pág. 321

Conf. Chiara Díaz Carlos Alberto, **“El bien jurídico tutelado en la Ley Penal Tributaria y los delitos de evasión simple y agravada”**, Tomo 93, Pág. 37, Ed. Zeus Colección jurisprudencial, año 2003.

Gimeno Sendra, Moreno Catena y Cortés Domínguez: **“Derecho procesal-Proceso penal”** –

Ignacio Buitrago y Gabriela Buratti **“Prisión fiscal y libertad personal”** – La Información. T. 67, pág. 1079.

Juan Antonio Mazariegos Gómez, **“La Cuestión Prejudicial, Como Obstáculo A La Persecución Penal, Del Proceso Penal Guatemalteco. Análisis De Un Caso Concreto.”** Guatemala, Mayo de 2002, licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar.

Litvin César **“Enfoques Penales. La determinación del monto del delito en la ley penal tributaria”**. Periódico Económico Tributario N° 132.

Oscar Díaz, Vicente **“Límites al accionar de la inspección tributaria y derecho del administrado”** – Ediciones Depalma, Pág.173.

OTRAS REFERENCIAS

<http://www.lexjuridica.com/diccionario/c.htm>, fecha de consulta, 14 de noviembre de 2007.

CONCLUSIONES FINALES Y DE CONJUNTO

1. Los Derechos Humanos se encuentran involucrados activamente en el ámbito Tributario, tutelando los Derechos de los Particulares por medio de la consagración Constitucional de Principios y Garantías especiales relativas a esa materia, constituyendo medios de defensa eficaces para los contribuyentes en contra de la actividad abusiva o arbitraria del Estado, ejecutada por sí mismo o por medio del ente designado legalmente como Autoridad Tributaria.
2. Los Derechos Humanos en el ámbito tributario como en todos los ámbitos de su injerencia, no pueden someterse a validación o prueba de existencia por el reconocimiento normativo positivo. No puede considerarse humano que una norma positiva cree un Derecho Humano, verbigracia, mucho menos que lo reconozca. Esto sin caer en el ámbito de las garantías innominadas, los Derechos Humanos incluidos los que especialmente y en un momento dado puedan tutelar a los contribuyentes, el único reconocimiento que necesitan en la necesidad concreta de tutela que el individuo o la persona requiera para salvaguardar su dignidad y bienestar ante detentadores de estas y circunstancias que puedan ocasionarle vejamen.
3. El marco del garantismo no es exclusivo del Derecho Tributario Constitucional, sino que se extiende a los ámbitos del Derecho Tributario Sustantivo, Administrativo y Sancionatorio, en tanto la acción del individuo y de la Administración Pública se conduzcan en el cauce de la defensa, pero previamente a ello, el respeto irrestricto de los Derechos Fundamentales y Garantías Constitucionales que se debe a los habitantes de un Estado de Derecho.
4. Las Garantías ofrecidas a los contribuyentes en el ámbito del Derecho Tributario redundan en el respeto, protección y defensa del Derecho a la Propiedad, dado que de la propiedad particular o privada es que el Estado extrae los recursos que necesita para su sostenimiento. Esa conducta extractiva, configurada perfectamente en la Tributación sobre base legal, surge únicamente como consecuencia de la autorización originaria (en el surgimiento del Estado mismo) que los particulares han dado y se encuentra plasmada en el Deber Constitucional de Contribuir de acuerdo con sus únicas y especiales capacidades económicas. La trascendencia social de esas garantías tienen el alcance de salvaguardar el fundamento histórico del desarrollo humano en el mundo civilizado, que es la propiedad privada como un anhelo natural compartido por todos nosotros, los hombres, y bien jurídico especialmente sensible cuyo menoscabo tiene consecuencias inmediatas sobre la vida y las expectativas de vida que los ciudadanos puedan tener.

5. Los Derechos y Garantías ofrecidos a los contribuyentes tienen un alcance político innegable, pues además de la tutela al Derecho a la Propiedad Privada protegen la libertad del individuo ante los abusos en que puede incurrir el Estado y que inevitablemente causarían menoscabo en esta. Esto se explica desde la óptica de que un Sistema Tributario congruente y armónico con respecto de las necesidades del Estado y las capacidades económicas de los individuos, es una herramienta democrática y una garantía en contra del autoritarismo, el caudillismo tan común en América con sus muchas satrapías de corte demagógico, que emanan de Estados con poca o nula capacidad de respuesta a las necesidades de sus habitantes.