

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO



## **EL SECRETO TRIBUTARIO**

**—Su fundamento y alcances en el contexto del principio de publicidad  
y transparencia del Estado democrático contemporáneo—**

Licenciado  
**ARMIN CRISTOBAL CRISÓSTOMO LÓPEZ**

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2017

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO  
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

**EL SECRETO TRIBUTARIO**  
—Su fundamento y alcances en el contexto del principio de publicidad y  
transparencia del Estado democrático contemporáneo—

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por el

**Licenciado**

**ARMIN CRISTOBAL CRISÓSTOMO LÓPEZ**

Previo a conferírsele el Grado Académico de

**MAESTRO EN DERECHO TRIBUTARIO**  
**(*Magíster Scientiae*)**

Guatemala, octubre de 2017

**JUNTA DIRECTIVA  
DE LA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
DE LA  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla  
VOCAL I: Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil  
VOCAL II: MSc. Rosario Gil Pérez  
VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía  
VOCAL IV: Br. Jhonathan Josué Mayorga Urrutia  
VOCAL V: Br. Freddy Noé Orellana Orellana  
SECRETARIO: Lic. Fernando Antonio Chacón Urizar

**CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla  
DIRECTOR: Dr. Ovidio David Parra Vela  
VOCAL: Dr. Nery Roberto Muñoz  
VOCAL: Dr. Hugo Roberto Jáuregui  
VOCAL: MSc. Erwin Iván Romero Morales

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS**

PRESIDENTE: Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando  
VOCAL: MSc. Erwin Iván Romero Morales  
SECRETARIA: MSc. Ana Lucía Barrios Solares

**RAZÓN:** «El autor es el propietario de sus derechos de autor con respecto a la Tesis sustentada». (Artículo 5 del Normativo de tesis de Maestría y Doctorado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Estudios de Postgrado).

Guatemala, 26 de enero de 2015

Señores  
Universidad de San Carlos  
Maestría en Derecho Tributario  
Escuela de Posgrados  
Presente.

Estimados señores,

Conforme al nombramiento recaído en mi persona, procedí a revisar el plan de investigación de tesis con título propuesto "EL SECRETO TRIBUTARIO -Su fundamento y alcances en el contexto del principio de publicidad y transparencia del Estado democrático contemporáneo" presentado por el Licenciado Armin Cristóbal Crisóstomo López para obtener su grado de Maestría en Derecho Tributario.

Luego de revisar el mismo me permito hacer de su conocimiento que la misma es uno de los mejores trabajos de tesis que he podido tener en mis manos, por lo que no considero únicamente que el trabajo debe ser autorizado para su impresión, sino que lo recomiendo para ser considerado para una mención especial o premio que se autorice por esta casa de estudios.

Sin otro particular me suscribo atentamente,



Lic. Mario E. Archila M.

Mario Estuardo Archila Maldonado  
ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, 11 de octubre de 2017.

Dr. Ovidio David Parra Vela  
Director de la Escuela de Estudios de Postgrado,  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala

Señor director:

Por la presente, hago constar que he realizado la revisión de los aspectos de redacción y ortografía de la tesis:

## **EL SECRETO TRIBUTARIO**

**Su fundamento y alcances en el contexto del principio de publicidad y  
transparencia del Estado democrático contemporáneo**

Esta tesis fue presentada por el Lic. Armín Cristóbal Crisóstomo López, de la Maestría en Derecho Tributario de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

En tal sentido, considero que, realizadas las correcciones indicadas, la tesis puede imprimirse.

Atentamente,



Dra. Mildred C. Hernández Roldán  
Revisora  
Colegio Profesional de Humanidades  
Colegiada 5456

Mildred Catalina Hernández Roldán  
Colegiada 5456



**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
Universidad de San Carlos de Guatemala

**D.E.E.P. ORDEN DE IMPRESIÓN**

**LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA,** Guatemala, trece de octubre del dos mil diecisiete.-----

En vista de que el Lic. Armin Cristobal Crisóstomo López aprobó examen privado de tesis en la **Maestría en Derecho Tributario**, lo cual consta en el acta número 30-2017 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“EL SECRETO TRIBUTARIO Su fundamento y alcances en el contexto del principio de publicidad y transparencia del Estado democrático contemporáneo”**. Previo a realizar el acto de investidura de conformidad con lo establecido en el Artículo 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado.-----

**“ID Y ENSEÑAD A TODOS”**

**Dr. Ovidio David Parra Vela**  
**DIRECTOR DE LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**



## **Dedicatoria**

**A MIS PADRES:** Olivia López soto, a la memoria de mi padre Filiberto  
Crisóstomo López

**A MIS ABUELITOS:** A la memoria de ellos por su ejemplo de Superación

**A MI ESPOSA:** Con inmenso amor y gratitud.

**A MIS HIJOS:** Por quienes me esforcé como ejemplo en su  
formación.

**A MIS HERMANOS:** Con mucho cariño.

**A MIS AMIGOS:** Por sus muestras de apoyo.

**A LA TRICENTENARIA:** Universidad de San Carlos de Guatemala,  
Especialmente a la Facultad de ciencias  
Jurídicas y sociales.

# ÍNDICE



<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	<b>i</b>
---------------------------	----------

## CAPÍTULO I

### 1. POTESTAD TIBUTARIA

1.1. Poder. Concepto .....	01
1.2. Poder financiero y potestad tributaria. Conceptos .....	05
1.3. Características .....	09
1.3.1. Abstracta .....	10
1.3.2. Permanente.....	11
1.3.3. Irrenunciable .....	12
1.3.4. Indelegable.....	13
1.3.5. Limitada.....	14
1.4. Principios constitucionales en materia tributaria .....	14
1.4.1. Principio de seguridad jurídica .....	16
1.4.2. Principio de legalidad (reserva de ley) .....	20
1.4.3. Principio de capacidad económica.....	23
1.4.4. Principio de capacidad de pago .....	24
1.4.5. Principio de igualdad .....	25
1.4.6. Principio de generalidad.....	27
1.4.7. Principio de progresividad.....	30
1.4.8. Principio de no retroactividad .....	31
1.4.9. Principio de no confiscatoriedad .....	32



## CAPÍTULO II

### 2. EL SECRETO TRIBUTARIO

2.1. Aproximación al concepto <i>secreto tributario</i> .....	37
2.2. Fundamentación y naturaleza del secreto tributario .....	43
2.2.1. Fundamento: derecho a la intimidad- <i>eficacia de la Administración Tributaria</i> .....	45
2.2.2. Fundamento: ámbito constitucional. Seguridad jurídica.....	47
2.2.3. Fundamento: <i>derecho a la intimidad</i> (personal y económica) .....	51
2.2.4. Fundamento: conclusión .....	54
2.3. Concepto .....	57
2.4. Características .....	61
2.5. Delimitación .....	62
2.6. Excepciones.....	65
2.7. Fundamento constitucional del <i>secreto tributario</i> .....	67

## CAPÍTULO III

### 3. EL SECRETO TRIBUTARIO EN LA DOCTRINA LEGAL DE LA CORTE CONSTITUCIONAL DE GUATEMALA

3.1. El secreto tributario en el ordenamiento jurídico guatemalteco .....	73
3.2. Análisis crítico de las resoluciones de la Corte de Constitucionalidad...	81
3.2.1. Expediente 1048-2005 .....	82
3.2.2. Expediente 3208-2009 .....	85
3.2.3. Expediente 4150-2011 .....	90
3.2.4. Expediente 1923-2003 .....	92
3.3. La potestad estatal de disponer de los datos tributarios de los contribuyentes y la protección derivada del secreto tributario .....	95
3.4. Intercambio de información entre administraciones tributarias .....	101



## CAPÍTULO IV

### 4. EL SECRETO TRIBUTARIO. SU FUNDAMENTO Y ALCANCES EN EL CONTEXTO DEL PRINCIPIO DE PUBLICIDAD Y DE TRANSPARENCIA Y DEL ESTADO DEMOCRÁTICO CONTEMPORÁNEO

4.1. El delicado equilibrio entre el <i>secreto tributario</i> , la publicidad y la transparencia.....	109
4.2. Publicidad y transparencia en el Estado democrático contemporáneo .....	113
4.2.1. El derecho de acceso a la información pública .....	116
4.2.2. El principio de publicidad y de transparencia .....	126
4.3. La transparencia de la información tributaria en manos de la Administración Tributaria .....	130
4.4. El secreto tributario frente a la publicidad y transparencia. Ponderación del conflicto .....	134
<b>Conclusiones</b> .....	139
<b>Bibliografía</b> .....	141

## INTRODUCCIÓN



La evolución natural de ciertos derechos como el del *acceso a la información* y la *obligación de transparencia* que impone el modelo de Estado constitucional de derecho a los Gobiernos contemporáneos, ha venido a hacer retroceder los límites, siempre en debate, del derecho a la intimidad y confidencialidad de sus actos del que gozan los particulares frente a terceros que no sean la autoridad pública. El ordenamiento jurídico guatemalteco no ha sido ajeno a esta *medición de fuerzas* entre las corrientes que propugnan porque la transparencia gane terreno en la gestión gubernamental, y otras que, sin pretender levantar un muro respecto a la información tributaria, buscan evitar la supresión total de la confidencialidad y reserva de este tipo de información, aceptando que la misma solo puede ser levantada excepcionalmente.

De lo anterior da cuenta el artículo 24 de la Constitución Política de la República, en el que se contempla el denominado doctrinalmente *secreto tributario*, que se puede resumir en la protección de la confidencialidad y reserva de la información tributaria de los contribuyentes. Sin embargo, el Estado democrático actual ha sido reforzado con principios como el de publicidad y de transparencia, mismos que implican que sus actos deben ser accesibles a la ciudadanía, amén de que esta última pueda fiscalizar efectivamente su actuar.

Es en este contexto que se formuló la presente investigación, con la que se buscó determinar los límites del principio de publicidad y de transparencia y del *secreto tributario*. Para esto se indagó sobre el fundamento de cada uno de ellos y, particularmente, sobre la naturaleza del *secreto tributario*. Así, el investigador estableció, mediante el desarrollo de la investigación, los fundamentos del *secreto tributario*, su asidero constitucional y jurisprudencial, luego delimitó sus alcances frente al principio de publicidad y de transparencia estatal y la manera posible de su convivencia armónica.

La relación de generalidad-excepción que se da entre el principio de

publicidad y transparencia y el *secreto tributario* permitió definir el problema de la investigación, el cual se formuló así: **¿Cuáles son los fundamentos y los alcances del secreto tributario dentro del principio de publicidad y de transparencia del Estado democrático contemporáneo?**



Como respuesta previa al problema planteado se formuló la siguiente hipótesis: ***el secreto tributario encuentra su fundamento en los derechos reconocidos a los contribuyentes en la Constitución Política de la República, en razón de ellos adquiere una naturaleza instrumental, como garantía. El secreto tributario, al no ser absoluto, permite la cesión o comunicación de datos sensibles a terceros (como en los casos de procesos judiciales) cuando la misma cuente con fundamento legal, tanto ordinario como constitucional, y resulte proporcional.***

En cuanto a la metodología, la investigación que se desarrolló fue de tipo **descriptiva**. Los métodos utilizados fueron el **hipotético-deductivo**, el **deductivo** y el **sintético**. Su contenido se desplegó en cuatro capítulos y, con las conclusiones que se emitieron, se cumplieron los objetivos planteados, llegándose a comprobar la hipótesis propuesta.



## CAPÍTULO I

### 1. POTESTAD TRIBUTARIA

#### 1.1. Poder. Concepto.

Una primera aproximación al concepto de *poder* permite distinguir que su origen etimológico se encuentra en el término *potere*, que daba cuenta del «*dominio, facultad y jurisdicción para mandar o ejecutar alguna cosa*»<sup>1</sup>.

El poder, en esencia, indica Fernández Ruíz, se puede considerar, «*como una libido dominadora de conductas ajenas, como una **libido dominandi** inserta en la relación establecida en el binomio mando-obediencia. Así podemos entender al poder como la capacidad de un individuo o de un grupo, generada por su libido dominandi, de conferir efectos agradables o desagradables a la conducta de otro u otros individuos o grupos con el fin de imponerles su voluntad, aun contra las de ellos mismos, para lograr determinado comportamiento individual o colectivo*»<sup>2</sup>.

Siendo más amplios, y orientando la indagación al campo político, por el concepto de poder se entiende «*la capacidad de influir y/o determinar la conducta de otros*»<sup>3</sup>. Esta capacidad, o aptitud, puede devenir del mero fenómeno de fuerza o de una actividad del poder político. En el primero de los casos el factor *legitimidad* se encuentra ausente.

---

<sup>1</sup> R. Villa-Real Molina y M. A. Del Arco Torres, *Diccionario de términos jurídicos*, Editorial Comares, 2006, Granada, España, pág. 399.

<sup>2</sup> J. Fernández Ruíz, *El poder y sus tipos*, Editorial Universidad Autónoma de México, (01 de octubre de 2012), México. Recuperado de: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/boletin/cont/81/art/art3.pdf>, pág. 669.

<sup>3</sup>Cf. M. P. E. Richter, *Diccionario de Derecho Constitucional*, (s.e.), Segunda edición, 2009, Guatemala, pág. 134.



En la actualidad el debate referido al origen y legitimidad del poder se ha inclinado por cuestionar más sobre la legitimidad, que sobre su origen. La aceptación pacífica y racional de la necesidad del poder dentro de la organización social es lo que brinda legitimidad al poder político: «No se trata de entender de dónde viene el poder sino de entender por qué los hombres consideran justo someterse a él. Justificación, no origen. La legitimidad funciona, en el pensamiento actual como la comprobación empírica de una justificación del poder que no está en el mismo poder, que es extrínseca a él»<sup>4</sup>.

El poder político, dentro de los sistemas democráticos, encuentra su legitimación en la designación, que por medio de elección popular, se hace de ellos. Sin embargo, este tipo de poder es solo parte de un concepto más amplio: el de *poder público*.

Como se ha anotado, por *poderse* entiende la aptitud o capacidad de influir y determinar la conducta de otros. Por su parte, el poder que irradia del Estado incide en la conducta de otros (gobernantes y gobernados), siendo que dicha aptitud o capacidad va acompañada, necesariamente, de la posibilidad de hacer valer su voluntad de manera coercitiva, y si es necesario, mediante el uso de la fuerza pública. Así, el *poder público* resulta ser la capacidad que tiene el Estado para obligar a alguien a realizar un acto determinado.

Ossorio define al *poder público* como: «La potestad inherente al Estado y que lo autoriza para regir, según reglas obligatorias, la convivencia de cuantos residen en territorio sujeto a sus facultades políticas y administrativas»<sup>5</sup>.

La Constitución Política de la República de Guatemala establece, en su artículo 152: **Poder Público**. *El poder proviene del pueblo. Su ejercicio está sujeto*

---

<sup>4</sup> A. D'Angelo Rodríguez, **Diccionario político**, Editorial Claridad, 2004, Buenos Aires, Argentina, págs. 516 y 517.

<sup>5</sup> M. Ossorio, **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**, Editorial Heliasta, 1981, Buenos Aires, Argentina, pág. 585.



a las limitaciones señaladas por esta Constitución y la ley. En cuanto a qué valor debe orientar el prudente ejercicio del poder público, la respuesta está incardinada en el artículo primero del mismo pacto social: *El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común*<sup>\*\*</sup>.

Conforme lo define Castillo González, el poder público se caracteriza por ser: «**Único**, en el sentido de que no existe más que un poder público; **supremo**, en el sentido de que no hay poder que prevalezca sobre el poder público; **soberano**, en el sentido de que el poder facilita la toma de decisiones y su ejecución unilateral, sin previa consulta, y **coordinador**, en el sentido de que el poder público coordina y unifica todos los poderes que puedan existir en el Estado»<sup>6</sup>.

El poder se resume en la capacidad de incidir en el actuar de las demás personas y en el caso del poder público en la capacidad de dirigir y gobernar. Lo que diferencia al poder público legítimo de la mera fuerza es la legitimidad de origen y su ausencia de arbitrariedad. Esto último se logra cuando quien gobierna observa la ley y mediante el ejercicio efectivo de los diversos mecanismos de control tanto jurídicos como políticos e ideológicos.

Previo a conocer los conceptos de *poder financiero* y *poder tributario*, resulta prudente, aunque se haga de manera sumarísima, establecer la relación que guarda el Derecho financiero con el Derecho tributario. Para tal fin, se acude a

---

\* El resaltado es propio.

\*\* «El bien común se alcanza cuando todos los miembros de una sociedad disponen de los medios indispensables para la satisfacción de sus necesidades materiales y espirituales, lo mismo que para el desarrollo y perfeccionamiento de sus aptitudes». E. García Máynez. Citado por: R. A. Villegas Lara, **Temas de introducción al estudio del Derecho y de Teoría general del Derecho**, F&G Editores, Tercera edición, 2002, Guatemala, pág. 41.

<sup>6</sup> J. M. Castillo González, **Constitución Política de la República de Guatemala. Comentarios, explicaciones, interpretación jurídica, documentos de apoyo, opiniones y sentencias de la Corte de Constitucionalidad**, Editorial Impresiones Gráficas, Décimo quinta edición, 2003, Guatemala, págs. 255 y 256.



Collado Yurrita y Luchena Mozo, quienes apuntan:

*«El Derecho financiero es aquel sector del ordenamiento jurídico que regula la actividad financiera del Estado y demás entes públicos. El Estado, como todo grupo social organizado, tiene unos objetivos o fines que cumplir y, para poder alcanzarlos, ha de realizar unos gastos que exigen, a su vez, la obtención de los ingresos necesarios para ello. Pues bien, se llama actividad financiera a aquella actividad de obtención de ingresos y su posterior empleo en forma de gasto para la consecución de ciertos fines»<sup>7</sup>.*

Siendo los dos grandes ámbitos de la actividad financiera el ingreso y el gasto públicos, el Derecho tributario se ocupa propiamente del establecimiento y aplicación de los tributos como mecanismo principal para la financiación del gasto público: *«Los entes públicos pueden obtener ingresos de varias clases\*. Los más importantes son los tributarios en cuanto que los tributos constituyen el principal medio de financiación de los gastos públicos de modo que, por su relevancia dentro del conjunto de ingresos públicos y por la homogeneidad de sus normas, han disfrutado de un tratamiento sustantivo mucho mayor que otros institutos jurídico-financieros. El Derecho tributario puede ser definido como la rama del Derecho financiero dedicada al estudio de los principios y reglas jurídicos que disciplinan el establecimiento y aplicación de los tributos»<sup>8</sup>.*

Demarcados los ámbitos y la relación que guardan el *Derecho financiero* y el *Derecho tributario*, y entendidos los alcances del concepto de *poder público*, paso

---

<sup>7</sup> M. A. Collado Yurrita y G. M. Luchena Mozo, ***Derecho financiero y Tributario. Parte General***, Editorial Atelier, 2009, Barcelona, España, pág. 27.

\* En este punto es prudente citar una de las conclusiones que, en su tesis, realiza G. Fratti Brán: *«El Estado de Guatemala no limita a solo los tributos, el ingreso público, sino que por el contrario el déficit y el endeudamiento son parte constitutiva e integral del presupuesto nacional»*. ***El Poder Fiscal del Estado y su limitación a través del tributo como Fuente exclusiva de Ingreso Público***, Universidad Francisco Marroquín, Facultad de Derecho, 2000, Guatemala, pág. 35.

<sup>8</sup> *Ibíd.*, pág. 29.

a analizar los conceptos *poder financiero* y, particularmente, el de *potestad tributaria*.



La relación entre estos conceptos, *poder financiero* y *potestad tributaria* es la misma que la del género a la especie. El primero es un concepto general que implica las potestades que se reconocen al Estado y otras entidades administrativas para poder lograr satisfacer las necesidades generales de la comunidad política. La potestad tributaria viene siendo más concreta, se vincula con los ingresos de carácter tributario, provenientes de impuestos y otro tipo de tributos legalmente establecidos, no se vincula con otro tipo de ingresos que pueda obtener o procurarse el Estado ni con la forma de su distribución, gasto o inversión.

## 1.2. Poder financiero y potestad tributaria. Conceptos.

Conforme al ya citado artículo primero de la Constitución Política de la República de Guatemala, «*El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común*». El Gobierno, para encaminar acciones en pro de la eficacia de los derechos fundamentales y en garantizar la provisión de fondos para el funcionamiento de la administración pública, debe procurar los ingresos necesarios para tal fin.

«*El poder financiero no es más que una expresión del poder político en una esfera concreta: la materia financiera*»<sup>9</sup>. En razón de ello, el Estado hace uso de su poder tributario, que no es más que una de las manifestaciones del poder público, particularmente del poder financiero, que constitucionalmente se le atribuye.

---

<sup>9</sup> P. Peris García, *Derecho financiero y tributario*. Universidad de Valencia, (05 de noviembre de 2012), España. Recuperado de: <http://ocw.uv.es/ciencias-sociales-y-juridicas/derecho-financiero-y-tributario-i/leccion8df.pdf>



“El poder tributario no es sino una especie dentro del género **poder financiero**. El término **poder financiero** ha de ser definido como el conjunto de competencias, potestades administrativas, atribuidas constitucionalmente a los entes públicos territoriales —Estado, Comunidades Autónomas y Entidades Locales— con la única finalidad de lograr la satisfacción del interés general dentro de su ámbito territorial»<sup>10</sup>.

El poder tributario es el aspecto del poder financiero que se circunscribe a la vertiente de los ingresos, pero única y exclusivamente, de los ingresos de naturaleza tributaria (impuestos, arbitrios y contribuciones especiales), no a los demás ingresos no tributarios, ni al gasto público.

«Por consiguiente, el **poder tributario** ha de ser entendido como la potestad para establecer, aplicar y recaudar tributos. Esto significa que el **poder tributario** engloba una amplia gama de atribuciones que comprenden tanto la potestad normativa necesaria para la creación del tributo y la configuración de sus elementos esenciales, a fin de que en un momento posterior este pueda traducirse en un ingreso para el ente público correspondiente, así como la aplicación práctica del mismo, a través de la liquidación, inspección y recaudación, por la Administración Tributaria competente mediante actos administrativos singulares, dictados en el curso de un procedimiento, y en el ejercicio de las correspondientes potestades tributarias»<sup>11</sup>.

Fraga enlaza la actividad del Estado con su necesaria búsqueda de recursos para obtener, lo que ya señalamos para el caso del Estado de Guatemala, el bien común: «El sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado implica gastos que este debe atender procurándose los recursos indispensables. El impuesto se establece por el poder público; en ejercicio de una prerrogativa inherente a la soberanía por lo que la obligación de cubrirlo está regida por las

---

<sup>10</sup>Collado Yurrita y Luchena Mozo, **Ob. cit.**; 179.

<sup>11</sup>**Ibíd.**,pág. 180.

normas de orden público»<sup>12</sup>.

Soberanía, poder público, Gobierno, poder tributario, son conceptos interrelacionados. El poder público, ya se ha explicado, deviene legítimo cuando, para el caso de los sistemas republicanos, emana de la soberanía popular y es ejercido por las diferentes instituciones de Gobierno, las cuales, al buscar alcanzar los fines del Estado, hacen uso del poder tributario.

*«La palabra poder tributario designa, de acuerdo con la moderna concepción del Estado, la soberanía estatal general aplicada a una concreta materia de la actividad estatal: la imposición. Bajo el concepto Derecho a la imposición, se ha de entender el poder de una entidad de Derecho público para hacer uso de las competencias soberanas a ella asignadas (en virtud del propio derecho o por delegación) con la finalidad última de establecer tributos calificados como impuestos sobre las personas sometidas a su soberanía —y, en caso necesario, mediante la coacción»*<sup>13</sup>.

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala prefiere designar al poder tributario como *potestad tributaria*, y al delimitar su concepto argumenta: *«La potestad tributaria es la atribución otorgada por la Constitución a los diferentes niveles de Gobierno para crear, modificar, suprimir o exonerar tributos, y de obtener coactivamente el cumplimiento de la obligación tributaria. Como es sabido, en su origen tributo significó violencia del Estado frente al particular y, el cambio fundamental se produce cuando el Estado constitucional decide garantizar los derechos de las personas resolviendo que la potestad tributaria solo se ejerce mediante la Ley. De esta manera el poder tributario se transforma en la potestad tributaria, a lo largo de la historia, de tal forma que la facultad de crear unilateralmente tributos se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas*

---

<sup>12</sup> G. Fraga, **Derecho administrativo**, Editorial Porrúa, Trigésimo sexta edición, 1997, México, pág. 113.

<sup>13</sup> A. Hensel, **Derecho tributario**, Traducción y estudio preliminar por: A. Báez Moreno. M. L. González-Cuellar Serrano y E. Ortiz Calle, Editorial Marcial Pons, 2005, Madrid, España, pág. 107.



*objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados»<sup>14</sup>.*

Paolinelli Monti y Giuliani Fonrouge, coinciden en conceptuar al poder tributario como «*La facultad o posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones (tributos) con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción*»<sup>15/16</sup>.

De La Garza, quien también denomina al «*poder tributario*» como «*potestad tributaria*», «*poder fiscal*», o «*poder de imposición*», indica que el mismo es una «*Facultad propia del Estado, para establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones*»<sup>17</sup>.

Para esta investigación, preferiré el concepto que propone Rodríguez Lobato, por ser más completo e incluyente de los conceptos expuestos *supra*: «*La potestad tributaria es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensas de los gastos públicos. El poder tributario es exclusivo del Estado y este lo ejerce en primer lugar, a través del Poder Legislativo pues, en observancia del principio de legalidad, este poder lo expide en las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos. En segundo lugar, a través del Poder Ejecutivo, pues este debe aplicar la **ley tributaria** y promover en la esfera administrativa para su cumplimiento y, en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la administración y el gobernado, que surgen con motivo de la aplicación de la **ley impositiva** y, finalmente, a través del Poder Judicial, cuando este dirime las controversias entre*

---

<sup>14</sup>Corte de Constitucionalidad de Guatemala, Gaceta No. 90, expedientes acumulados Nos. 2947-2008 y 3108-208, sentencia de 03 diciembre de 2008.

<sup>15</sup>I. Paolinelli Monti, **Contrato y tributación**, Editorial Edeval, 1984, Chile, pág. 93.

<sup>16</sup>C. M. Giuliani Fonrouge, **Derecho financiero**, Volumen I, Editorial Depalma, Segunda edición, 1970, Buenos Aires, Argentina, pág. 279.

<sup>17</sup>S. F. De La Garza, **Derecho financiero mexicano**, Editorial Porrúa, Tercera edición, 1986, México, pág. 125.



la administración y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Ejecutivo y el Legislativo»<sup>18</sup>.



Con lo expuesto se evidencia que a la potestad tributaria también se le denomina «*poder tributario*», «*supremacía tributaria*», «*potestad impositiva*» «*poder fiscal*», «*poder de imposición*»<sup>19</sup>, entre otros. En esta investigación se preferirá el término «*potestad tributaria*» (alternando su uso, indistintamente, con el de *poder tributario*) por ser más completo y acorde a la contemporánea concepción del Estado constitucional de derecho, el cual implica, derechos-facultades y obligaciones tanto para gobernantes como para gobernados y una especial limitación al ejercicio del poder público por parte de los primeros.

Resulta especialmente vinculante para esta investigación, que la potestad tributaria además de ser un poder del Estado y otras entidades públicas para establecer una contribución forzada, es una facultad que deber ejercerse dentro de los marcos jurídicos preestablecidos y fuera de toda arbitrariedad. Así, la creación de los tributos debe partir de elementos objetivos que permitan al contribuyente desarrollarse en su actividad económica y al Estado cumplir con sus fines, buscando ese difícil pero necesario equilibrio entre el interés particular y el bien común.

### 1.3. Características.

Con base en el concepto asumido de «*potestad tributaria*», se evidencian las siguientes características: a) es abstracta; b) es permanente; c) es irrenunciable; d) es indelegable y, e) es limitada. Si bien, autores ya clásicos en la materia financiera y tributaria, como lo son Amorós y Giuliani Fonrouge, apuntan como características o elementos esenciales de la potestad tributaria las primeras cuatro aquí enunciadas, omitiendo la quinta característica, referida a su limitación, la

<sup>18</sup> R. Rodríguez Lobato, *Derecho fiscal*, Editorial Harla, Cuarta edición, 1996, México, pág. 6.

<sup>19</sup>L. H. Delgadillo Gutiérrez, *Principios de Derecho tributario*, Editorial Limusa-Noriega, 2000, México, pág. 45.

misma la exponen dentro del apartado referido a los «Alcances del poder tributario»<sup>20</sup>.



### 1.3.1. Abstracta.

Alessi y Stamatii sostienen la teoría de que el poder tributario posee dos facetas o posibles manifestaciones, una abstracta y otra concreta. Siendo su manifestación concreta el perfeccionamiento de la primera, pues *para que exista un verdadero poder tributario es menester que el mandato del Estado se materialice en el sujeto y se haga efectivo mediante una actividad de la administración*<sup>21</sup>.

Sin embargo, como bien lo aclara Giuliani Fonrouge, la potestad tributaria es, por esencia, abstracta: *«Lo que ocurre es que se confunde la potestad derivada del poder de imperio que pertenece al Estado y que le otorga el derecho de aplicar tributos, con el ejercicio de ese poder. Una cosa es la facultad de actuar y otra distinta la ejecución de esa facultad en el plano de la materialidad... la existencia del poder tributario no requiere un ejercicio precedente al cumplimiento de la obligación»*<sup>22</sup>.

La potestad tributaria resulta ser un poder abstracto, pues además de ser inherente y consubstancial al concepto y materialización del Estado mismo, es una facultad que no depende de su ejercicio. *«Se habla de la facultad o posibilidad jurídica de exigir tributos, lo que da a entender que esa facultad o posibilidad es independiente de su ejercicio»*<sup>23</sup>.

---

<sup>20</sup>Cf. Giuliani Fonrouge, **Ob. cit.**; págs. 282, 283 y 284.

<sup>21</sup>Cf. R. Alessi y G. Stamatii, **Instituciones de Derecho tributario**, Editorial Utet, 1965, Torino, Italia, pág. 29.

<sup>22</sup>Giuliani Fonrouge, **Ob. cit.**; pág. 283.

<sup>23</sup> J.Irribarra, **Nociones previas sobre el poder tributario**, (01 de noviembre de 2012). Recuperado de: [http://www.wikilearning.com/apuntes/nociones\\_previas\\_sobre\\_derecho\\_tributario/22966-1](http://www.wikilearning.com/apuntes/nociones_previas_sobre_derecho_tributario/22966-1)



Sánchez Gómez complementa el entendimiento de esta característica al señalar que abstracto «*significa que el poder tributario siempre debe materializarse en una norma jurídica expedida por el Poder Legislativo, que no se refiera a una persona en concreto, sino a toda la colectividad, sin distinción de religión, raza, condiciones sociales, políticas etc.*»<sup>24</sup>.

Así, pudiera acontecer que el Estado no ejerciera su potestad tributaria, caso sino extraordinario imposible, esto no implicaría que perdiera dicha potestad. Además, su carácter de abstracta se apareja al carácter general de la norma, dicha facultad debe estar manifestada en una norma y debe ser de carácter general, sin más distinciones que las referidas, por ejemplo, a la actividad económica y no a aspectos vinculados a la persona del contribuyente.

### 1.3.2. Permanente.

En lo que refiere a esta característica, particularmente de su denominación, Giuliani Fonrouge prefiere el concepto de permanencia del poder tributario sobre el de *imprescriptibilidad* del mismo<sup>25</sup>. «*El poder tributario es connatural al Estado y deriva de la soberanía, de manera que solo puede extinguirse con el Estado mismo; en tanto subsista, indudablemente habrá poder de gravar*»<sup>26</sup>.

Sánchez Gómez fundamenta el carácter permanente de la potestad tributaria con el aspecto connatural del poder, «*desde el momento en que se identifica como una función connatural al Estado y propia de su soberanía, que solo puede extinguirse con la desaparición del Estado mismo. En otras palabras, desde el momento en que surge dicha entidad política se instituye el poder tributario, y su razón de ser lo hace permanente, dinámico y cambiante conforme a las exigencias sociales, por ello, no puede aceptarse su extinción por prescripción, caducidad o*

---

<sup>24</sup> N. Sánchez Gómez, **Derecho fiscal mexicano**, Editorial Porrúa, Séptima edición, 2009, México, pág. 57.

<sup>25</sup> Cf. Giuliani Fonrouge, **Ob. cit.**; pág. 283.

<sup>26</sup> **Ibíd.**

*pacto entre naciones»<sup>27</sup>.*

El carácter inherente y consustancial de la potestad tributaria con relación en al Estado, expuesto en el punto anterior, sirve de base para indicar que este tipo de potestad es, necesariamente, permanente. Sin Estado no podría existir potestad tributaria y sin potestad tributaria, el Estado resultaría inviable.

Otro aspecto a aclarar sobre el carácter permanente de la potestad tributaria radica en que dicho poder no desaparece o cesa por prescripción o caducidad. Lo que sí puede ocurrir es que se extinga con el transcurso del tiempo el derecho a hacer efectivas las obligaciones surgidas por efecto del ejercicio del poder tributario.

### **1.3.3. Irrenunciable.**

En cuanto a la irrenunciabilidad de la potestad tributaria, Giuliani Fonrouge es categórico: *«El Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir: es como el oxígeno para los seres vivientes. Por otra parte, los órganos del Estado, o quienes los integren, carecen del derecho de renuncia»<sup>28</sup>.*

En el mismo sentido se pronuncia Esparza Ortiz al indicar: *«El Estado no puede, ni debe, desprenderse de este atributo esencial de su autoridad, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir y menos cumplir con sus múltiples cometidos de orden público y de interés colectivo»<sup>29</sup>.*

Siendo la potestad tributaria inherente al Estado y fundamental para su

---

<sup>27</sup>Sánchez Gómez, **Ob. cit.**; pág. 57.

<sup>28</sup>Giuliani Fonrouge, **Ob. cit.**; pág. 284.

<sup>29</sup>M. A. Esparza Ortiz, **La potestad tributaria en el régimen federal mexicano frente al poder financiero autonómico español**, Suprema Corte de Justicia de la Nación, (02 de noviembre de 2012), Estados Unidos Mexicanos. Recuperado de: [http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/14/Becarios\\_014.pdf](http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/14/Becarios_014.pdf), pág. 11.





subsistencia, el mismo puede abstenerse, en casos especiales, del ejercicio de dicha facultad. Sin embargo, el desarrollo de los Estados modernos y contemporáneos ha venido a confirmar el carácter fundamental de los tributos como fuente de financiamiento del gasto público.

#### 1.3.4. Indelegable.

*«Este aspecto está íntimamente vinculado al carácter de irrenunciable del poder tributario y reconoce análogo fundamento. Renunciar importaría desprenderse de un derecho en forma absoluta y total; delegar importaría transferirlo a un tercero de manera transitoria»<sup>30</sup>.*

Para su ejercicio la potestad tributaria consiste en un conjunto de potestades atribuidas por el ordenamiento jurídico a determinadas instituciones públicas (Organismo Legislativo, Organismo Ejecutivo y los municipios, estos últimos solo en su jurisdicción territorial). Ello no implica que se esté rompiendo la característica de indelegabilidad del poder tributario, pues el Estado como institución tiene diversas maneras de manifestarse.

Así lo entiende Esparza Ortiz al comentar sobre la transferencia de una parte de la potestad tributaria: *«No puede transferirse o cederse a un tercero, ni en forma transitoria, temporal ni permanente, sobre todo entre Estados soberanos en el ámbito internacional. En lo interno, dentro de una nación [Estado], sí se dan casos de delegación [del ejercicio] de dicho poder. Como puede ocurrir cuando, por mandato constitucional, la Federación transfiere el ejercicio de una parte de esa potestad a favor de las entidades federativas o municipios, pero condicionado a ciertas reglas, materias y por tiempo determinado, o el Poder Legislativo pueda delegar sus facultades a favor del Ejecutivo para regular la economía pública en el rubro tributario»<sup>31</sup>.*

<sup>30</sup>Giuliani Fonrouge, **Ob. cit.**; pág. 284.

<sup>31</sup>Esparza Ortiz, **Ob. cit.**; pág. 11.



### 1.3.5. Limitada.

Una de las características más importantes de la potestad tributaria, que hace la diferencia en su ejercicio en los Estados totalitarios y los Estados constitucionales de derecho, es la limitación de la misma. Así, la potestad tributaria, dentro del esquema constitucional, primariamente moderno y posteriormente contemporáneo, resulta ser la piedra de toque del mismo. La limitación del poder es la nota que permite, en gran medida, denotar si estamos ante un Estado constitucional de derecho, fuerte o, si por lo contrario, se está frente a un Estado que no ha logrado consolidarse en lo que refiere a limitar el poder de los gobernantes: «*Resulta innecesario significar que el poder tributario no es ilimitado*»<sup>32</sup>.

La potestad tributaria tiene dos límites fundamentales. El primero de ellos es el territorial, y puede dar margen a que el titular de una misma fuente de riqueza esté sometido a doble o múltiple tributación. Este caso pudiera acontecer cuando varios Estados contemplan gravamen a las rentas generadas dentro y fuera de su territorio.

El segundo límite a la potestad tributaria, que es toral para esta investigación, es de carácter propiamente normativo, tanto en el ámbito constitucional como de legislación ordinaria. Desde la perspectiva constitucional a estos límites se les conoce como *límites a la potestad tributaria*, y se encuentran particularmente contenidos en los principios tributarios en el ámbito constitucional.

### 1.4. Principios constitucionales en materia tributaria.

Conforme lo exponen Collado Yurrita y Luchena Mozo, los principios constitucionales pueden definirse, en una primera aproximación, como: «*Criterios generales, recogidos en la Constitución, que deben orientar y limitar la actuación de los poderes públicos. Definición que debe hacerse extensible a los principios*

---

<sup>32</sup>Giuliani Fonrouge, *Ob. cit.*; pág. 284.



constitucionales en materia tributaria»<sup>33</sup>. Siguiendo la directriz enunciada, se entiende que **los principios constitucionales en materia tributaria** resultan ser criterios generales destinados a orientar y limitar la actuación del poder público en el ámbito tributario.

«Los principios tributarios, son las reglas que deben servir de guía para una coherente formulación de la **política tributaria**, las cuales deben promover el bienestar común»<sup>34</sup>. Este concepto más que declarar un carácter instrumental para los principios constitucionales en materia tributaria, apunta que dichos principios tienen como fin orientar la formulación de la política tributaria, que no es más que el actuar del Estado en esta materia, agregando el elemento finalista que es la promoción del *bienestar común*, bienestar que, para el contexto del Estado de derecho constitucional o contemporáneo, no es más que el estricto respeto de los derechos fundamentales y un adecuado control y límite al actuar del poder público.

A este respecto la Corte de Constitucionalidad de Guatemala ha sido enfática al reconocer que los principios constitucionales actúan como límites a la potestad tributaria del Estado: «El límite es la potestad tributaria que no puede ser ejercida de manera absoluta y arbitraria por el Estado, todo lo contrario, el ejercicio de esta potestad tiene que estar sujeta a determinados límites que la Constitución establece de manera concreta, en garantía de todos los ciudadanos; es por ello que el poder otorgado para crear tributos se encuentra sujeto a ciertos principios que se encuentran en su base misma, así la doctrina menciona, y la legislación de los distintos países regula las limitaciones en el ejercicio del poder o potestad tributaria, sin que exista unanimidad de criterios en lo relativo a cuáles son esas limitaciones y a los verdaderos alcances de cada una de ellas. Como se sabe, no

---

<sup>33</sup>Collado Yurrita y Luchena Mozo, **Ob. cit.**; pág. 114.

<sup>34</sup> D. C. López Conde, **La importancia de la educación tributaria de los comerciantes**, Universidad Mariano Gálvez, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Contaduría Pública y Auditoría, 2007, Guatemala, pág. 9.



existe consenso en la enumeración de los principios del Derecho tributario, que es posible convenir en la necesidad de consignar como verdaderas limitaciones de la potestad tributaria el principio de legalidad, el principio de igualdad y el principio de capacidad contributiva, agregando el pleno respeto a los derechos fundamentales de la persona, que la propia Constitución consagra, y el de respeto a la propiedad privada, enunciado como el de no confiscación»<sup>35</sup>.

En este punto desarrollaré los diferentes principios constitucionales que en materia tributaria orientan y limitan el actuar del poder público, en el entendido de que, aparejados a estos principios propios del ordenamiento tributario, se hallan otros principios y derechos constitucionales que pese a no tener naturaleza propiamente tributaria, su generalidad es tal que informan todas las áreas o manifestaciones materiales del ordenamiento jurídico guatemalteco. A la sazón, cabe mencionar el principio de legalidad, el de supremacía constitucional, el de publicidad de las normas y del actuar del poder público, la irretroactividad de las normas en caso de no ser favorables o ser restrictivas a derechos fundamentales, la seguridad jurídica, etc. Pero destacan, particularmente, dentro de este *etc.*, el derecho fundamental a la intimidad personal matizado en la confidencialidad y reserva de la información tributaria de los particulares, y la seguridad jurídica respecto del destino de la información tributaria que es resguardada por el Estado.

El *secreto tributario* no es abordado en este apartado, no solo porque se le destina el *Capítulo II* de la presente investigación, sino, particularmente, porque, como se verá, este es, con relación en determinados derechos fundamentales, de carácter instrumental.

#### **1.4.1. Principio de seguridad jurídica.**

El principio de seguridad jurídica en materia tributaria deriva de dos

---

<sup>35</sup>Corte de Constitucionalidad de Guatemala, Gaceta No. 90, expedientes acumulados Nos. 2947-2008 y 3108-208, sentencia del 03 de diciembre de 2008.



principios que son más generales y nos remiten al ámbito constitucional. En este sentido, Máximo Pacheco afirma: «En su sentido más general la seguridad es la garantía dada al individuo de que su persona, sus bienes y sus derechos no serán objeto de ataques violentos o que, si estos llegan a producirse, le serán aseguradas por la sociedad, protección y reparación»<sup>36</sup>.

Para el caso del ordenamiento constitucional guatemalteco el principio de seguridad jurídica se aloja en el artículo segundo de la Constitución: **Deberes del Estado**. *Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad...* Respecto del alcance de este artículo, en lo que refiere a la seguridad jurídica, la Corte de Constitucionalidad ha indicado:

*El principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 2º de la Constitución, consiste en la confianza que tiene el ciudadano, dentro de un Estado de derecho, hacia el ordenamiento jurídico; es decir, hacia el conjunto de leyes que garantizan su seguridad, y demanda que dicha legislación sea coherente e inteligible, en tal virtud, las autoridades en el ejercicio de sus facultades legales, deben actuar observando dicho principio, respetando las leyes vigentes, principalmente la ley fundamental. Expediente No. 1258-00, sentencia del 10 de octubre de 2001.*

La seguridad jurídica resulta ser un principio instrumental, así lo entiende García Máynez al indicar que dicho principio busca garantizar la eficacia de los preceptos jurídicos tanto en su creación como en la seguridad o certeza de su aplicación. Puntualiza, además, que dicha seguridad no es respecto de cualquier tipo de normativa, se vincula con un ordenamiento justo: «Si, en el ámbito del Derecho, la finalidad que el aseguramiento persigue es la eficacia de los preceptos vigentes, esta no puede valer por sí misma, sino en función de lo asegurado. Lo que en el caso se pretende asegurar es el acatamiento de tales preceptos por

---

<sup>36</sup>M. Pacheco, **Teoría del Derecho**, Editorial Jurídica de Chile, Cuarta edición, 1990, Chile, pág. 493.

todos sus destinatarios, particulares u órganos del poder público, luego la seguridad jurídica, en sus dos dimensiones, solo puede valorarse positivamente cuando garantiza la eficacia normal de un conjunto de prescripciones justas.



Respecto de la dinámica que relaciona la aplicación del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de los Estados Unidos Mexicanos, evidencia otro elemento fundamental del mismo: el límite a la arbitrariedad, en este caso, el límite a la arbitrariedad de la potestad tributaria.

*Las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho".* Primera Sala. Décima Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XVI, enero de 2013, página 437.

El principio de la seguridad jurídica tributaria, entendido como certeza (certidumbre) en el Derecho y límite de la arbitrariedad, ha sido subsumido por autores como García Novoa en la *idea de previsibilidad*: «En suma, la seguridad jurídica en materia tributaria debe resumirse, prioritariamente en la idea de *previsibilidad*. La idea de *previsibilidad* por la que tenemos que optar es la de

---

<sup>37</sup>E. García Máynez, *Filosofía del Derecho*, Editorial Porrúa, Quinceava edición, México, 2005, México, págs. 480 y 481.



*previsibilidad* objetiva de las situaciones jurídicas de los particulares, elemento nuclear en la definición de un derecho seguro en el marco de un conjunto normativo de fijación de obligaciones de dar una cantidad de dinero, como es en el ordenamiento tributario. La idea de *previsibilidad* es un elemento fundamental del sistema tributario, principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, pues solo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho y, por eso, también la *previsibilidad* debe considerarse un principio propio del Derecho tributario»<sup>38</sup>.

El Tribunal Constitucional guatemalteco ha entendido y reconocido la derivación que existe del principio de seguridad jurídica general hacia el principio de seguridad jurídica tributaria, evidenciando los elementos de *certeza*, *interdicción de la arbitrariedad* y *previsibilidad*:

*Respecto al caso específico del principio de seguridad, el que abarca también la seguridad en materia jurídica, la cual este Tribunal ha considerado que consiste en la confianza que tiene el ciudadano hacia el ordenamiento jurídico, incluido el carácter tributario, dentro de un Estado de derecho; es decir, que el conjunto de leyes garanticen su seguridad y al mismo tiempo, esa legislación debe ser coherente e inteligible en cuanto a su interpretación y aplicación. Lo anterior determina que en las normas ordinarias que crean, modifiquen, supriman o exoneren obligaciones tributarias, el órgano facultado para el efecto, que en este caso es el Congreso de la República, ha de tomar en cuenta que debe realizarlo aplicando y respetando todos los principios establecidos en ella, especialmente, tomando en cuenta que la contribución a los gastos públicos no es solamente un deber, sino también es un derecho. Es decir, si se obliga a la contribución o financiamiento de los recursos estatales, debe existir una reciprocidad frente al*

---

<sup>38</sup>C. García Novoa, ***Aplicación de los tributos y seguridad jurídica*** (08 de septiembre de 2017). Recuperado de: <http://igderechotributario.com/wp-content/uploads/2015/01/Seguridad-Jur%C3%ADdica-Dr-Garc%C3%ADa-Novoa-seguridad-jurc3addica1.pdf>



contribuyente, que consiste en que este tiene el derecho a que se le garantice la seguridad jurídica, en el sentido de que las normas jurídicas sean coherentes en cuanto a la determinación de las bases de recaudación, como lo es la exoneración de un impuesto. Expediente 2849-2012, del 28 de mayo de 2013.

#### 1.4.2. Principio de legalidad (reserva de ley).

El principio de legalidad en materia tributaria establece que el Estado «solo podrá instituir tributos, esto es, describir la regla matriz de incidencia, o aumentar los existentes incrementando la base del cálculo o el tipo de gravamen, mediante la expedición de una ley»<sup>39</sup>. Mientras este principio se vincula con los requisitos formales necesarios para el establecimiento de los tributos, los otros principios tributarios que *infra* serán analizados, versan particularmente sobre los criterios de repartición de la carga tributaria.

«El principio de legalidad tributaria 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. Se habla, en este sentido, de reserva de ley, aunque por nuestra parte preferimos la denominación de principio de legalidad, que consideramos más ajustada que la indicada reserva de ley, originada históricamente en un ambiente político-constitucional distinto del actualmente vigente en nuestro país y en el resto de sistemas constitucionales. No obstante, en el lenguaje actual ambas expresiones se usan como sinónimos»<sup>40</sup>.

Pérez Royo indica que el principio de legalidad en materia tributaria «...ha cumplido históricamente dos funciones. En primer lugar, desde un punto de vista individual, este principio vendría a garantizar la libertad y la propiedad del

---

<sup>39</sup> P. de B. Carvalho, **Curso de Derecho tributario**, Editorial Marcial Pons, 2007, Barcelona, España, pág. 142.

<sup>40</sup> F. Pérez Royo, **Derecho financiero y tributario. Parte general**, Editorial Civitas, Vigésima edición, 2010, Sevilla, España, pág. 66.



ciudadano frente al poder público. En segundo término, desde una perspectiva más colectiva, o si se prefiere más democrática, a través del mismo se trataría que las grandes decisiones desde el punto de vista fiscal sean tomadas por los representantes de los ciudadanos, realizándose de este modo el principio de autoimposición (**no taxation without representation**) »<sup>41</sup>.

Dicho principio, *no hay impuestos sin representación*, surge en entre 1750 y 1760, producto de los conflictos entre las *trece colonias inglesas* en el Norte de América hacia los tributos impuestos de manera inconsulta por las autoridades británicas. El mismo tiene su antecedente remoto en el sistema del *common law*, en la limitación a la arbitrariedad por medio del principio de legalidad contenido en la *Magna Carta* del 15 de junio de 1215, que pactada entre los nobles y El rey Juan de Inglaterra (*Juan sin tierra*):

**Carta Magna, 1215.** 39. *Ningún hombre libre será arrestado, o detenido en prisión o desposeído de sus bienes, proscrito o desterrado, o molestado de alguna manera; y no dispondremos sobre él, ni lo pondremos en prisión, sino por el juicio legal de sus pares, o por la ley del país.*

Atxabal Rada evidencia dos aspectos fundamentales del principio tributario de legalidad, al que prefiere llamar *de reserva de ley*, siendo estos su carácter democrático y su aporte a la seguridad jurídica: «*El establecimiento de impuestos es una de las manifestaciones más claras de la soberanía; por el contrario, el principio de reserva de ley que rige en el ámbito tributario es un corolario de los principios democráticos. Cualquier tributo que no haya sido creado o establecido por ley no es legítimo, no es justo. Por tanto, la falta de respeto del principio de reserva de ley no es solo una cuestión de forma, sino que incide en cuestiones de legitimidad y de justicia. Por otro lado, el principio de reserva de ley garantiza la seguridad jurídica porque permite al contribuyente conocer detalladamente el*

---

\*No hay impuestos sin representación.

<sup>41</sup> *Ibíd.*

alcance de su obligación de contribuir»<sup>42</sup>.

Para el caso del Estado de Guatemala, dicho principio se haya contenido en el **artículo 239** constitucional, que indica: *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.* De dicho contenido se derivan los principios de a) *Reserva de ley* y b) *Prevalencia de ley*.

Monterroso de Morales aclara que, si bien a este principio se le vincula con diversos artículos constitucionales, es en el artículo 239, del mismo cuerpo legal, que encuentra su particular fundamento. Agregando: *«El principio de legalidad tiene su esencia en la primacía de la ley; es decir, que toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación y procedimientos a aspectos legales de su regulación, sin contravenir el principio de la jerarquía constitucional, además de haber cumplido para su vigencia el procedimiento legislativo de aprobación de una ley»*<sup>43</sup>.

El principio de legalidad sentencia que no puede existir tributo sin ley previa. Esto es, que todo tributo para ser tal, debe estar contenido en una norma previa. Así, el tributo debe estar regulado en una norma y dicha norma debe haber cumplido su proceso formal de creación. El tributo debe ser emitido, en su carácter democrático, por el ente que constitucional y legalmente tiene esa potestad, agotar sus pasos formales de creación, y respetar los otros principios que dan base a la potestad tributaria.

---

<sup>42</sup> A. Atxabal Rada, **Derecho financiero y tributario. Parte general**, Editorial de la Universidad de Deusto, 2008, Bilbao, España, págs. 46 y 47.

<sup>43</sup> G. E. Monterroso de Morales, **Derecho financiero. Parte II. Derecho tributario**, Editorial Comunicación Gráfica, Tercera edición, 2004, Guatemala, pág. 31.





### 1.4.3. Principio de capacidad económica.

Los sistemas jurídicos contemporáneos basan la actividad tributaria del Estado procurando que el mismo pueda hacerse con los recursos necesarios para satisfacer sus fines, sin que dicha actividad implique desproporcionalidad relacionada al patrimonio y capacidad de pago de los contribuyentes. Esencialmente busca que todos los contribuyentes aporten en relación a su capacidad patrimonial y personal, protegiendo a los contribuyentes con menor capacidad económica al hacer la grabación tributaria justa y equitativa. A mayor capacidad patrimonial y personal, mayor tributación.

Si bien los principios de capacidad económica y el de capacidad de pago se relacionan de forma directa, en puridad, estos no tienen los mismos alcances ni connotaciones en la relación Estado-contribuyente. El concepto de capacidad de pago presupone a la capacidad económica, como potencial económico del sujeto. En este punto se desarrolla el principio de capacidad económica y, en el siguiente, el principio de capacidad de pago.

La confusión podría encontrarse en autores como Collado Yurrita y Moreno González que subsumen en un mismo concepto ambos principios. Estos evidencian que es posible identificar tres significados diferentes del principio de capacidad económica: *«En primer lugar, la capacidad económica es el fundamento que justifica el hecho mismo de contribuir y, por tanto, el cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. En segundo lugar, el principio de capacidad económica opera como límite para el legislador en la configuración de los tributos... Por último, la capacidad económica es la medida, razón o proporción de cada contribución, es decir, modula la aplicación de los tributos conforme a la situación patrimonial y personal de los obligados a satisfacerlos y, desde este punto de vista, es expresión de la igualdad objetiva en la ley y manifestación de la progresividad tributaria, ya que a iguales índices de capacidad económica, la presión tributaria soportada debe ser la misma, pero una mayor capacidad económica debe ser sometida a una presión*



*tributaria superior»<sup>44</sup>.*

El principio de capacidad económica ha ido evolucionando hasta confundirse con el principio de capacidad de pago. En puridad, la capacidad económica radica en «contribuir a los gastos públicos en función del nivel de riqueza que pueda tener el sujeto gravado. Es fácilmente deducible que la contribución será mayor o menor en función de la capacidad económica de la que pueda ser titular el sujeto gravado. Esta diferenciación admitida a la hora de contribuir a los gastos públicos determina el contenido del principio de igualdad al que también hace referencia el precepto que se comenta»<sup>45</sup>.

#### **1.4.4. Principio de capacidad de pago.**

El principio de capacidad de pago se encuentra contemplado en el primer párrafo del **artículo 243** constitucional, el cual enuncia: ***Principio de capacidad de pago. 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 de Guatemala, al interpretar el contenido de este artículo, ha indicado: «*Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando **tarifas***

---

<sup>44</sup> M. A. Collado Yurrita y S. Moreno González. En: Collado Yurrita y Luchena Mozo, **Ob. cit.**; pág. 117.

<sup>45</sup> M. C. García Bueno, ***El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México***, Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2002, México, pág. 573.



*progresivas\* que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo»<sup>46</sup>.*

Así entendemos que, entre la capacidad de pago y capacidad económica «prevalce una relación de interdependencia, la una presupone la existencia de la otra, pero no son términos sinónimos. Para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe haber un índice de riqueza manifestada por medio de ingresos, patrimonio o gasto: un sustento económico, una riqueza disponible. Y, sobre todo, la riqueza debe ser efectiva, y no incidir sobre rendimientos inexistentes»<sup>47</sup>.

La capacidad de pago se vincula con la equidad en la distribución de la carga impositiva a los diferentes miembros de la sociedad. Los tributos son un sacrificio que debe soportar cada miembro con base en su capacidad económica, de la cual se derivará su capacidad contributiva. La carga deberá variar para gravar de manera equitativa a todos sus miembros. Es por ello que el Estado establece tarifas progresivas y separa a algunos sujetos de la obligación de contribuir. Así, el principio de capacidad de pago toma en cuenta la situación particular del contribuyente y personaliza el tributo.

#### **1.4.5. Principio de igualdad.**

El principio de igualdad tributaria encuentra su asidero en el principio general de igualdad ante la ley. Así, este presupuesto de igualdad se aplica a las cargas tributarias, partiendo de los anquilosados fundamentos aristotélicos que apuntan a

---

\*El resaltado es propio.

<sup>46</sup>Corte de Constitucionalidad de Guatemala, Gaceta No. 37, página No. 45, expediente No. 167-95, sentencia del 28 de septiembre de 1995.

<sup>47</sup>García Bueno, **Ob. cit.**; pág. 567.



que situaciones iguales se deben tratar igual y situaciones diferentes deben ser tratadas de diferente forma<sup>48</sup>. Esto implica que la carga tributaria puede ser diversa según al segmento de la actividad a la que se pertenezca, pero la misma no debiere variar en situaciones similares, esto es, que no debe haber diferencia en la carga tributaria que se destina a un mismo segmento de la población. Lo anterior implica una línea claramente divisoria que hace adquirir sustancia propia al principio de igualdad tributaria. Esto es, que no se trata de una mera y llana aplicación del principio matriz de igualdad jurídica plasmado en el artículo 4 constitucional. La igualdad tributaria se relaciona con los principios de capacidad económica y de progresividad, lo que apunta a que, en materia tributaria, las desigualdades fundadas en elementos objetivos no vulneran el principio de igualdad tributaria.

El Tribunal Constitucional de España ha resumido su doctrina, relativa al principio de igualdad tributaria, indicando:

*«—El principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho, cuando la utilización o introducción de elementos diferenciados sea arbitraria o carezca de fundamento racional»<sup>49</sup>.*

*«—El principio de igualdad no prohíbe al legislador cualquier desigualdad de trato, sino solo aquellas desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas, por no venir fundadas en criterios objetivos y suficientemente razonables de acuerdo con criterios o juicios de valor generalmente aceptados»<sup>50</sup>.*

*«—Para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita no basta con*

---

<sup>48</sup>Cf. Aristóteles, **Moral A Nicómaco**, Introducción a cargo de L. Castro Nogueira, Editorial Espasa Calpe, Novena edición, 1996, España, pág. 210.

<sup>49</sup>Tribunal Constitucional de España, Sentencia 255 del año 2004 y Sentencia 10 del año 2005.

<sup>50</sup>*Ibíd.*



que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es imprescindible además que las consecuencias jurídicas que resulten de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional, evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos»<sup>51</sup>.

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala, ha sido más concreta en este sentido, al indicar: «en materia tributaria las exenciones expresan la relevación de cargas impositivas o de deberes por circunstancias que la justifiquen en cada supuesto, atendiendo el principio de igualdad fiscal, entendido como el mismo trato que, en las mismas condiciones, debe darse a las personas»<sup>52</sup>.

El principio de igualdad tributaria debe coexistir con otros principios de dicha potestad, particularmente con los de capacidad económica y de capacidad de pago. Se debe entender que el principio de igualdad parte del axioma de *trato igual a los iguales y trato desigual a los desiguales*. Para que se cumpla dicho axioma la inclusión o exclusión debe implicar a un grupo específico de contribuyentes sin discriminar infundadamente entre ellos, además sus fines y resultados deben de ser congruentes con los valores y principios constitucionales y tributarios.

#### **1.4.6. Principio de generalidad.**

Este principio se vincula, particularmente, con los principios de igualdad y de capacidad de pago, y con la territorialidad del poder tributario. Con base en el principio de generalidad, los tributos serán exigibles a todo aquel que ponga de manifiesto la capacidad económica tipificada en los hechos imponibles y que se encuentren en el ámbito territorial al que se extienda la potestad tributaria del

---

<sup>51</sup> *Ibíd.*

<sup>52</sup> Corte de Constitucionalidad de Guatemala, Gaceta No. 54, página No. 41, expediente 105-99, sentencia del 16 de diciembre de 1999.

Estado.

Una breve apreciación histórica evidencia, que los sistemas tributarios han estado seriamente vinculados con los privilegios e inmunidades fiscales depositando la carga tributaria en los grupos menos privilegiados: *«Durante mucho tiempo, el pago de los tributos se exigía a los vencidos en la guerra o a determinados estratos sociales. Con la llegada del constitucionalismo moderno, y en particular de la **Revolución francesa**, se inicia el camino hacia la supresión de esas prácticas discriminatorias, extendiendo la obligación de tributar a todos los ciudadanos»*<sup>53</sup>.

En razón del ingreso al constitucionalismo moderno, y luego del contemporáneo, la potestad tributaria tiene como principio general el no conceder privilegios ni inmunidades fiscales. Este principio se ve equilibrado con las necesidades prácticas del Estado de promover la industria, el empleo, el desarrollo de ciertas zonas de su territorio, etc., amén de las cuales establece exenciones y bonificaciones tributarias. La coexistencia entre este principio y las necesidades prácticas del Estado, estriba en que exista una razón justificable para aplicar las exenciones y que las mismas no sean discriminatorias, esto es, que no traten de forma distinta situaciones que en su contexto son semejantes.

Pérez Royo evidencia que el principio de generalidad, al igual que los otros principios tributarios aquí expuestos, no puede ni debe ser asumido de forma aislada: *«Se trata igualmente de un principio conectado con el de igualdad, en el sentido de prohibición de las discriminaciones o privilegios en materia fiscal. [...] la vigencia del principio de generalidad no significa que no puedan existir exenciones o beneficios fiscales. Estas normas de favor pueden fundamentarse en la propia capacidad económica o en otras razones amparadas por el ordenamiento. Lo que no es admisible, de acuerdo con esta regla de generalidad, es el establecimiento*

---

<sup>53</sup> M. A. Collado Yurrita y S. Moreno González. En: Collado Yurrita y Luchena Mozo, **Ob. cit.**; pág. 122.





de exenciones (u otro tipo de medidas) *intuitu personae*\* »<sup>54</sup>.

Si bien el principio de generalidad guarda estrecha relación con otros principios tributarios en el ámbito constitucional, y por ende su fundamento se encuentra en un articulado diverso, es en **artículo 239** constitucional, en su inciso **b) Las exenciones**, en el que se contempla de forma particular:

**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: b) Las exenciones; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos;*

En cuanto a las exenciones como alteración al principio de generalidad tributaria, la Corte de Constitucionalidad de Guatemala manifiesta: «*Una exención tributaria es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de esta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley. Por la exención se excluye, por razones determinadas, a quienes de acuerdo con los términos de la ley alcanza el gravamen; es especial porque priva el principio de que el impuesto debe ser general cubriendo a la totalidad de los contribuyentes, de manera que nadie puede ser excluido sino por motivos especiales; por ello, una exención tiene una razonabilidad, ya sea en favor del Estado para impulsar el desarrollo o en favor de ciertas actividades útiles. Las exenciones son expresas, y es al legislador a quien compete ponderarlas. Quien tiene el poder de crear el gravamen tiene el poder de crear la exención. De ahí que las exenciones se encuentran establecidas en la ley con carácter de excepción a la obligación impositiva tributaria cuya determinación compete fijar al Congreso de la República por mandato de la propia*

---

\*En atención a la persona.

<sup>54</sup>Pérez Royo, **Ob. cit.**; pág. 63.

Constitución, corresponde a sus propias facultades de valoración, establecer quiénes están exentos del pago de la obligación tributaria y quiénes no»<sup>55</sup>



#### 1.4.7. Principio de progresividad.

Este principio es realmente contemporáneo en el Derecho tributario. Conforme lo data Martín Delgado, es la Constitución Italiana de 1947 una de las primeras normas supremas en contenerlo<sup>56</sup>. «Se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos»<sup>57</sup>.

Puntualmente, el principio de progresividad, como fundamento normativo, busca que los titulares de mayor capacidad económica sean gravados de manera más que proporcional con relación en la carga que se impone a los contribuyentes de menor capacidad. Este principio, el de progresividad, se encuentra estrechamente vinculado con el principio de igualdad y de capacidad económica, y puede dar margen a pensar que el Estado desalienta la generación de riqueza pues asigna mayores gravámenes tributarios a quienes mayor capacidad material poseen. Sin embargo, lo que se busca es la redistribución de la renta, siendo este principio una medida de igualdad.

Collado Yurrita y Moreno González realizan dos puntualizaciones respecto del principio de progresividad: «Se trata de un principio que opera en el conjunto del sistema tributario, pero no exige que sean progresivos todos y cada uno de los

---

<sup>55</sup>Corte de Constitucionalidad de Guatemala, Gaceta No. 27, página No. 20, expediente No. 284-92, sentencia del 23 de febrero de 1993.

<sup>56</sup> J. M. Martín Delgado, **Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978**, Hacienda Pública Española, Revista No. 60, (s.e.), 1979, Madrid, España, pág. 73.

<sup>57</sup>Pérez Royo, **Ob. cit.**; pág. 64.

tributos que lo integran»<sup>58</sup>. «En cuanto a las formas o técnicas a través de las cuales puede actuarse la progresividad, normalmente se considera que dicho efecto se logra con la utilización de tipos de gravamen progresivos, aquellos cuya cuantía aumenta en mayor proporción que el incremento de la base imponible del tributo a que se aplican. Ahora bien, debe tenerse presente que la progresividad también puede lograrse por medio del empleo de otras técnicas como, por ejemplo, determinadas exenciones»<sup>59</sup>.



En el ordenamiento constitucional del Estado de Guatemala, el principio de progresividad parece ser entendido y subsumido en el principio de capacidad de pago, esto queda evidenciado en la sentencia *supra* analizada (*Expediente 167-95*), en donde la Corte de Constitucionalidad, al analizar el artículo 243 constitucional, hace referencia a **tarifas progresivas**.

#### 1.4.8. Principio de no retroactividad.

Al cotejar la bibliografía disponible relativa a los principios constitucionales en materia tributaria, es común no encontrar enumerado el principio de no retroactividad. Esto se debe, seguramente, a que el mismo resulta ser un presupuesto del principio de legalidad en materia tributaria y de seguridad jurídica como principio general del Derecho.

Respecto a la seguridad jurídica Villegas Lara señala: «Se puede hablar de dos significados del término seguridad jurídica. Por un lado, es la protección que la persona recibe dentro del régimen de legalidad, basada en normas de la Constitución y de leyes ordinarias. La libertad, la igualdad, el derecho de hacer lo que la ley no prohíbe, la prohibición de la detención ilegal, el derecho de defensa, etc., son parte de la seguridad jurídica de la persona. Pero la seguridad jurídica como valor equivale a la seguridad del derecho institucionalmente concebido;

---

<sup>58</sup>Collado Yurrita y Moreno González. En: Collado Yurrita y Luchena Mozo, **Ob. cit.**; pág. 130.

<sup>59</sup>**Ibíd.**, págs. 130 y 131.

seguridad que se garantiza con remedios preventivos que el mismo ordenamiento jurídico se encarga de estatuir»<sup>60</sup>.



Dentro de los remedios preventivos a los que Villegas Lara hace referencia, se pueden citar: a) *Presunción de conocimiento de la ley*; b) *Cosa juzgada*; c) ***Irretroactividad de la ley***; d) *Potestad legislativa*; e) *Jerarquía del ordenamiento jurídico*; f) *Predominio del derecho escrito*; g) *Derogatoria de las leyes*, etc.<sup>61</sup> Siendo que la retroactividad de la ley solamente opera cuando favorezca a los intereses de las personas como sucede en materia penal y tributaria.

El asidero legal para las afirmaciones anteriores se encuentra en el **artículo 15 constitucional** que ordena: ***Irretroactividad de la ley***. *La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo*; y el **artículo 66 del Código Tributario**, Decreto 6-91, del Congreso de la República: *las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrá efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezca al infractor y que no afecten resoluciones o sentencias firmes*.

#### **1.4.9. Principio de no confiscatoriedad.**

Si bien se puede establecer que el principio de no confiscatoriedad consiste en que el sistema tributario, la potestad tributaria del Estado, en ningún caso podrá tener alcances confiscatorios, la inteligencia y aplicabilidad de esta premisa dista de ser sencilla.

*«Los mayores problemas que se plantean en relación con este principio específico del ordenamiento tributario y que todavía distan de estar resueltos son la determinación de su significado y la concreción de su eficacia operativa. No obstante, la mayor parte de la doctrina tributaria considera que el principio de no*

---

<sup>60</sup> R. A. Villegas Lara, ***Temas de introducción al estudio del Derecho y de Teoría general del Derecho***, F&G Editores, Tercera edición, 2002, Guatemala, pág. 63.

<sup>61</sup> Cf. *Ibíd.*



confiscatoriedad constituye un **límite explícito a la progresividad del sistema tributario**, con la finalidad de impedir que una aplicación radical de la progresividad ocasione una lesión de otros derechos constitucionales, particularmente del derecho a la propiedad privada. La prohibición de confiscatoriedad también se vincula al principio de capacidad económica y, en fin, al de justicia tributaria»<sup>62</sup>.

Para el caso del ordenamiento constitucional del Estado de Guatemala, este principio es contemplado en el **artículo 243**, constitucional, que en su segundo párrafo establece: *Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna.*

Sirve para aclarar el alcance del principio de no confiscatoriedad, la exposición que realiza el Tribunal Supremo de España: *«Este principio... solo puede predicarse cuando la exacción del impuesto produce efectos de tal índole, pero no simplemente cuando es gravoso. Hace falta incluso la necesaria prueba que demuestre que la imposición menoscaba la fuente de riqueza de que deriva el hecho imponible, no tan solo que el importe resulta elevado. De admitirse el argumento de la parte recurrente, absolutamente todos los impuestos podrían considerarse confiscatorios»*<sup>63</sup>.

El principio de no confiscatoriedad se vincula con el derecho a la propiedad privada, y su inviolabilidad como principio general. Así, un tributo tendría la calidad de confiscatorio no por el mero hecho de afectar la riqueza del contribuyente, pues todos los tributos lo hacen, sino en que dicho gravamen implique la afectación del patrimonio que le permite generar riqueza. Estaremos, entonces, ante una excesiva presión fiscal que obligaría al contribuyente a afectar sus bienes para poder cumplir con sus obligaciones con el fisco.

---

<sup>62</sup>Collado Yurrita y Moreno González. En: Collado Yurrita y Luchena Mozo, **Ob. cit.**; pág. 131.

<sup>63</sup>Tribunal Supremo de España, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sentencia del 21 de octubre de 2000.



Así entendido, el principio de no confiscatoriedad resulta ser un límite a la potestad tributaria del Estado y a la posible arbitrariedad que la misma pudiera contener. La no confiscatoriedad, entonces, implica que la carga impositiva no debe menoscabar la fuente de riqueza de que deriva el hecho imponible, no solo que el importe resulta elevado.

En el presente capítulo se ha expuesto el concepto, contenido, características y principios de la *potestad tributaria*. Ha quedado clara la potestad del Estado para fijar tributos, pero también, a manera de contrapeso, se ha establecido que dicha potestad no puede ser arbitraria, al menos no en el contexto del Estado contemporáneo de derecho. La parte más extensa del presente capítulo ha abordado el tema de los principios constitucionales en materia tributaria como límites a la potestad tributaria y salvaguardas para los derechos de los gobernados.

El objetivo de la exposición previa de los temas contenidos en este capítulo, además de brindar un necesario marco conceptual sobre la potestad tributaria y sus límites constitucionales, ha sido el evidenciar la peligrosa tendencia que en los Estados contemporáneos está teniendo, particularmente en materia tributaria, el actuar muchas veces totalitario del Estado. Es necesario recordar dos de los postulados que dieron origen a las revoluciones que consolidaron al Estado de derecho moderno (la *Revolución estadounidense* y la *Revolución francesa*): **La soberanía tributaria radica en los individuos no en el Estado y la exigencia irrestricta del reconocimiento y respeto de los derechos fundamentales como límite infranqueable al ejercicio del poder Estatal**<sup>64</sup>.

«Nuestras constituciones contemporáneas parecen partir de la presunción, tan contraria a las clásicas, de que la soberanía tributaria no radica en los individuos sino en el Estado o, como dice la Constitución española, en “los

---

<sup>64</sup>Cf. A. C. Pereira Menaut, *Lecciones de teoría constitucional*, Editorial Colex, Segunda edición, 2006, Madrid, España, pág. 461.

*poderes públicos”, ya que son delegados de las personas»<sup>65</sup>.*

*«Obviamente, no es que los ciudadanos no tengamos deberes que cumplir. Lo que pretendo es recalcar el hecho, nada nuevo, de que el constitucionalismo no se inventó para arrojar nuevas cargas sobre las personas. La experiencia enseña que, siendo el poder de por sí expansivo, propenderá por la misma naturaleza de las cosas a restringir las libertades e incrementar los impuestos y deberes. Si lo que nosotros queremos, o aceptamos, es tener deberes, no hace falta redactar Constituciones. Gran parte de la legislación tiene como fin imponernos deberes, sanciones y prohibiciones. Esto nos lleva a una de las claves para entender los derechos positivos: el Estado produce seguridad, deberes e impuestos, a diferencia de las Constituciones, que clásicamente producían derechos y libertades»<sup>66</sup>.*

En razón de esto último, en los capítulos siguientes se analiza el *secreto tributario*, particularmente para rescatarlo como derecho de los contribuyentes, para defenderse del poder y frenar el, no en pocas veces, abusivo actuar del Estado. Se trata pues, en palabras de Vitale, de una **resistencia constitucional**<sup>67</sup>.

Con base en los principios, y articulado expuesto, se derivan como derechos del contribuyente: a) a no ser afectado arbitrariamente en sus derechos y en sus propiedades o bienes; b) a que solamente se fijen tributos mediante norma previa dentro de los límites de las facultades de quien los crea; c) a un sistema tributario justo y equitativo que no menoscabe su capacidad económica o riqueza y que grave proporcionalmente su actividad económica conforme a su capacidad de pago; d) a recibir trato igual en situaciones iguales y desigual en situaciones desiguales respecto a su actividad económica; e) a que la carga tributaria se

---

<sup>65</sup> *Ibíd.*

<sup>66</sup> *Ibíd.*

<sup>67</sup> Cf. E. Vitale, **Defenderse del poder**, Colección Estructuras y Procesos, Serie Derecho, Editorial Trotta, 2012, Madrid, España, págs. 1 y ss.





distribuya de manera general y que las exenciones sean de carácter excepcional;

f) a contribuir de manera progresiva gravándose con mayor intensidad a quien mayor capacidad de pago genere; g) a que no se generen tributos cuya extractividad se pretenda retroactiva; h) a que los tributos no conlleven un carácter confiscatorio que afecten a manera de despojo a su capacidad económica. A estos derechos habrá de sumarse el *secreto tributario*.

Respecto de este último, que es el objeto central de esta investigación y que se desarrolla a profundidad en los capítulos siguientes, es prudente anticipar la reforma por adición introducida, en el año 2016, con el artículo 21 "A" *Derechos de los contribuyentes*, del Código Tributario, que en su parte conducente señala: 2. *Garantizar el carácter reservado de los datos personales, informes, antecedentes tributarios u otros obtenidos por la Administración Tributaria, en los términos previstos en la ley...* 7. *No proporcionar a la Administración Tributaria los documentos de identificación personal y los utilizados para el registro, inscripción o actualización, ya presentados y que se encuentren en poder de la Administración Tributaria.*



## CAPÍTULO II

### 2. EL SECRETO TRIBUTARIO

#### 2.1. Aproximación al concepto *secreto tributario*.

El Derecho tributario, evidencia Paulick, «*ha originado en todos los tiempos, y sigue originando, una permanente tensión entre el individuo y la comunidad. Rebajar y equilibrar esta relación de tensión es una de las grandes tareas que el hombre y sus colectividades tienen planteadas en la vida comunitaria altamente desarrollada y relevante en nuestros días*»<sup>68</sup>.

Lo afirmado por Paulick está destacado por Calderón Carrero, como cita de apertura de su texto *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario*. Y no es para menos, este difícil equilibrio entre las obligaciones del individuo para con la sociedad y los límites de injerencia de esta última respecto del actuar del primero, resultan ser la piedra de toque que permite establecer hasta qué punto se vive en una sociedad democrática y garantista de los derechos fundamentales como última barrera de control al ejercicio del poder público, para nuestro caso en particular, del poder tributario.

Este particular equilibrio, sumamente difícil de alcanzar entre los derechos de los gobernados y facultades del Gobierno, ha adquirido diversos matices y manifestaciones dentro del contexto del Estado moderno y contemporáneo. Regulándose así, una serie de facultades que permitan al Estado, en su manifestación de poder público o Gobierno, buscar con un alto grado de probabilidad los objetivos trazados en el contrato social o Constitución. En contrapeso, se reconocen una serie de derechos fundamentales que vienen a configurar la esfera privada en la cual el particular, el ciudadano, se puede desenvolver sin ser perturbado por el Gobierno.

---

<sup>68</sup> H. Paulick, *La ordenanza tributaria de la República Federal Alemana. Su función y significado para el Derecho tributario*, Editorial IEF, 1980, Madrid, España, pág. 35.



Sin embargo, el actuar del Gobierno y del ciudadano se relaciona y colisiona cotidianamente. Producto de esta interrelación se han ido configurando los alcances y límites del actuar de cada cual. Ambos, los derechos de los ciudadanos y las facultades del poder público, se regulan de manera general y se aplican con salvaguardas o excepciones que evitan que ningún actuar pueda ser absoluto. Es por ello que el denominado *secreto tributario* es, en principio, una reserva.

Pero antes de evidenciar el concepto y las características del *secreto tributario*, desarrollaré el concepto *secreto* en su acepción general y el de *derecho a la intimidad* en su manifestación jurídica.

Así, conforme al Diccionario de la Real Academia Española (RAE), el término *secreto* deviene del latín *secrētum*, *secrētus* (*reservar, separar o segregar*). Dentro de sus acepciones se pueden citar: —*Cosa que cuidadosamente se tiene reservada y oculta*; —*Reserva, sigilo*; —*Conocimiento que exclusivamente alguien posee de la virtud o propiedades de una cosa o de un procedimiento útil en medicina o en otra ciencia, arte u oficio*; —*Adjetivo. Oculto, ignorado, escondido y separado de la vista o del conocimiento de los demás*<sup>69</sup>.

Moliner indica que el término *secreto* se aplica, en su primera acepción, «*a las cosas cuyo conocimiento se guarda entre un reducido número de personas con cuidado de que no se trascienda a las demás*»<sup>70</sup>.

En el ámbito jurídico el término *secreto* tiene la misma acogida: «*Del latín **secretum**, participativo propio del verbo **secernere**, separar. Cosa que con todo cuidado, se oculta o se reserva*»<sup>71</sup>. Dentro de sus manifestaciones se pueden mencionar: *secreto bancario, secreto de Estado, secreto profesional*, etc.

---

<sup>69</sup>Cf. Real Academia Española, *Diccionario de la lengua española*, Vigésima segunda edición, 2001. (11 de diciembre de 2012). Recuperado de: <http://lema.rae.es/drae/>

<sup>70</sup> M. Moliner, *Diccionario de uso del español*, Tomo j-z, Editorial Gredos, Tercera edición, 2007, Madrid, España, pág. 1237.

<sup>71</sup>Villa-Real Molina y Del Arco Torres, *Ob. cit.*; pág. 491.



Así, en el Derecho positivo, «*el secreto lo constituye aquello que representa ese objeto, es decir, la construcción mental de la reserva del conocimiento de un objeto. Lo que goza de la protección jurídica del secreto no son las cosas, sino el conocimiento sobre sus características, existencia, posible utilización, naturaleza, etcétera*»<sup>72</sup>. En sí, el secreto en materia jurídica, particularmente en materia tributaria, hace referencia a la reserva de la información, a la limitación de la misma a unos pocos sujetos que acceden a ella en razón de su labor y bajo condición general de confidencialidad. Al ser el secreto contemplado como una reserva, resulta coherente que autores como Pérez Unzueta<sup>73</sup>, González Rubio<sup>74</sup>, y Alva Matteucci<sup>75</sup> opten por denominar a la institución que es objeto de este estudio: reserva tributaria. En este sentido la Real Academia Española entiende por reserva: «*1.f. Guarda o custodia que se hace de algo, o prevención de ello para que sirva a su tiempo. / 2. f. Reservación o excepción de una ley común. / 3. f. Prevención o cautela para no descubrir algo que se sabe o piensa. / 4. f. Discreción, circunspección, comedimiento. / 5. f. Acción de destinar un lugar o una cosa, de un modo exclusivo, para un uso o una persona determinados*»<sup>76</sup>.

Alva Matteucci al trasladar el vocablo reserva al ámbito tributario, señala que

---

<sup>72</sup> G. Pacheco Pulido, ***El secreto en la vida jurídica, bancario, notarial, servidores públicos, religioso, información privilegiada***, Editorial Porrúa, 1996, México, pág. 3.

<sup>73</sup> K. M., Pérez Unzueta, ***Las excepciones a la reserva tributaria*** (02 de enero de 2013). Recuperado de: <http://www.amag.edu.pe/webestafeta2/index.asp?action=read&idart=665&warptom=articles>

<sup>74</sup> A. González Rubio, ***Derecho a la intimidad y reserva tributaria: a propósito de las recientes modificaciones al Código Tributario*** (02 de enero de 2013). Recuperado de: [http://www.cda.org.pe/cda/index.php?option=com\\_docman&task=doc\\_view&gid=30&Itemid=7](http://www.cda.org.pe/cda/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=30&Itemid=7)

<sup>75</sup> M. Alva Matteucci, ***¿Es posible que se levante la reserva tributaria si un auditor interno de una municipalidad lo solicita?*** (02 de enero de 2013). Recuperado de: <http://blog.pucp.edu.pe/item/96963/es-posible-que-se-levante-la-reserva-tributaria-si-un-auditor-interno-de-una-municipalidad-lo-solicita>

<sup>76</sup> Real Academia Española, ***Diccionario de la lengua española***, Vigésima segunda edición, 2001 (11 de diciembre de 2012). Recuperado de: <http://lema.rae.es/drae/>



con el término *reserva tributaria* se vincula «el hecho de guardar el conjunto de informaciones que cualquier Administración Tributaria (sea de Gobierno central o de Gobierno local), obtenga de los contribuyentes y que solo puede ser utilizada para sus fines propios»<sup>77</sup>.

Luna Pla y Ríos Granados adelantan su propuesta de concepto para el *secreto tributario* y, de una vez, evidencian las dos posibles manifestaciones de este: *protección* (reserva) y *excepción*: «La definición de **secreto** en Derecho ha sido esbozada desde diversas posturas y doctrinas. Resalta su cualidad ambivalente: es una protección a determinado bien jurídico, al tiempo que representa una excepción al interés público, o la afectación al derecho de acceso a la información. Esto abre preguntas valorativas como: ¿cuál es el objeto de la reserva?, ¿cuál es el derecho fundamental que se protege con el secreto?, ¿quién lo establece y justifica?, ¿cuáles son las excepciones en las que puede abrirse?»<sup>78</sup>.

En el ordenamiento jurídico del Estado de Guatemala, las reservas que sirven de ejemplo, están contenidas en: a) **Secreto bancario**, artículo 63 de la Ley de Bancos y Grupos Financieros, Decreto 19-2002 del Congreso de la República<sup>79</sup>; b) **Secreto de Estado**, artículo 30 de la Constitución Política de la

---

<sup>77</sup>Alva Matteucci, *Ob. cit.*

<sup>78</sup> I. Luna Pla y G. Ríos Granados, *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal. Desafíos en México*, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Instituto Federal de Acceso a la Información y Protección de Datos, Editorial Impresión y Comunicación Gráfica, 2010, México, pág. 78.

<sup>79</sup> «**Confidencialidad de operaciones.** Salvo las obligaciones y deberes establecidos por la normativa sobre lavado de dinero u otros activos, los directores, gerentes, representantes legales, funcionarios y empleados de los bancos, no podrán proporcionar información, bajo cualquier modalidad, a ninguna persona, individual o jurídica, pública o privada, que tienda a revelar el carácter confidencial de la identidad de los depositantes de los bancos, instituciones financieras y empresas de un grupo financiero, así como las informaciones proporcionadas por los particulares a estas entidades. // Se exceptúa de la limitación a que se refiere el párrafo anterior, la información

República<sup>80</sup>, y c) **Secreto profesional**, artículo 223 del Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República<sup>81</sup>.



Conforme se expone *infra*, el *secreto tributario*, ha considerado la doctrina alemana, deriva particularmente del principio de seguridad jurídica consistente en que el sujeto obligado tenga certeza de hasta qué punto sus datos gozarán de confidencialidad y saber qué puede esperar del actuar de la Administración Tributaria en cuanto al uso de su información. Por otra parte, la doctrina española ha considerado que el *secreto tributario* es una manifestación instrumental del derecho a la intimidad en su variante económica.

Como se verá, para encajar el *secreto tributario* como una manifestación instrumental del derecho a la intimidad, se debe ser mucho más amplio, en cuanto a los supuestos de este último, para lograr que el primero pueda tener cabida. Basta citar a Ribó Durán para entender que el secreto tributario puede tener cabida dentro del derecho a la intimidad si se asume este último desde una perspectiva de *intimidad económica*.

«Derecho a la intimidad. Derecho que, con el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar, y el derecho a la propia imagen, constituyen derechos fundamentales de la personalidad. El de la **intimidad** o **derecho a la vida privada**

---

que los bancos deban proporcionar a la Junta Monetaria, al Banco de Guatemala y a la Superintendencia de Bancos, así como la información que se intercambie entre bancos e instituciones financieras».

<sup>80</sup> «**Publicidad de los actos administrativos**. Todos los actos de la administración son públicos. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y la exhibición de los expedientes que deseen consultar, salvo que se trate de asuntos militares o diplomáticos de seguridad nacional, o de datos suministrados por particulares bajo garantía de confidencia».

<sup>81</sup> «**Revelación de secreto profesional**. Quien, sin justa causa, revelare o empleare en provecho propio o ajeno un secreto del que se ha enterado por razón de su estado, oficio, empleo, profesión o arte, sin que con ello ocasionare o pudiere ocasionar perjuicio, será sancionado con prisión de seis meses a dos años o multa de cien a un mil quetzales».



puede ser lesionado de cuatro formas genéricas distintas: [a] la intrusión en la soledad física que cada persona se reserva; [b] la divulgación pública de hechos privados; [c] la presentación al público de circunstancias personales bajo falsa apariencia, y [d] la apropiación de lo que pertenece a nuestro círculo personal (como la imagen o fotografía)»<sup>82</sup>.

Para adecuar el secreto tributario dentro del derecho a la intimidad, habría que ampliar el supuesto contenido en la literal b), entendiéndola como la divulgación pública de hechos semi-privados. Esto derivado de la evasiva naturaleza de este tipo de derecho en materia tributaria pues, como lo advierten Luna Pla y Ríos Granados, la obligación tributaria, se considera como una relación jurídica tributaria: «Existe una dificultad generalizada por justificar su existencia y definir sus límites y alcances, puesto que su conformación no parte de la voluntad del individuo, sino de la obligación tributaria que deriva de mandato legislativo en uso de la potestad normativa de imposición del Estado. En este contexto el contribuyente se ve compelido a entregar datos personales y de relevancia tributaria a la autoridad fiscal»<sup>83</sup>.

Heymann-Doat provee otra faceta del secreto tributario, indicando que el mismo coexiste y es una excepción al derecho a acceder a la información pública: «En el Derecho comparado también se incorpora como límite al acceso a la información el secreto; así las primeras leyes que sancionaron este derecho, por ejemplo en Francia la ley del 17 de julio de 1978, en el artículo 6o., estableció el secreto de las deliberaciones de Gobierno, el secreto de la defensa nacional o de la política exterior, el secreto de la vida privada, el secreto en materia comercial e industrial; también se añadió la protección de la moneda y del crédito público, de la seguridad del Estado y de la seguridad pública; además en los procedimientos jurisdiccionales y de las operaciones de policía judicial en materia fiscal y

---

<sup>82</sup> L. Ribó Durán, **Diccionario de Derecho**, Editorial Bosch, Cuarta edición, 2012, Barcelona, España, pág. 364.

<sup>83</sup>Luna Pla y Ríos Granados, **Ob. cit.**; pág. 75.

aduanera también estaba limitado el derecho al acceso a la información»<sup>84</sup>



## 2.2. Fundamentación y naturaleza del secreto tributario.

Como ya se anticipó, *supra*, la inteligencia del término secreto y su naturaleza, de manera general, ha motivado diversas posturas y/o doctrinas, las mismas, generalmente, parten de establecer si la naturaleza del secreto es exterior o, por el contrario, es motivada.

Así, si la naturaleza del secreto es externa, esto es que la misma se crea independientemente de cualquier manifestación de voluntad, estamos ante un fundamento objetivo respecto del secreto. «*Este tipo de secretos son más bien conocidos como misterios, dado que no implican la intervención de ningún sujeto o institución cuya voluntad lo declare, sino que están ahí de manera natural*». A guisa de ejemplo, se pueden mencionar en esta categoría a los misterios (*La Santísima Trinidad, La Inmaculada Concepción de María, El Misterio de la eucaristía*, etc.).

Por el contrario, si la naturaleza del secreto es motivada, o subjetiva, que es la que nos interesa, este resulta ser consecuencia de una voluntad competente «*tal voluntad pone un límite a la posibilidad de exteriorizar el conocimiento de un hecho, un acto o una cosa*»<sup>85</sup>. Para el caso del *secreto tributario* hablamos de una **voluntad jurídicamente competente**. Esto acontecería, ejemplifican Luna Pla y Ríos Granados, cuando una fuerza mayor, como un monarca o un Parlamento, declaren la calidad de secreto sobre lo que así se considere con fundamento en su poderío; o también, que un individuo, en ejercicio de su derecho, manifieste que cierta información que le atañe tiene la calidad de la reserva<sup>86</sup>. «*En esta doctrina el*

---

<sup>84</sup> *Ibíd.*

<sup>85</sup> O. Islas y Magallanes, *Delito de revelación de secretos*, Editorial Talleres Gráficos de la Nación, 1962, México, pág. 34.

<sup>86</sup> Cf. Luna Pla y Ríos Granados, *Ob. cit.*, pág. 78.

enfoque individualista sugiere que entre los derechos de la persona, le corresponden **sus secretos**, que se le confían a un profesional bajo responsabilidad establecida en la ley»<sup>87</sup>.



En materia tributaria, como resulta evidente, la sola voluntad del individuo, sin contar con el respaldo normativo respectivo, no basta para exigir el resguardo o reserva de sus operaciones. Además, al darse la positivización del *secreto tributario*, dicha esfera secreta del particular, relativa a su actividad tributaria, no resulta absolutamente infranqueable, sin embargo esto deberá poseer un fundamento mayor al que motivó la reserva y debe tenerse como excepcional: «solo puede ser conocida cuando haya un interés razonable para impedir que otra persona introduzca su mirada en ella»<sup>88</sup>.

*«En estas condiciones, al encontrarse obligado el Estado, como sujeto pasivo de la citada garantía, a velar por dichos intereses, con apego a las normas constitucionales y legales, el mencionado derecho no puede ser garantizado indiscriminadamente, sino que el respeto a su ejercicio encuentra excepciones que lo regulan ya su vez lo garantizan, en atención a la materia a que se refiera; así, en cuanto a la seguridad nacional, se tienen normas que, por un lado, restringen el acceso a la información en esta materia, en razón de que su conocimiento público puede generar daños a los intereses nacionales y, por el otro, sancionan la inobservancia de esa reserva; por lo que hace al interés social, se cuenta con normas que tienden a proteger la averiguación de los delitos, la salud y la moral públicas, mientras que por lo que respecta a la protección de la persona existen normas que protegen el derecho a la vida o a la privacidad de los gobernados»*<sup>89</sup>.

Vemos que el *secreto tributario* encuentra particular fundamento en la normativa. Así como el poder tributario, y sus alcances, son delimitados por el ordenamiento constitucional y ordinario. Esto no implica que la ausencia taxativa

---

<sup>87</sup>Pacheco Pulido, **Ob. cit.**; pág. 2.

<sup>88</sup> A. Crespi, **La tutela penal del secreto**, Editorial Palermo, Segunda edición, 1972, Italia, pág. 35.

<sup>89</sup>Cf. Luna Pla y Ríos Granados, **Ob. cit.**, págs. 78 y 79.

en la normativa constitucional y ordinaria, referida el *secreto tributario*, conlleva la no protección de dicho derecho. El mismo, como ya se ha indicado, encuentra sus primeros fundamentos en el derecho fundamental a la intimidad.



El derecho a la intimidad es un derecho general, el mismo se aplica a todos los actos de las personas una vez estos no hayan sido restringidos normativa y constitucionalmente. Recordemos que, con base al artículo quinto de la Constitución Política de la República de Guatemala, los guatemaltecos pueden hacer todo lo que la ley no les prohíba y que, con base en los artículos 152 y subsiguientes, el Estado solo puede hacer lo que taxativamente se le faculte. Así, salvo lo dispuesto por la ley, la Administración Tributaria solo podrá disponer de la información de los contribuyentes en la medida y dentro de los límites que taxativamente le marque la legislación. La información tributaria es parte de la información personal e íntima del contribuyente, llamada a ser pública solo y exclusivamente en lo que legalmente se tenga como excepcionalmente necesario.

### **2.2.1. Fundamento: derecho a la intimidad-eficacia de la Administración Tributaria.**

Desde el ámbito doctrinario, el *secreto tributario* puede tutelar tanto intereses públicos como privados o particulares. Así lo entiende y expone Ruiz García al indicar: «Desde una primera perspectiva, el fundamento de la citada institución podría hallarse en la protección de los intereses del sujeto que suministra la información, entendiéndose como correlato de los amplios deberes de colaboración y de suministro de información que recaen sobre los obligados tributarios. Este último podría exigir que la información suministrada a la Administración Tributaria fuera utilizada únicamente para la determinación de la deuda tributaria, excluyendo que pudiera ser comunicada a otros órganos de la

administración o a particulares»<sup>90</sup>.

La primera perspectiva de esta postura doctrinaria, que parte del derecho a la intimidad, es argumentada, entre otros, por Robles Moreno, Ruiz De Castilla Ponce De León, Villanueva Gutiérrez y Bravo Cucci, quienes indican: «La reserva tributaria, que se encuentra soportada en el derecho a la intimidad económica, puede ser concebida como el régimen aplicable a las relaciones jurídicas instituidas entre el Fisco y el contribuyente, en virtud del cual, i) Por un lado, el órgano administrador del tributo tiene la obligación de no divulgar a terceros ajenos a dicha relación, la información obtenida del contribuyente a través de la autodeterminación efectuada por el propio contribuyente o del resultado de los procesos de fiscalización, o por la información proporcionada por terceros, y ii) Por otro lado, el derecho a la confidencialidad de dicha información que el contribuyente posee»<sup>91</sup>.

Desde un segundo ángulo, complementa Jenkins, existe un interés público respecto del *secreto tributario*, pues la prudente administración de los datos de los particulares redundará en una mayor y mejor disponibilidad de estos a confiarlos al Estado: «Los sistemas tributarios modernos se apoyan en buena medida en la colaboración y suministro “voluntario” de información por parte de los obligados tributarios»<sup>92</sup>.

Calderón Carrero respalda lo afirmado por Jenkins, indicando que en gran medida el funcionamiento e integridad de los sistemas tributarios basados en la declaración-liquidación «dependen de la existencia de una regla de secreto fiscal que garantice a los contribuyentes que el enorme caudal de información que

---

<sup>90</sup> J. R. Ruiz García, **Secreto bancario y hacienda pública**, Editorial Civitas, 1988, Madrid, España, pág. 170.

<sup>91</sup> C. del P. Robles Moreno, F. J. Ruiz De Castilla Ponce De León, W. Villanueva Gutiérrez y J. A. Bravo Cucci, **Código Tributario: doctrina y comentarios**, Segunda edición, Lima, Perú, Pacífico editores, 2009, págs. 522 y 523.

<sup>92</sup> G. P. Jenkins, **Tecnología de la información e innovación en la Administración Tributaria**, Editorial IEF, 1996, Madrid, España, pág. 13.



deben revelar en cumplimiento de sus deberes de colaboración no va a ser comunicada a terceros»<sup>93</sup>.



Esta posición, que reconoce en el *secreto tributario* un doble fundamento tanto en resguardo de los derechos de los particulares como de una discreción necesaria por parte del Estado no solo como contraparte del respeto a la intimidad sino como garantía de un sistema tributario fuerte y eficaz, considera que está en manos del legislador ordinario el introducir eventuales excepciones al *secreto tributario*. En este descansaría la responsabilidad de ponderar los intereses en juego con base en los cuales maximizaría o minimizaría los alcances del *secreto tributario*.

### 2.2.2. Fundamento: ámbito constitucional. Seguridad jurídica.

Este tipo de fundamento no colisiona con el fundamento doctrinario anterior. Lo que acontece es que no parte necesariamente de esa *beneficiosa* relación que *supra* se aduce, el elemento fundamental que distingue a esta corriente, a la que se le conoce como ***doctrina alemana***, es que busca el fundamento del *secreto tributario* en el ámbito constitucional, y normativo ordinario, tomando como base uno de los principios propios del Estado de derecho: la ***seguridad jurídica***, del que se derivaría el principio de ***seguridad jurídica tributaria***.

Uno de los principales exponentes de esta doctrina lo encontramos en Tipke, jurista alemán y profesor emérito de *Derecho fiscal* en la Universidad de Colonia. Conforme a esta doctrina «*el ciudadano [no solo] debe poder prever los supuestos en que el Estado puede entrometerse en su ámbito de actuación, sino también conocer cuáles serán las circunstancias que de ello se deriven; la protección del secreto tributario sería, pues, una consecuencia del derecho del sujeto obligado a controlar la información que suministra a la Administración Tributaria y que*

---

<sup>93</sup> J. M. Calderón Carrero, ***El derecho de los contribuyentes al secreto tributario. Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales***, Editorial Netbiblo, 2009, La Coruña, España, pág. 27.



*quebraría si esta pudiera utilizarla de forma arbitraria»<sup>94</sup>.*

El principio de seguridad jurídica, como es común, se manifiesta disperso en la Ley Fundamental para la República Federal Alemana (1949), de esto da cuenta, a manera de ejemplo, el artículo 10 de dicho cuerpo legal:

*Artículo 10.0.*

- 1. Será inviolable el secreto de la correspondencia, así como el del correo y los telégrafos.*
- 2. Solo en virtud de una ley podrán establecerse limitaciones a este derecho. Si la restricción obedece al propósito de proteger el orden básico liberal y democrático o la existencia o salvaguardia de la Federación o de un Estado regional, podrá la ley disponer que no se comuniquen la restricción al afectado y que el control sea asumido por órganos y auxiliares designados por la representación del pueblo, en vez de correr a cargo de la autoridad judicial.*

Como fue expuesto en el capítulo precedente, la seguridad jurídica tiene dos manifestaciones o brinda dos garantías. La primera es que el producto normativo sea seguro en su proceso de elaboración, y el segundo, la certeza jurídica, brinda al ciudadano una expectativa cierta de lo que puede esperar al ejercer sus derechos y cumplir sus obligaciones. Esta última vertiente, la de certeza jurídica, es la que tiene especial desarrollo en la normativa alemana, la cual se manifiesta al momento de conocer la forma en que se regula lo relativo al *secreto tributario* o *secreto fiscal*.

El detalle con que se desarrolla la institución del Secreto tributario o fiscal, en la normativa ordinaria alemana, ratifican el fundamento que su doctrina encuentra en la seguridad jurídica. Así, el Código Fiscal de Alemania en la versión promulgada el 1 de octubre de 2002 (Boletín Oficial Federal), prescribe:

---

<sup>94</sup> K. Tipke, *Die steuerrechtsordnung* (El ordenamiento jurídico tributario), Tomo I, Editorial Otto Schmidt, 1993, Colonia, pág. 43. Traducción libre.



## Sección 30

### *Sobre el secreto fiscal*

- (1) Los funcionarios públicos están obligados a observar el secreto fiscal.
- (2) Los funcionarios públicos cometerán violación del secreto fiscal si:
1. Divulgan o hacen uso, sin autorización, de las circunstancias de una tercera persona que se han dado a conocer;
    - a) en un procedimiento administrativo, un procedimiento de auditoría o en los procedimientos judiciales en materia de impuestos;
    - b) en los procedimientos penales por delitos tributarios o en un procedimiento administrativo multa por infracciones tributarias;
    - c) por razones ajenas a la notificación por una autoridad tributaria o de la presentación legal de una liquidación tributaria o una certificación de los hallazgos realizados en el curso de los impuestos, o
  2. divulgan o hacen uso, sin autorización, de un secreto empresarial o comercial que se ha conocido a la que en un procedimiento según lo señalado en el número 1 anterior, o
  3. recuperan por medios electrónicos, sin autorización, los datos protegidos de conformidad con el número 1 o 2 anteriores que han sido almacenados en un archivo de un procedimiento según lo señalado con el número 1 anterior...
- (4) La divulgación de la información obtenida en virtud del inciso (2) anterior será admisible, en la medida en
1. que sirva a la implementación de un procedimiento en el sentido del inciso (2) Número 1 (a) y (b);
  2. ello esté expresamente permitido por la ley;
  3. las personas afectadas den su consentimiento;
  4. que sirve a la implementación de un proceso penal por un delito que no sea un delito fiscal, y dicha información;
    - a) se haya obtenido en el curso de un procedimiento por delitos fiscales, sin embargo, esto no se aplicará en relación con hechos que el contribuyente haya divulgado mientras ignoran el impulso de la acción penal o de



procedimientos de sanción administrativa o que ya se han convertido en conocer en el transcurso de los impuestos antes de la apertura de un procedimiento tipo, o

b) se obtuvo en ausencia de cualquier obligación tributaria o por renuncia a un derecho de retener la información;

5. existe un interés público apremiante en ello; tal interés público imperativo, se considerará que existe en particular cuando

a) los delitos dolosos y delitos graves contra la vida y la integridad física o contra el Estado y sus instituciones son o van a ser procesados,

b) los delitos económicos son o van a ser procesados, y que en vista de la forma de su perpetración o el grado de los daños causados por estos, se pueda alterar sustancialmente el orden económico o para socavar la confianza sustancialmente general en la integridad de los negocios tratos o el funcionamiento correcto de las autoridades e instituciones públicas o

c) la divulgación es necesaria para corregir públicamente divulgados hechos inexactos que puedan socavar considerablemente la confianza en la administración, la decisión podrá ser adoptada por la máxima autoridad responsable de los ingresos de común acuerdo con el Ministerio Federal de Hacienda, el contribuyente debe ser oído antes de la corrección de los hechos...

(6) La recuperación electrónica de datos que han sido almacenados durante un procedimiento según lo señalado en la subsección (2) número 1 anterior solo será posible en la medida en que sirve a la implementación de un procedimiento en el sentido del inciso (2) Número 1 (a ) y (b) anterior o la transmisión permisible de los datos. Para proteger el secreto fiscal, el Ministerio Federal de Hacienda podrá establecer, mediante ordenanza y sujeto a la aprobación del Bundesrat, que las medidas técnicas y organizativas que deben adoptarse para impedir la recuperación no autorizada de datos. En particular, podrá establecer normas detalladas sobre el tipo de datos, la recuperación de lo que está permitido, y en el grupo de funcionarios públicos que tienen derecho a recuperar dichos datos. Para las

ordenanzas no será necesario el acuerdo del Bundesrat\* cuando se refieren a la importación / exportación de los deberes y los impuestos especiales»<sup>95</sup>.



Para el caso del Estado de Guatemala, la seguridad jurídica tributaria, entendida como certeza jurídica tributaria, radica en la expectativa que el contribuyente tiene respecto de la carga o gravamen que el Estado hará respecto de su riqueza y/o de su actividad económica. Y, vinculada al tema del secreto tributario, la certeza jurídica radica en el conocimiento cierto del contribuyente respecto de la potestad, y límites de la misma, que posee el Estado sobre la información que su actividad económica y tributaria genera.

### 2.2.3. Fundamento: **derecho a la intimidad (personal y económica).**

Esta doctrina, a la que se le ha denominado **doctrina española**, encuentra especial representación en los autores Escribano López<sup>96</sup>, Alonso González<sup>97</sup> y Lucas Durán<sup>98</sup>. Conforme a la misma, el *secreto tributario* encontraría su principal fundamento en el derecho a la intimidad (a la vida privada), que es un derecho fundamental genérico tendiente a establecer barreras al actuar del Estado y de la sociedad, respecto de los actos o vida de la persona individual.

El *secreto tributario* se basa, entonces, en el derecho a la intimidad personal

---

\***El Consejo Federal.** Es el órgano de representación de los dieciséis Estados Federados de Alemania.

<sup>95</sup> Traducción libre. **Código Fiscal Alemán** (*Abgabenordnung*), 1977 y sus reformas, hasta la versión promulgada el 1 de octubre de 2002 (Boletín Oficial Federal), (02 de enero de 2013, recuperado de [http://www.gesetze-im-internet.de/ao\\_1977/index.html](http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html))

<sup>96</sup> F. Escribano López, **Acceso judicial a datos en poder de la Administración Tributaria**, Quincena Fiscal, Madrid, España, 1998.

<sup>97</sup> L. M. Alonso González, **La reforma de la Ley General Tributaria**, Editorial Cedecs, Barcelona, España, 1995.

<sup>98</sup> M. Lucas Durán, **Datos tributarios: acceso y confidencialidad**, Editorial Lex Nova, 1998, Valladolid, España.



y económica del que es titular todo individuo, entendido esto, claro está en el contexto de un Estado constitucional de derecho. Siendo este derecho una premisa general que, como todo derecho, está sujeta a excepciones que le permitan coexistir con otros derechos y obligaciones.

*«El deber de contribuir requiere en algunos casos una quiebra o flexibilización del derecho a la intimidad, de forma que tal quiebra necesita de un correlativo reflejo que consistirá en la especial protección que proporcionará el ordenamiento a los datos que se ha accedido en virtud de la misma. Lo que podríamos denominar la **funcionalidad de la quiebra** del derecho a la intimidad impide que de sus resultados puedan obtenerse otros frutos que los estrictamente relacionados con el objeto que justifica y fundamenta el citado cercenamiento de derecho. La prevalencia del deber de contribuir frente al ámbito de lo protegido por el derecho a la intimidad justificará que el uso de lo conocido mediante este procedimiento quede absolutamente reservado a ese fin»<sup>99</sup>.*

La referida **doctrina española** tendiente a fundamentar el *secreto tributario* en el derecho fundamental a la intimidad, tiene como asidero legal el artículo 18.4 de la Constitución española de 1978.

Sin embargo, y pese a que *a priori* este fundamento pareciese incuestionable, Calderón Carrero advierte que esta tesis, que postula fundamentar el *secreto tributario* en el derecho fundamental a la intimidad, tropieza con diversos obstáculos, entre los cuales, menciona, podrían destacarse: *«Tal engarce difícilmente serviría para amparar toda la información en poder de la Administración Tributaria, por cuanto que, pese a la ampliación que en los últimos tiempos ha experimentado este derecho, algunos de los datos obtenidos como, por ejemplo, los referidos a personas jurídicas no resultan cubiertos por el derecho a la intimidad del artículo 18.1 de la Constitución Española»<sup>100</sup>.*

---

<sup>99</sup>Escribano López, **Ob. cit.**; pág. 11.

<sup>100</sup>Calderón Carrero, **Ob. cit.**; págs. 30 y 31.



Artículo 18. [**Derecho a la intimidad. Inviolabilidad del domicilio**].

1. Se garantiza el derecho al honor, a la intimidad personal y familiar y a la propia imagen.
2. El domicilio es inviolable. Ninguna entrada o registro podrá hacerse en él sin consentimiento del titular o resolución judicial, salvo en caso de flagrante delito.
3. Se garantiza el secreto de las comunicaciones y, en especial, de las postales, telegráficas y telefónicas, salvo resolución judicial.
4. La ley limitará el uso de la informática para garantizar el honor y la intimidad personal y familiar de los ciudadanos y el pleno ejercicio de sus derechos.

Al dar lectura y entendimiento al contenido del artículo 18 (numerales 1 y 4) de la Constitución de España, se evidencia que estos excluyen de su ámbito de protección a las personas jurídicas o morales. Pese a lo afirmado, es prudente anotar que en la normativa constitucional española los datos de las personas jurídicas o morales no se encuentran en total desamparo. Dicha protección está contenida, de manera general, al constituir **secretos empresariales**, los cuales encuentran tutela en la **libertad de empresa** contenida en el artículo 38 del mismo cuerpo legal. Por medio de este artículo se evita la publicación innecesaria de información *sensible* de las sociedades.

Resulta evidente que para la jurisprudencia española el régimen de protección articulado a través del denominado *secreto tributario* (o la reserva de datos fiscales) tendría un carácter instrumental en relación con la protección de determinados derechos fundamentales, sin perjuicio de que igualmente sirva a otras finalidades constitucionalmente relevantes como la eficacia de la gestión tributaria. Así lo evidencia el Tribunal Constitucional de España al sostener la siguiente línea de jurisprudencia: «*El derecho a la intimidad protege y alcanza los datos económicos de las personas físicas, como los relativos a la situación*

económica, los referidos a los gastos en que incurren, o los datos que figuran en las declaraciones del IRPF\* o en las notificaciones de los actos tributarios»<sup>101</sup>



#### 2.2.4. Fundamento: conclusión.

Conforme lo evidencia Ruiz García<sup>102</sup>, asumir irrestrictamente la doctrina **alemana** o **española** seguramente nos llevará a confundir el *secreto tributario* con un derecho fundamental o con los datos que gozan de una especial protección constitucional. A lo expuesto habrá que agregar que la fundamentación, ya expuesta, referida a la pretendida relación *derecho a la intimidad-eficacia de la Administración Tributaria* también resulta insuficiente para dar sustento a la naturaleza y fundamento para el *secreto tributario*.

Ciertamente, argumenta Calderón Carrero, «cuando se emplea una justificación instrumental (y no autónoma o propia) del *secreto tributario* resulta difícil encontrar un único fundamento (constitucional) cuya protección englobe toda la información en poder de la Administración Tributaria; quizás sea esta la razón por la que no ha podido identificarse un fundamento constitucional propio o autónomo del *secreto tributario*, ni en España ni en países de nuestro entorno europeo»<sup>103</sup>.

Surgen, en este momento, las siguientes interrogantes: a) ¿Las teorías que se han expuesto proveen de un fundamento jurídico suficiente para la institución del *secreto tributario*?; b) ¿Cuál es el fundamento del *secreto tributario* dentro del mundo normativo?; c) Con base en su fundamento, ¿cuál resulta ser la naturaleza del *secreto tributario*? d) ¿El *secreto tributario* posee un fundamento constitucional

---

\* Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas.

<sup>101</sup>Cf. Sentencias: 233/1999, 233/2005, y 111/2006, entre otras. Tribunal Constitucional de España, **Boletín Oficial del Estado (BOE)**, (02 de enero de 2013). Recuperado de: <http://www.tribunalconstitucional.es/es/jurisprudencia/Paginas/UltimasSentencias.aspx>

<sup>102</sup>Cf. Ruiz García, **Ob. cit.**; pág. 171.

<sup>103</sup>Calderón Carrero, **Ob. cit.**; pág. 34.

específico?

En respuesta a estas preguntas, y con base en lo ya expuesto, se puede ser categórico al indicar:



**a) No.** Las teorías expuestas: desde la conveniente relación administrado-administración, pasando por la de la seguridad jurídica, hasta llegar a la doctrina que encuentra su fundamento en el ámbito constitucional, particularmente en los derechos humanos, permiten concluir que las mismas no proveen de una postura que permita encontrar en ellas un asidero único para el *secreto tributario*.

**b)** Indudablemente, dentro del mundo normativo, el fundamento del *secreto tributario* ha de hallarse en la norma, preferiblemente en la norma constitucional. Esto no implica que el secreto tributario pueda encontrar un fundamento más amplio como derecho inherente a los seres humanos, particularmente en el derecho a la intimidad, derecho que ha sido profusa y diversamente reconocido por los ordenamientos propios de los Estados constitucionales de derecho. Sin embargo, dicho fundamento, aun así, sería parcial pues los titulares de este tipo de derechos, los derechos fundamentales, son los individuos, las personas físicas o personas jurídicas individuales y no las personas jurídicas colectivas o morales. Entonces, el fundamento del secreto tributario en el ámbito normativo está llamado a ser diverso, tal es el caso de la normativa constitucional guatemalteca, en la cual, siguiendo las doctrinas *supra* expuestas, hallaría sustento en el artículo 2, en lo atinente a la seguridad jurídica; en el artículo 4, en lo relativo a la igualdad; en el artículo 5, que establece la libertad de acción; artículo 24, inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros; en el artículo 43, libertad de empresa. Aunque es indudable que el *engarce* que permite ir más allá de un derecho fundamental individual a un derecho que le es atinente también a las personas morales, se encuentra en el segundo párrafo del artículo 24 constitucional ya anotado: *Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los*

**impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley.**



c) Lo que hasta este punto se ha expuesto, me permite afirmar que el secreto tributario, al tener una fundamentación diversa y dispersa, es de carácter instrumental, una garantía para el contribuyente. *«No obstante, el hecho de que el secreto tributario no ostente un fundamento constitucional propio o autónomo no implica que los bienes y derechos sobre los que se proyecta dicha institución y que gozan de una protección constitucional específica se vean privados de ella por este motivo. El hecho que un dato íntimo o un secreto empresarial hayan sido comunicados a la Administración Tributaria no debe privarle de su carácter ni de su protección constitucional. En realidad, lo que termina sucediendo es que los bienes y derechos siguen disfrutando de la tutela constitucional e, incluso, en algunos casos puede observarse una expansión indirecta de su protección constitucional a otros que no resultan, no todos los datos personales en poder de la Administración Tributaria resultan amparados por el derecho a la intimidad, pero como quiera, los datos íntimos, y aquellos que no lo son, no están separados o disociados sino que forman parte de un todo, en principio se opta por proteger ese todo (el archivo o la base de datos)»<sup>104</sup>.*

Entendido así, el secreto tributario, o de reserva de datos fiscales, inicia por ser de carácter instrumental, una garantía para el contribuyente, en relación con los denominados derechos fundamentales, y extiende este carácter de instrumental al proyectarse sobre la eficacia de la gestión tributaria y la tutela de los derechos de las personas morales.

d) No, el secreto tributario no posee un fundamento constitucional autónomo, esto es, que no ha de pretenderse encontrarlo enunciado como tal y/o contenido en un artículo específico. Esto se debe, en gran medida, a que es una garantía

---

<sup>104</sup>*Ibíd.*

que recientemente se ha venido configurando en sus dos facetas: como derecho del contribuyente (sea este una persona jurídica individual o moral) y como obligación de la Administración Tributaria de manejar bajo estricta reserva salvo excepciones taxativamente estipuladas, los datos propios de la relación tributaria.



Conforme a Calderón Carrero, que no es ajeno a línea que guía la anterior exposición, «no cabe sino reconocer que la confidencialidad y reserva de uso para fines fiscales de la información obtenida por la Administración Tributaria que tutela la institución denominada doctrinalmente como **secreto tributario** no posee un fundamento constitucional autónomo o propio sino que posee, principalmente, carácter instrumental de otros bienes y derechos con relevancia constitucional»<sup>105</sup>.

*«El hecho de que el secreto tributario constituya un instrumento de protección de determinados derechos fundamentales y de bienes de relevancia constitucional (v.gr. secretos empresariales, la eficacia e integridad del sistema de gestión tributaria) implica que parte del contenido, protección y régimen del secreto tributario posee carácter constitucional»<sup>106</sup>. Derivado de lo anterior «El legislador ordinario es libre para configurar el secreto tributario de la forma que le resulte más oportuna, respetando en todo caso los límites que se derivan de la norma fundamental»<sup>107</sup>.*

### 2.3. Concepto.

Una primera puntualización, respecto a la determinación del concepto de *secreto tributario*, permite afirmar que el mismo posee contenido amplio y que aún se encuentra en desarrollo. Sin embargo, esto no implica que no se pueda llegar a determinar con mediana certeza. Así, doctrinariamente se entiende por *secreto tributario* «un determinado régimen de confidencialidad y reserva de la información

---

<sup>105</sup> *Ibíd.*, pág. 56.

<sup>106</sup> *Ibíd.*

<sup>107</sup> *Ibíd.*, pág. 57.

obtenida por la Administración Tributaria»<sup>108</sup>. Esta relación ciudadanos-Fisco «ha exigido una situación de mayor equilibrio en esta tensión permanente»<sup>109</sup>.



Pese a ese desarrollo en que aún se encuentra el concepto secreto tributario es posible partir de líneas básicas que permitan delimitarlo. «El denominado secreto tributario constituye una expresión doctrinal utilizada para designar el régimen de protección y reserva de la información obtenida por la Administración Tributaria frente a su revelación a terceros y uso desviado de la misma»<sup>110</sup>.

Básicamente, el secreto tributario conlleva dos consecuencias jurídicas. La primera supone la consagración de la reserva o confidencialidad de toda información obtenida por la Administración Tributaria, de forma que no puede ser revelada a terceros. La segunda consecuencia apareja que el secreto impide que la información en poder de la Administración Tributaria pueda ser usada para fines diferentes de los estrictamente tributarios.

Como ya se ha adelantado, existe una amplia gama de autores que utiliza el término reserva tributaria, en lugar del de secreto tributario, pero como se verá se hace referencia a la misma institución, e incluso estos mismos autores los asumen como sinónimos. A los doctrinarios ya expuestos *supra*, sumamos a Pérez Unzueta y reiteramos a Bravo Cucci. El primero de ellos indica: «La **reserva tributaria** puede ser conceptualizada como secreto tributario y es aquella institución en cuya virtud los datos, los informes y los demás elementos relacionados con la situación económica de los contribuyentes, solo pueden utilizarse para fines propios de la Administración Tributaria, considerándose para todo lo demás que tiene carácter de **reservado** o sea, que no puede ser utilizado en otros sectores de la administración. A su vez constituye una **garantía a favor**

---

<sup>108</sup>Calderón Carrero, **Ob. cit.**;pág. 19.

<sup>109</sup> A. Rodríguez Bereijo, **Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española**, Revista Española de Derecho financiero, No. 100, 1998, Madrid, España, pág. 596.

<sup>110</sup>L. Sánchez Serrano, **Comentarios a las leyes financieras y tributarias**, Editorial Edersa, 1987, Madrid, España, pág. 214.



**del contribuyente**, con excepciones explicables por la naturaleza de los asuntos como por ejemplo en los casos de proceso penal por delito tributario, alimentos y demás que la ley señale»<sup>111</sup>.

Bravo Cucci al conceptualizar la reserva tributaria hace especial énfasis en los derechos y obligaciones que se derivan de la relación tributaria: «**La reserva tributaria** puede ser concebida como el régimen aplicable a las relaciones jurídicas instituidas entre el fisco y el contribuyente, en virtud del cual, i) por un lado, el órgano administrador del tributo tiene la obligación de no divulgar a terceros ajenos a dicha relación, la información obtenida del contribuyente a través de la autodeterminación efectuada por el propio contribuyente o del resultado de procesos de fiscalización, o por la información proporcionada por terceros; y ii) por otro lado, el derecho a la confidencialidad de dicha información que el contribuyente posee»<sup>112</sup>.

Como se observa, la reserva tributaria constituye una garantía a favor del contribuyente, pero también se convierte en una facultad inherente al fisco para poder acumular información y procesarla en su lucha contra la evasión tributaria en procesos vinculados con delitos tributarios.

El secreto tributario es de carácter instrumental y articula el régimen de protección de determinados derechos fundamentales, sin perjuicio que a su vez sirve para otras finalidades constitucionalmente relevantes como la eficacia de la gestión tributaria, misma que, en buena medida, haría viable la búsqueda del bien común.

**Nuestro concepto.** *El secreto tributario es una institución que establece un régimen de confidencialidad consistente en el uso exclusivo para fines tributarios y deber de sigilo vinculados necesariamente a los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria. Se manifiesta por ello en una tutela*

---

<sup>111</sup> Pérez Unzueta, **Ob. cit.**

<sup>112</sup> Robles Moreno, *et al.*, **Ob. cit.**; pág. 523.

*instrumental, una garantía para el contribuyente, que sirve para conseguir un fin objetivo determinado que es la efectiva protección, guarda, reserva, confidencialidad, de los datos, informes o antecedentes tributarios que genera la relación tributaria entre personas jurídicas individuales, o colectivas, y la Administración Tributaria.*



Los confines del secreto tributario resultan trazados por los límites que fija la legislación constitucional y ordinaria respecto al uso que se debe dar a la información tributaria. Su configuración, entonces, dependerá y variará conforme la legislación que se analice, pero dicha variación no tiende a ser substancial, pues, como ha quedado expuesto, su fundamento, aunque diverso, tiende a ser incluyente.

El secreto tributario parte de diversos fundamentos, por ello se ha insistido en que es una expresión doctrinal amplia y aún en desarrollo. Es común que como primer fundamento se cite un derecho fundamental, mismo que suele oscilar entre el derecho a la intimidad y una derivación del mismo, como lo es, el derecho a la protección de datos de carácter personal.

«La **prohibición** general de revelación y uso para fines distintos de los estrictamente tributarios (efectiva aplicación de los tributos, gestión de recursos tributarios e imposición de sanciones tributarias) y el establecimiento por ley de excepciones a tal **prohibición** (cuando concurren bienes con relevancia constitucional) tutelan el contenido esencial de ambos derechos fundamentales con carácter principal, sin perjuicio de que también puedan proteger otros bienes o derechos con relevancia constitucional como pueden ser otros derechos de los obligados tributarios (v.gr., sus secretos empresariales) o la eficacia de la gestión tributaria (que requiere la protección de los datos aportados por los contribuyentes como contrapeso de sus amplios deberes de colaboración)»<sup>113</sup>.

---

<sup>113</sup>Calderón Carrero, **Ob. cit.**; pág. 53.

## 2.4. Características.

Con base en el concepto del secreto tributario que se ha adoptado, procedo a distinguir las siguientes características:



- **Es una institución.** Los jurisconsultos romanos denominaron *institutionis* a los principios o fundamentos de la disciplina jurídica. Contemporáneamente se denomina, en el ámbito jurídico, instituciones a los principios o fundamentos que configuran y dan solidez al ordenamiento jurídico, derivándose de las mismas un complejo normativo que busca desarrollarlas y/o hacerlas eficaces. Así, el secreto tributario resulta una institución pues es uno de los principios sobre los cuales se instituye una sana y prudente relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.
- **Establece un régimen de confidencialidad.** El secreto tributario, al ser una institución que deriva del valor de la seguridad jurídica, particularmente de la certeza jurídica, y del derecho a la intimidad, materializa los mismos en el ámbito tributario. Para ello impone reservas a la Administración Tributaria respecto del uso que debe dar, y del sigilo que debe guardar, respecto a los datos sensibles que los contribuyentes depositan bajo su tutela. *Consistente en el uso exclusivo para fines tributarios y deber de sigilo vinculados necesariamente a los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria.*
- **Se manifiesta como una tutela instrumental.** El secreto tributario, al encontrar fundamento en otras instituciones sustantivas, como el derecho a la intimidad, la certeza jurídica, la libertad de industria y comercio, se orienta a hacer eficaces las mismas, constituyéndose así su naturaleza como institución instrumental. Esto implica que, mediante el mismo, se busca garantizar la eficacia de otras instituciones de carácter sustantivo.
- **Busca un fin objetivo determinado.** El secreto tributario resulta ser una



institución que establece un régimen de confidencialidad o reserva que se manifiesta como una tutela instrumental que busca un fin específico: la efectiva protección, guarda, reserva, confidencialidad, de los datos, informes o antecedentes tributarios que genera la relación tributaria entre personas jurídicas individuales, o colectivas, y la Administración Tributaria.

- **Es propio de los Estados constitucionales contemporáneos.** El secreto tributario encuentra en la garantía de un catálogo de derechos, que son atinentes a las personas físicas y colectivas, y en la limitación constitucional al poder público, el único ámbito en el cual puede llegar a aspirar a ser eficaz. Bajo un modelo de Gobierno de corte totalitario, el secreto tributario no sería viable.

## 2.5. Delimitación.

El peruano Revoredo Palacios, especialista en Derecho comercial y financiero, sostiene la hipótesis relativa a que el ámbito de cobertura del *secreto tributario* o, como se le conoce en la legislación peruana a dicha institución, de la *reserva tributaria*, acompaña a los datos obtenidos por la Administración Tributaria y vincula a las personas y/o instituciones que accedan a los mismos. En razón de ello divide sus alcances en subjetivos y objetivos:

- **«Alcance subjetivo.** *Conforme al artículo 85º del Código Tributario, no solo la Administración Tributaria está obligada a mantener el secreto de las declaraciones e informaciones sino que esta obligación se extiende, asimismo, a las entidades del sistema bancario y financiero que celebren convenios con aquella para recibir y procesar declaraciones y otras comunicaciones dirigidas a ella»<sup>114</sup>.*

---

<sup>114</sup> A. Revoredo Palacios, **La reserva tributaria**, publicado el 26 de diciembre de 2007 (31 de mayo de 2013). Recuperado de: <http://derechogeneral.blogspot.com/2007/12/la-reserva-tributaria.html>



*«No obstante, conforme a la doctrina moderna, la Reserva Tributaria tiene un alcance más amplio ya que debe incluir a los funcionarios de la Administración Tributaria, a los jueces y fiscales, a los peritos a los que se ha recurrido oficialmente y a cualquier otro funcionario público o privado que de algún modo conociese las circunstancias del sujeto de deberes tributarios. Por ejemplo, si un juez solicita información tributaria a la administración, los hechos que ella le comunique se encontrarán protegidos por la Reserva Tributaria, en virtud de la cual el juez se encontrará impedido de dar un uso distinto a aquella información»<sup>115</sup>.*

- **«Alcance objetivo.** Como se puede apreciar de una simple lectura del artículo 85º del Código Tributario, la Reserva Tributaria no se restringe a cierta clase de información sino que es aplicable a todas las declaraciones y/o informaciones que la Administración Tributaria tenga en su poder. // Al respecto, es conveniente tener en cuenta que la Reserva Tributaria se extiende a todas las circunstancias del deudor tributario. Estas no son solamente los hechos relevantes para la comprensión impositiva sino que incluye a todo lo que se ha conocido sobre el deudor tributario.

*«La protección abarca desde la cuantía de la renta hasta el número de cargas de familia pasando por las partidas del balance en particular. También deben mantenerse en secreto circunstancias irrelevantes para la imposición; por ejemplo, lo conocido acerca del modo de vida, estado de salud e ideología política del deudor impositivo que de algún modo haya podido ser recogido por la Administración Tributaria. // Lo expuesto en relación con los alcances objetivos del secreto impositivo acarrea una obligación adicional por parte de la Administración Tributaria consistente en mantener el silencio en relación con rumores o informaciones periodísticas. En tal virtud, la Administración no debe ni confirmar ni*

---

<sup>115</sup> *Ibíd.*



*desmentir las afirmaciones que terceras personas realicen acerca del deudor tributario ya que ello implicaría dar un uso distinto a la información. // Creemos que la Reserva Tributaria se debe extender incluso a la utilización, por parte de los miembros de la administración, de los secretos relativos a la empresa tales como fórmulas de fabricación, software, know-how, etc., que puedan haber llegado a su conocimiento»<sup>116</sup>.*

Revoredo Palacios distingue como únicas excepciones al *secreto tributario*, o *reserva tributaria*, las contenidas en la ley y las que voluntariamente acepte el contribuyente. Este autor considera que, pese a que la doctrina acepta como excepción lo que ha denominado «*un interés público inexcusable*», las excepciones no pueden ir más allá de los dos casos enumerados, argumentando que aceptar esta tercera excepción sería abrir una puerta al abuso en este tema: «*De un interés público inexcusable. Esta figura no se encuentra recogida por nuestra legislación, pero es aceptada por la doctrina. Creemos que es un supuesto que dejaría abierta la posibilidad de abusar de la información obtenida por la administración*»<sup>117</sup>.

La delimitación expuesta por Revoredo Palacios encaja perfectamente en la doctrina asumida por el investigador en esta monografía y coincide también con el concepto que se brinda del *secreto tributario*. En cuanto a las excepciones, es claro que las mismas solamente pueden ser: las contenidas en la normativa (que, como resulta evidente, no sean declaradas inconstitucionales en caso concreto), las derivadas de orden judicial (por resoluciones dentro de un proceso y las derivadas de una sentencia). En principio, es la Administración Tributaria la llamada a resguardar los datos tributarios, mismos que puede compartir solo en caso de orden judicial y bajo reserva de confidencialidad advertida a la persona o institución destinataria. En consecuencia, el deber de guardar el secreto tributario

---

<sup>116</sup> *Ibíd.*

<sup>117</sup> *Ibíd.*

incluye a la persona o institución a quién se le haya provisto de dichos datos, los cuales solamente podrá utilizar para los fines legales previamente determinados en la orden judicial.



## 2.6. Excepciones.

Como ha quedado expuesto, el concepto *secreto tributario* posee contenido amplio y aún se encuentra en desarrollo. La normativa constitucional y tributaria del Estado de Guatemala no lo ha contemplado taxativamente, pero el mismo se puede decantar del articulado que ya ha sido citado en el presente capítulo y que será repasado en el punto siguiente. En atención a lo anterior y en el pleno entendimiento de que es propio de todo sistema jurídico el no pretender que sus instituciones poseen carácter absoluto sino, por lo contrario, que las mismas, ante lo naturaleza abstracta de la norma, poseen excepciones que permiten su coexistencia armoniosa con otras instituciones y normativas que regulan intereses, que son igual de valiosos para el Estado y sus habitantes.

A continuación se enumera una serie de excepciones que son aplicables, y de carácter extraordinario, al *secreto tributario*. Para el desglose de las mismas se ha tenido en cuenta la normativa constitucional y tributaria del Estado de Guatemala y, ante el escaso desarrollo de esta institución como tal, se ha acudido al artículo 85 del «*Código Tributario de la República del Perú*», Decreto Supremo: 135-99, y su reforma particular al tema, mediante el Decreto supremo 58-2004.

- Las solicitudes de información, exhibiciones de documentos y declaraciones tributarias que ordene el Organismo Judicial, el Fiscal General y Jefe del Ministerio Público (en los casos de presunción de delito), o las Comisiones de Investigación del Congreso de la República (siempre que se refiera al caso investigado).
- Los expedientes de procedimientos tributarios que hayan causado cosa juzgada, siempre que sea con fines de investigación o estudio académico

y sea autorizado por la Administración Tributaria.

- La publicación que realice la Administración Tributaria de los datos estadísticos, siempre que por su carácter global no permita la individualización de declaraciones, informaciones, cuentas o personas.
- Los datos sobre comercio exterior que requiera el Ministerio de Economía y cualquier otra entidad pública o privada, para fines estadísticos y de proyección presupuestaria, siempre que los mismos sean de carácter general y se refieran a las operaciones aduaneras aprobadas por la Administración Tributaria. Esta última hará entrega de la información detallando las restricciones de su uso.
- La información que solicite el Organismo Ejecutivo, por medio de sus dependencias, siempre que las mismas sean de carácter general y sirvan para establecer los niveles de recaudación en referencia a las proyecciones realizadas en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado.
- La información requerida por la Procuraduría General de la Nación, y cualquier otra dependencia del Organismo Ejecutivo cuyo fin sea la defensa de los intereses del Estado en procesos judiciales o arbitrales en los cuales este último sea parte.
- La información reservada que intercambien los órganos de la Administración Tributaria, y que requieran para el cumplimiento de sus fines propios, previa solicitud del jefe del órgano solicitante y bajo su responsabilidad.
- La información reservada que se intercambie con las administraciones tributarias de otros países en cumplimiento de lo acordado en convenios internacionales.
- La información que requieran los Ministerios de Economía y de Finanzas





Públicas, para evaluar, diseñar, implementar, dirigir y controlar los asuntos relativos a la política tributaria y arancelaria. En ningún caso la información requerida permitirá la identificación de los contribuyentes.

- La información que requiera el Contralor General de Cuentas, dicha información debe ser individualizada y solo dentro de los casos que sean de su competencia. Su uso no puede ser para difusión pública, hasta que no cause cosa juzgada.

## 2.7. Fundamento constitucional del *secreto tributario*.

Al establecer que, para el caso del Estado de Guatemala, el fundamento normativo-constitucional es diverso y que dicha institución es de naturaleza instrumental, ya que tutela la eficacia de una pluralidad de principios y derechos situados en igual diversidad de artículos de la Constitución Política de la República, se procede únicamente a la cita ordenada, y no parcial como se hizo *supra*. De esta enumeración no se busca el análisis, pues el mismo ya se ha adelantado y se profundizará en los capítulos siguientes. Así, con esta cita solamente se pretende enumerar de manera llana el articulado constitucional vinculado que fundamenta a dicha institución:

- **Artículo 2o., constitucional. Fundamento basado en la seguridad jurídica, particularmente de la certeza jurídica tributaria:**

La certeza jurídica tributaria, entendida como *interdicción de la arbitrariedad y previsibilidad* (puntos que son desarrollados en las páginas 18 y 19 de esta investigación), resulta de una derivación directa del principio de seguridad y de seguridad jurídica general, contenida en el artículo segundo de la Constitución.

*Artículo 2º. Deberes del Estado. Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.*



La certeza jurídica con relación en el *secreto o reserva tributaria* implica que el contribuyente posee, con base en lo establecido en el ordenamiento jurídico, plena certeza de lo que la Administración Tributaria puede hacer con los datos que este voluntariamente, o a requerimiento, suministre a la misma. No se trata acá de lo que el contribuyente espera del actuar de la administración, se está frente a un marco general de reserva de datos, los cuales solo excepcionalmente pueden ser compartidos con otros organismos o instituciones, ello con base en normativa específica y, si fuere el caso, con el presupuesto de una autorización judicial competente.

- **Artículo 4o., constitucional. Fundamento que parte de la igualdad para garantizar que solamente de forma excepcional el secreto tributario puede ser disminuido.**

*Artículo 4º. Libertad e igualdad. 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.*

En este caso el principio de igualdad se vincula con el *secreto tributario* con relación al axioma que establece que «*situaciones iguales deben ser tratadas normativamente de la misma forma, mientras que situaciones distintas deben ser tratadas desigualmente*»<sup>118</sup>, conforme a sus diferencias. Así, la información tributaria constituye el registro de datos de un cierto grupo en particular, los contribuyentes, lo que hace que la misma no pueda ser considerada, *a priori*, como destinada a cumplir con

---

<sup>118</sup>Corte de Constitucionalidad de Guatemala, Gaceta Número 24, página No. 14, expediente No. 141-92, sentencia del 16 de junio de 1992.



la obligación de libre acceso a la información que conlleven la generalidad de los otros actos en los que interviene la Administración Pública.

- **Artículos 50. y 152 constitucionales. Por medio de ambos se delimita la esfera de actuación de gobernados y gobernantes.** Los primeros solamente estarán obligados a proporcionar la información fiscal que la ley ordene, y los segundos solamente podrán requerir y utilizar la información de los contribuyentes hasta donde les faculte, taxativamente, la ley.

*Artículo 50. **Libertad de acción.** Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella. Tampoco podrá ser perseguida ni molestada por sus opiniones o por actos que no impliquen infracción a la misma.*

*Artículo 152. **Poder público.** El poder proviene del pueblo. Su ejercicio está sujeto a las limitaciones señaladas por esta Constitución y la ley.*

- **Artículo 24 constitucional. El contenido de este artículo se complementa con el del artículo 43 constitucional. En ambos se configura el secreto tributario y la naturaleza de la información tributaria.**

*Artículo 24. **Inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros.** La correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables. Solo podrán revisarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente y con las formalidades legales. Se garantiza el secreto de la correspondencia y de las comunicaciones telefónicas, radiofónicas, cablegráficas y otros productos de la tecnología moderna.*

*Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la*



*autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley.*

*Los documentos o informaciones obtenidas con violación de este artículo no producen fe ni hacen prueba en juicio.*

El contenido de este artículo, además de relacionarse directamente con el artículo 43 constitucional, también se relaciona con el artículo 4 constitucional, *supra* citado y comentado. Resulta indiscutible que los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, son de carácter público pero para uso exclusivo de la Administración Tributaria y solo, de manera excepcional, para el uso de otras instituciones u organismos. Además, el contenido de los mismos no es, por regla general, accesible para el público en general.

A este respecto la Corte de Constitucionalidad ha considerado: «*Debe ponerse atención en la primera parte del artículo 24 de la Constitución que se refiere a la correspondencia de toda persona, sus documentos y libros. El hecho de referirse directamente a persona, indica que se trata de correspondencia, documentos y libros de carácter privado; las contabilidades y documentos mercantiles no tienen este carácter, se rigen por el artículo 43 de la Carta Magna, que reconoce la libertad de industria y de comercio, pero con las limitaciones que impongan las leyes, pues si las autoridades competentes no pudieran revisar tales contabilidades, nunca podrían garantizar que las empresas de esa índole cumplen con la ley, ni informar a los tribunales competentes, cuando las infracciones caigan bajo aquella jurisdicción, y desnaturalizaría el carácter público de esta clase de documentación, cuya operación está sujeta a las*

autoridades correspondientes y permiten a los comerciantes formular artículos y probanzas, con eficacia frente a otras personas»<sup>119</sup>.



- **Artículo 43 constitucional. El reconocimiento de los derechos de libertad de industria y comercio, salvo las limitaciones establecidas en la ley, brinda el asidero necesario para que las personas jurídicas (individuales o colectivas), puedan exigir de la Administración Tributaria el respeto a la reserva de sus datos fiscales.**

*Artículo 43. Libertad de industria, comercio y trabajo. Se reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes.*

En este artículo se emite una reserva relativa a que los derechos de industria, de comercio y de trabajo, son libres en su ejercicio salvo las limitaciones que se estipulen en las leyes. Así, la Administración Tributaria podrá acceder a la información tributaria de los contribuyentes pero con las estrictas facultades y limitaciones que la normativa imponga.

Hasta este punto de la investigación se ha abordado el tema del secreto tributario casi de una manera aséptica, desde un ámbito doctrinario e inclusive legal, pero sin entrar a conflictuarlo con otros principios que fundamentan al Estado constitucional de derecho. En los siguientes capítulos se entra a relacionar el planteamiento doctrinario del secreto tributario con otros derechos fundamentales y principios como la transparencia y acceso a la información que son exigencias que se han acentuado en las gestiones de los Gobiernos contemporáneos. Así, en su aplicación, *a priori*, se verán conflictuados derechos como el de acceso a la información pública, el derecho a la intimidad (tributaria), el derecho a la protección de los datos personales (una variante del *habeas data*).

---

<sup>119</sup>Corte de Constitucionalidad de Guatemala, Gaceta No. 1, páginas 8 y 9, expediente No. 12-86, sentencia del 17 de septiembre de 1986.

Ejercicio este que se realiza a continuación.



## CAPÍTULO III

### 3. EL SECRETO TRIBUTARIO EN LA DOCTRINA LEGAL DE LA

#### CORTE CONSTITUCIONAL DE GUATEMALA



#### 3.1. El secreto tributario en el ordenamiento jurídico guatemalteco.

Ya en el primer capítulo quedaron expuestos, de manera breve, los principios que fundamentan al Derecho tributario, particularmente se han desarrollado los principios del Derecho tributario guatemalteco. En el capítulo dos se han determinado las normas constitucionales que permiten configurar la institución del secreto tributario desde el ámbito constitucional. Si bien, en este apartado se complementará el fundamento legal del secreto tributario desde el ámbito ordinario, particularmente dentro de la normativa del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, es prudente realizar una breve incursión a los principios constitucionales que permitan entender de mejor manera la relación entre la reserva tributaria y la actividad de la Administración Pública. Para esto último solamente se hará un breve repaso respecto de tres principios constitucionales, los de control, de limitación y de razonabilidad.

El principio de control, que presupone de especial manera al principio de supremacía constitucional, parte de la experiencia de que la proclamación y eficacia de la supremacía constitucional necesita ser garantizada particularmente frente a los actos de gobierno. De lo contrario se correrá el riesgo, como lo indica Quiroga Lavié, de convertir la Constitución en «*una simple hoja de papel de carácter nominal*»<sup>120</sup>.

---

<sup>120</sup> H. Quiroga Lavié, *Lecciones de Derecho constitucional*, Editorial Depalma, 1995, Buenos Aires, Argentina, pág. 19.



Para evitar que el contenido de la norma constitucional sea ineficaz, el principio de control dota al ordenamiento jurídico de los mecanismos y procedimientos para someter los actos del Gobierno y a la legislación misma a la supremacía constitucional. Así, si el contribuyente considera que sus derechos han sido vulnerados, puede recurrir a los recursos ordinarios o, si fuere el caso, al ejercicio de la garantía constitucional del amparo. Igualmente puede recurrir según las circunstancias, a las acciones de inconstitucionalidad en caso concreto o de carácter general.

Para el caso guatemalteco, el principio de control es efectivo, al menos en el ejercicio de las acciones que la legislación provee para la defensa de los contribuyentes. Esto queda claro en el siguiente punto de este capítulo, en el mismo se conocen tres apelaciones de sentencias de amparo y una acción de inconstitucionalidad, con base en las que se determina el criterio de la Corte de Constitucionalidad respecto del *secreto tributario*. Indudablemente, las diversas acciones y recursos emprendidos por los contribuyentes en contra de la Administración Tributaria, han servido como mecanismo efectivo de control respecto de la arbitrariedad que pudieran haber contenido las acciones de la misma.

Mientras el principio de control busca proveer de mecanismo eficaces de control respecto del actuar del poder público, el principio de limitación parte de los derechos fundamentales que le son reconocidos a todos los habitantes del Estado de Guatemala, en el entendido de que dichos derechos se deben ejercer dentro del mismo contexto social, ello es, que ninguno de estos es absoluto y necesitan ser limitados y reglamentados con el fin de que todos los ciudadanos puedan acceder, en igualdad de condiciones, a su ejercicio.

Esto permite que el Estado pueda, para el caso de la presente investigación, ejercer sus actividades de fiscalización tributaria con base en lo establecido en la Constitución y las leyes, pues es en dichos cuerpos en los que se regula la manera en que el Estado puede cumplir sus funciones sin que las mismas sean



consideradas una vulneración a los derechos fundamentales.

«El principio de limitación es aquel según el cual los derechos constitucionales, en razón de no tener carácter absoluto, encuentran límite en las leyes que reglamentan su ejercicio, en atención a las razones de bien público y de interés general que justifican su reglamentación. La restricción condicionante de los derechos constitucionales da lugar al desenvolvimiento del poder de policía del Estado, dirigido a proteger el bien común»<sup>121</sup>.

Finalmente, el principio de razonabilidad busca establecer hasta dónde puede utilizar el Estado sus facultades, sin que su actuar constituya una violación a los derechos de los gobernados. Para el caso que nos ocupa en esta investigación, el principio de razonabilidad determina hasta qué punto puede el Estado conocer y utilizar los datos sensibles de los contribuyentes. «Este principio establece la forma de restringir el modo de utilizar, por parte del Estado, el principio de limitación. Las leyes pueden restringir el ejercicio abusivo de los derechos, pero ello debe ser hecho en forma razonable»<sup>122</sup>.

El principio de razonabilidad busca que el presupuesto de que los derechos de los gobernados no pueden ser ejercidos de manera absoluta, no sea extralimitado sino mesurado, razonable. Esto permite la coexistencia entre derechos y obligaciones en el contexto de la relación tributaria.

Entendido cómo los principios del Derecho constitucional (de control, de limitación y de razonabilidad) se decantan para entender los principios del Derecho tributario, y analizado el articulado de la Constitución Política de la República de Guatemala (artículos 2, 4, 5, 24, 39 y 43), que configuran la institución del *secreto tributario*, ahora se enumerará y comentará el articulado ordinario que se relaciona con dicha institución.

El articulado ordinario en el cual encuentra fundamento el *secreto tributario*

---

<sup>121</sup> *Ibíd.*, pág. 35.

<sup>122</sup> *Ibíd.*, pág. 40.



en el ordenamiento jurídico guatemalteco se encuentra en los artículos 19, 30, 30 “A”, 70, 93, 98, 100, 101 “A”, 112, 125 “A” y 126, del Código Tributario. En la continuación se enuncia y comenta la parte conducente de cada uno de ellos.

Con base en el artículo 19, **Funciones de la Administración Tributaria**, se establece como funciones y facultades de la Administración Tributaria las de *planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos*. Destacándose dentro de las mismas las facultades de fiscalización de las relaciones tributarias, lo que le permite requerir, conocer, almacenar, etc., los datos de los contribuyentes.

La reciente reforma por adición, contenida en el artículo 21”A”, establece dos situaciones específicas vinculadas, la primera con el secreto tributario propiamente dicho y, la segunda con la no obligatoriedad de tener que proporcionar documentación que ya esté en poder de la Administración Tributaria. Artículo 21 “A”, **Derechos de los contribuyentes...** 2. *Garantizar el carácter reservado de los datos personales, informes, antecedentes tributarios u otros obtenidos por la Administración Tributaria, en los términos previstos en la ley...* 7. *No proporcionar a la Administración Tributaria los documentos de identificación personal y los utilizados para el registro, inscripción o actualización, ya presentados y que se encuentren en poder de la Administración Tributaria.*

Para hacer posible la actividad fiscalizadora de la Administración Tributaria, mediante el artículo 30, se establece la **Obligación de proporcionar**

---

\* Otros artículos que tienen relación indirecta con la institución del «secreto tributario», y más directa con los registros y obligaciones de los comerciante, así como la utilización en juicio de los datos que contengan los mismos son: 368 a 384, contenidos en el Título III, Libro II, de Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, **Código de Comercio**, y 189 y 327 del Decreto Ley 107 del Jefe del Gobierno de la República de Guatemala, **Código Procesal Civil y Mercantil**.



**información.** En su contenido se establece la obligación de toda persona de proporcionar al funcionario de la Administración Tributaria que goce de la delegación para el efecto, toda información que permita verificar y/o determinar lo relativo al pago de tributos. Lo relevante de este artículo es su parte final, que obliga a la Administración Tributaria a dejar a salvo los datos protegidos por la Constitución Política de la República de Guatemala y las leyes especiales. Siendo esto el contenido de la institución del secreto tributario: La Administración Tributaria y sus funcionarios recibirán la información bajo reserva de confidencialidad. En igual sentido, solo que referido a la **Información respecto de terceros**, lo estipula el artículo 30 "A": *En todo caso, la Superintendencia de Administración Tributaria recibirá la información bajo reserva de confidencialidad.*

Por medio del artículo 70, **Competencia**, se regula la posibilidad de que los datos de los cuales ha tenido conocimiento y registro la Administración Tributaria, puedan ser compartidos con otros entes u organismos diferentes a esta (como los tribunales de justicia y el Ministerio Público), esto cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal... *El Juez Contralor de la investigación en los procesos en que se discutan obligaciones tributarias deberá permitir que, los abogados designados por la Administración Tributaria, se impongan de las actuaciones judiciales y coadyuven con el Ministerio Público en la persecución penal.*

Mediante el art. 93, **Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria**, el legislador da acogida y desarrollo a los principios constitucionales de limitación y razonabilidad, al hacer coexistir el derecho a la intimidad y el secreto tributario propiamente dicho, con las necesarias facultades de fiscalización de que se debe dotar a la Administración Tributaria.

El contribuyente no podrá alegar violación a sus derechos si la acción fiscalizadora es razonable y, sobre todo, cuenta con el respaldo normativo. En caso de oponerse sin fundamento se considerará que el mismo opone resistencia

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



*También constituye resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, cualquier acción u omisión que le obstaculice o impida el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, así como la inspección o verificación de cualquier local, establecimiento comercial o industrial, oficinas de depósitos, contenedores, cajas registradoras y medios de transporte, en los casos en que la Administración Tributaria deba requerir el acceso inmediato, para evitar el riesgo de la alteración o destrucción de evidencias. De darse estos supuestos, el contribuyente será sancionado con una multa equivalente al uno por ciento de los ingresos brutos obtenidos durante el último período declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar.*

En el artículo 98, **Atribuciones de la Administración Tributaria**, se señalan como atribuciones de la misma el verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para ese fin podrá, entre diversas facultades, el requerir informes de cualquier persona individual o jurídica, esté o no inscrita como contribuyente y, verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes. Lo cual implica el manejo de una serie de información sensible de los contribuyentes. Además, posee la facultad de requerir, verificar, actualizar y administrar la información de los contribuyentes.

El artículo 98 "A", **Otras atribuciones de la Administración Tributaria**, regula también que la Administración Tributaria podrá requerir y proporcionar a las autoridades de otros países con los que se hubiere celebrado convenios de

intercambio de información y recibir de estos, información de carácter tributario y financiero, para fines eminentemente vinculados con la fiscalización y control tributario.



Conforme al artículo 100, **Elementos de la fiscalización**, se establece que *La Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización e investigación*. Dichas facultades se ejercerán y recaerán en cualquier tipo de documento y sistemas de contabilidad que posea el contribuyente relativo a sus actividades económicas y financieras, que permitan establecer su *verdadera situación financiera*.

Si bien, en una primera lectura, pareciera que el artículo referido tiene más relación con las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria que con la institución del *secreto tributario*, una lectura más serena permite entender que el alcance objetivo del *secreto tributario* tiene como primer contenido las informaciones que el contribuyente brinda a la Administración Tributaria, pero el mismo también abarca la información que esta última requiera y/u obtenga dentro del contexto de sus actividades fiscalizadoras.

Correlativo a los elementos de fiscalización o fuentes de información tributaria, se establece la obligación de **confidencialidad** en el artículo 101 "A". Si bien, en los artículos *supra* desarrollados, se suman elementos que configuran la institución del *secreto tributario* dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, es en este artículo en particular en que se detalla que el violentar dicha reserva es punible. *Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas*. Además se le niega valor probatorio a los datos obtenidos en violación de esta reserva. *Los documentos o informaciones obtenidas con violación de este artículo, no producen fe, ni hacen prueba en juicio*. Finalmente, establece quiénes pueden conocer y a quiénes se les puede comunicar dicha información y en qué casos. *Los funcionarios y empleados públicos que intervengan en la aplicación, recaudación, fiscalización y control de*



*tributos, solo pueden revelar dichas informaciones a sus superiores jerárquicos o a requerimiento de los tribunales de justicia, siempre que en ambos casos se trate de problemas vinculados con la administración, fiscalización y percepción de los tributos.*

Mediante el artículo 112, **Obligaciones de los contribuyentes y responsables**, se reitera la obligación de los contribuyentes en cuanto a proporcionar los datos relativos al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, incluyendo los actos relativos a relaciones mercantiles con terceros, ello para que la Administración Tributaria pueda cumplir con sus funciones de fiscalización. *Los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán: Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier local, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos contenedores, cajas registradoras y archivos, así como camiones, tanques, buques, aeronaves y otros medios de transporte... Permitir que la Administración Tributaria revise las declaraciones, informes y documentos, comprobantes de mercaderías, relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias... Proporcionar a la Administración Tributaria la información que le requiera referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos, siempre que no se viole la garantía de confidencialidad establecida en la Constitución Política de la República y las leyes especiales, el secreto profesional, y lo dispuesto en este Código...*

Mediante el artículo 125 "A", **Conservación y certificación de documentos recibidos por la Administración Tributaria**, se autoriza a la Administración Tributaria para generar su propio banco de datos, mismo que le permita almacenar la información recibida de los contribuyentes, dicho sistema deberá *garantizar su conservación, su fiel reproducción y facilitar la gestión administrativa, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala.* En este caso, dicha información, en principio, no se encontrará

disponible al público ni ninguna otra entidad u organismo diferente a los que faculte la Constitución y la ley.



Lo expuesto se complementa con el artículo 126, **Acceso a las actuaciones**, que prescribe: *En congruencia con lo que establece el artículo 101 de este Código, los contribuyentes, los responsables o sus representantes legales debidamente acreditados ante la Administración Tributaria, tendrán acceso a las actuaciones y podrán consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad. También tendrán dicho acceso, los profesionales universitarios que asesoren a los contribuyentes o los responsables, siempre y cuando estos últimos autoricen por escrito y con firma notarial legalizada la consulta de las actuaciones de que se trate.*

La suma de principios constitucionales y del Derecho tributario, y el articulado constitucional y ordinario, permiten afirmar que, si bien la institución del *secreto tributario* no se encuentra regulada taxativamente dentro del ordenamiento jurídico guatemalteco, los elementos que la configuran se hallan, sin margen a dudas, contenidos en el mismo. Sumado a las exposiciones ya realizadas, viene a enriquecer nuestro argumento el análisis de las sentencias de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala.

### **3.2. Análisis crítico de las resoluciones de la Corte de Constitucionalidad.**

En los poco más de 25 años que tiene el actual modelo de Corte de Constitucionalidad de estar en funciones, son escasas las ocasiones en que la misma ha entrado a conocer el tema del *secreto tributario* o *reserva tributaria*. Particularmente, la revisión de las sentencias de dicha Corte, realizada en el contexto de la presente investigación, no se encontró ninguna resolución en la que se hiciese mención de dicha institución de manera concreta.

Lo anterior no hace más que evidenciar lo novedosa que resulta la institución



del *secreto tributario* para el ordenamiento guatemalteco. Sin embargo, esto no implica que el tema no haya sido tratado, o que no haya sido objeto de análisis de manera absoluta. Lo que acontece es que este derecho, cuya naturaleza ya hemos caracterizado como instrumental, ha sido abordado en sus diversas manifestaciones, pero no en la forma en que la doctrina moderna, *supra* expuesta, lo entiende.

El desarrollo jurisprudencial, es más bien limitado al ámbito del precedente, con lo que el mismo implica. El secreto tributario visto como una mera manifestación de un derecho fundamental, en este caso de una manifestación específica del derecho a la intimidad, y/o como una prerrogativa de la libertad de industria y comercio ha sido la forma en que la Corte de Constitucionalidad ha abordado, hasta el momento, esta institución. Indudablemente el derecho a la intimidad y el derecho a la libertad de industria y comercio poseen amplia doctrina legal sentada por la Corte de Constitucionalidad. La situación cambia cuando se escudriña respecto a estos mismos derechos aplicados específicamente al ámbito tributario, como reserva o secreto.

Para efectos de la presente investigación, que tiene como objeto el estudio de la institución del secreto tributario, se seleccionaron cuatro expedientes de la Corte de Constitucionalidad referentes a dos perspectivas relacionadas a los datos tributarios, la primera relacionada con los principios de publicidad y transparencia que configuran a la Administración Pública del Estado contemporáneo y, la segunda, relacionada directamente con el secreto o reserva tributaria como límite a dichos principios y al actuar de la Administración Pública. Todo esto en el entendido de lo ya expuesto: la institución del *secreto tributario* aún no se ha desarrollado como tal dentro del sistema jurídico y constitucional guatemalteco.

### **3.2.1. Expediente 1048-2005.**

Este expediente consiste en una Apelación de sentencia de Amparo, conocida por la Corte de Constitucionalidad y resuelta por esta en el año 2006. En



el mismo se tiene por acto reclamado la negativa de la Superintendencia de Administración Tributaria en mostrarle y extenderle copia certificada de todas las actuaciones concernientes a un expediente administrativo identificado como denunciándose la violación de los derechos de defensa y libre acceso a los actos administrativos y principio jurídico al debido proceso.

Respecto de los hechos que motivaron el amparo, los mismos se pueden resumir así: **a)** *de conformidad con las facultades que le confiere el artículo 126 del Código Tributario, presentó solicitud por medio de su asesor..., al Administrador de la oficina tributaria de Quetzaltenango, requiriendo una impresión certificada de los registros existentes en el sistema de cómputo de su expediente tramitado por la Superintendencia de Administración Tributaria; b)* *dicha solicitud la hizo en virtud que con anterioridad se presentó junto a su asesor a consultar el expediente relacionado, habiéndole mostrado únicamente noventa folios del mismo, cuando se estableció que el mismo contaba con más de diez mil folios; c)* *el Coordinador Regional Sur denegó su petición a través de un oficio, argumentando que según el artículo 126 del Código Tributario, en congruencia con el artículo 101 de dicha norma, señala que “los contribuyentes o sus representantes legales debidamente acreditados... tendrán acceso a las actuaciones, y que actuaciones se debe entender como todos aquellos documentos que forman parte del expediente físico, no así toda aquella información de carácter interno de la institución, específicamente de su sistema de fiscalización y control de tributos a su cargo. En razón de ello el contribuyente consideró que se le vulneró el derecho a la publicidad de los actos administrativos, garantizado en la Constitución Política de la República de Guatemala.*

El amparo provisional fue otorgado. En sentencia de primer grado, el tribunal consideró: *En el presente caso, el juzgador al efectuar un estudio integral de las actuaciones, concluye, que el amparo debe ser otorgado al señor Raúl López Morales, porque de conformidad con los artículos treinta y treinta y uno de la Constitución Política de la República de Guatemala, todos los actos de la administración son públicos y como contribuyente tiene el derecho constitucional*



*de obtener en cualquier tiempo informes, copias, reproducciones o certificaciones que solicite así como el derecho de que se le exhiban los expedientes que desee consultar, a excepción de los asuntos diplomáticos, militares o de seguridad nacional, que no es el presente caso, y además toda persona tiene el derecho constitucional de conocer lo que de ella conste en archivos, fichas o cualquier otra forma de registros estatales así como la finalidad a la que se dedica dicha información, por lo tanto la Autoridad Impugnada está obligada constitucionalmente a exhibir la totalidad del expediente relacionado al amparista y además obligada a extender la impresión certificada que oportunamente solicitó el amparista, por medio de su representante. El Ministerio Público no se pronunció. La autoridad impugnada apeló la sentencia de amparo.*

La Corte de Constitucionalidad en su sentencia consideró: a) que el limitar el acceso a un expediente que no posee cláusula de reserva, por no encajar en la temática de asuntos militares o diplomáticos de seguridad nacional o de datos suministrados por particulares bajo garantía de confidencialidad, constituye una abierta violación a los derechos que constitucional y legalmente le asisten al gobernado; b) la negativa de la autoridad de extenderle al amparista certificación de los registros existentes en el sistema de cómputo de su expediente administrativo tramitado por la Superintendencia de Administración Tributaria, resulta ser una clara violación al derecho de publicidad de los actos administrativos, derecho tutelado particularmente por el artículo 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala. La Corte manifiesta que existe amplia jurisprudencia a este respecto, citando como fundamento de la misma las sentencias contenidas en los expedientes 178-89, 553-93 y 556-94. En razón de ello confirmó la sentencia apelada.

Lo relevante del expediente analizado, y de los citados por la Corte como referencia jurisprudencial, radica en la delimitación relativa a cómo se deben entender y ejercer los derechos de libre acceso a la información pública y la obligación de reserva de los datos tributarios de los particulares.



Debe quedar claro que la relación entre el libre acceso a la información pública y la reserva de los datos tributarios presentará diferente potencialización según quienes sean los sujetos que reclaman la prevalencia de estos derechos. En el caso analizado, en la persona del amparista concurre también la del sujeto tributario que exige se le exhiba un expediente, de manera completa, que sobre su actividad guarda la Administración Tributaria. No se trata pues de un sujeto ajeno a la relación Administración Tributaria– contribuyente. Es por eso que la Corte de Constitucionalidad hace especial relevancia en que el expediente no se encuentra contenido en ninguno de los casos especiales de reserva que la Constitución y la ley establecen.

Otra situación estaría planteada si fuera un tercero, ajeno a los sujetos de la relación tributaria, quien solicitara acceder al expediente en el cual se hayan consignados datos que solo son de interés de la Administración Tributaria y del contribuyente específico. Seguramente el secreto tributario no alcanza a todo el expediente, pero sí tutela los datos sensibles del contribuyente, datos que fueron proporcionados y que se hayan consignados bajo la certeza jurídica de que los mismos solo serán utilizados para los fines propios de la Administración Tributaria y que únicamente serán puestos a disposición pública mediante orden de autoridad judicial competente, orden que establecerá claramente en qué casos y con qué fines se hará la entrega de la información.

### **3.2.2. Expediente 3208-2009.**

El expediente contiene una acción de inconstitucionalidad de carácter general total, la misma es conocida por la Corte de Constitucionalidad y resuelta en el año 2010. Esta acción está planteada de forma total en contra de la Resolución CNEE CNEE-55-2009, emitida por la Comisión Nacional de Energía Eléctrica el 2 de abril de 2009, y parcial específicamente de los artículos 2 inciso d) y 4 de la indicada Resolución. La misma es promovida por la entidad Distribuidora de Electricidad de Oriente, Sociedad Anónima, por medio de su

Gerente General y Representante.

La entidad accionante expuso: ...**B)** *Denuncia vicio de inconstitucionalidad de la Resolución... la que, según sostiene, sin estar dirigida a una entidad particular, afecta a cualquier persona o entidad que cuente con una empresa de Distribución Final de Energía Eléctrica en Guatemala, a las que les obliga a adoptar y aplicar el sistema uniforme de cuentas regulado en la propia Resolución, el cual debe ser utilizado para el registro de todos los costos e ingresos asociados a la prestación del servicio. La Resolución contempla básicamente dos aspectos: a) que los distribuidores de energía eléctrica adopten un “Sistema Uniforme de Cuentas”... y b) que los distribuidores presenten a la Comisión reportes de “Operaciones y Transacciones” y otros equivalentes a los que ordena la Ley del Impuesto sobre la Renta para la determinación y pago del impuesto respectivo; ahora bien, ni la ley ni el Reglamento contemplan que la Comisión pueda hacer más que adoptar o aprobar un Sistema Uniforme de Cuentas, ya que no se le autoriza para exigir el tipo de informes periódicos que deban prepararse por los distribuidores. C) Se impugna de inconstitucional, primero, la totalidad de la Resolución, dado que infringe directamente los artículos 28 y 183 literal e) de la Constitución Política de la República e, indirectamente, tergiversa los artículos 140, 141 y 154 constitucionales, por los siguientes motivos: b) la Resolución en la realidad constituye un reglamento, para cuya emisión la Comisión Nacional de Energía Eléctrica carece de atribuciones, pues la facultad reglamentaria la atribuye la Constitución en el literal e) del artículo 183 al Presidente de la República...*

Dentro de los argumentos de la entidad accionante destaca, para esta investigación, la búsqueda de tutela a favor de la reserva de datos tributarios amparándose en el artículo 24 constitucional: **D)** *Se impugna asimismo normas específicas de la Resolución, como lo son los artículos 2 literal d) y 4. El primero, que dispone que el Sistema Uniforme de Cuentas... Sobre tales normas se argumenta que ambas son inconstitucionales por violar el artículo 24 de la Constitución Política de la República, por los siguientes motivos: a) la norma constitucional reconoce la inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros y*





establece tres niveles de protección: i) como regla general, a los libros, correspondencia y documentos de la persona; ii) como excepción a la regla general y de aplicación a cualquier caso, el que un juez competente ordena la revisión o incautación de dichos elementos; y iii) como excepción específica en materia tributaria, cuando esos elementos se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, en cuyo caso se admite que puedan ser revisados por autoridad competente de conformidad con la ley, pero señala que es punible revelar el monto de los impuestos pagados, las utilidades, las pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas; **b)** en el caso de esta última excepción, la única autoridad competente a que se refiere la norma constitucional tiene que ser obviamente la Administración Tributaria...

Al resolver, la Corte de Constitucionalidad declaró sin lugar la acción de inconstitucionalidad de carácter general total. Para el caso de la presente investigación reviste de interés la inconstitucionalidad de carácter parcial planteada dentro de esta misma acción, por considerar que violenta el artículo 24 constitucional. A este último argumento la Corte argumentó:

*Deviene señalar que el artículo 24 del Texto Fundamental, como ya lo ha sostenido esta Corte, contiene dos disposiciones normativas: una, el reconocimiento del derecho de toda persona a la inviolabilidad de su correspondencia, documentos y libros; la otra, la que permite a la autoridad competente, de conformidad con la ley, a poder revisar los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones. La primera, por referirse directamente a la persona, indica que se trata de correspondencia, documentos y libros de carácter privado y, por ello, solamente pueden ser objeto de revisión o incautarse en virtud de resolución judicial firme. La segunda, relativa a las contabilidades y documentos mercantiles, no tienen el carácter de privados, se rigen por lo dispuesto en el artículo 43 constitucional que contiene la libertad de industria y comercio, pero sujeta a las limitaciones que impongan las leyes, pues si las autoridades competentes no*



*podiesen revisar tales contabilidades no podrían verificar el cumplimiento de las leyes ni, tampoco, proceder a iniciar las acciones correspondientes en caso de determinar la concurrencia de supuestos de infracción punibles por la jurisdicción ordinaria y, además, se desnaturalizaría el carácter público de esta clase de documentación, cuya operación está sujeta a las autoridades correspondientes y permite a los comerciantes formar títulos y probanzas, con eficacia frente a otras personas.*

*De esa cuenta, esta segunda disposición no constituye —como equívocamente lo aprecia la accionante— una excepción a la regla general de inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros, sino normativa de una situación distinta a la anteriormente comentada. Lo anterior lleva a determinar la improcedencia de la tesis argüida por la accionante en cuanto que las dos disposiciones de la Resolución que se estudia, violentan el artículo 24 Fundamental porque es a su juicio la Administración Tributaria la única autoridad competente para requerir tal documentación. Adicionalmente, en el artículo 2 inciso d) reprochado no se evidencia que aluda a la revisión o acceso de libros, documentos o archivos relativos a obligaciones fiscales, sino a los formatos que deben observarse para elaborar los reportes de operaciones y transacciones a ser remitidos a la Comisión Nacional de Energía Eléctrica.*

*No obstante la puntualización anterior sobre el carácter normativo y exceptivo del segundo párrafo del artículo 24 constitucional, lo cierto es que toda revisión y/o acceso que autoriza por parte de autoridad competente a los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de obligaciones tributarias, debe fundamentarse ineludiblemente en disposición legal, porque así lo dispone no solo este artículo fundamental, sino el 43 antes aludido cuando hace depender toda limitación a la libertad de industria y comercio a encontrarse prevista en una ley, esto es, en una disposición normativa emitida por el Congreso de la República.*

*En el caso de lo regulado por el artículo 4 cuestionado, su lectura permite*



*evidenciar que en su segundo inciso impone a las que denomina Empresas de Distribución Final de Energía Eléctrica de Guatemala, el deber de presentar a la multicitada Comisión “b) Los Estados Financieros, dentro de los primeros tres meses del año calendario, como está establecido en el Decreto 26-92, Ley del Impuesto sobre la Renta y sus modificaciones”. Ello, por no encontrarse previsto expresamente en una disposición legal emanada del Congreso de la República, sino en una decisión de la Comisión Nacional de Energía Eléctrica, hace acoger la tesis planteada por la entidad solicitante en cuanto que se violenta el artículo 24 de la Carta Magna, porque este claramente determina que es dable la revisión de libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de tributos “de conformidad con la ley”, es decir, no puede pretenderse que proceda obligar a los distribuidores de energía eléctrica a presentar sus estados financieros en la forma que está prevista en la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando ello emana de una decisión de la Comisión como la contenida en la Resolución a que se refiere la presente acción, por lo que al respecto y limitado a lo previsto en el inciso b) del artículo 4 de esta última, la acción de inconstitucionalidad general parcial debe declararse con lugar, con los alcances y efectos que se consignan en la parte dispositiva de este fallo.*

Como ha quedado evidenciado, la porción que hemos decidido adjuntar de la parte considerativa de la resolución de esta acción de inconstitucionalidad es amplia. Ello a pesar de que únicamente hemos incluido extractos de la misma. El fundamento para esta cita tan amplia radica en que dicha exposición permite evidenciar algunos de los fundamentos y límites a la institución del *secreto tributario*.

Al separar los documentos de carácter privado, esencialmente personales, que se regulan en el artículo 24 constitucional, de los libros, documentos y archivos que se relacionen con el pago de impuestos, entiende que estos últimos se rigen por el artículo 43 constitucional. En ambos artículos se encuentra regulado el secreto tributario, particularmente en el primero la obligación de reserva en cuanto a la divulgación del monto de los impuestos pagados. En lo que



refiere al segundo artículo se establece que las limitaciones a la libertad de industria, comercio y trabajo, deberán estar consignadas o impuestas por la ley. Esto no es más que una reserva legal ya que solamente el Congreso, mediante la ley, puede restringir dichas actividades.

Es por ello que toda injerencia respecto a la actividad tributaria de las personas, sean estas individuales o colectivas, debe tenerse como excepcional y procederá únicamente si cuenta con el respaldo legal respectivo. De lo contrario cualquier acción encaminada a conocer estos datos deberá ser tenida como una vulneración a la institución del secreto tributario, que para el caso guatemalteco sería una violación a la libertad de industria y comercio.

Así, el secreto tributario y el control por parte de la Administración Tributaria, están llamados a coexistir en una relación que no está necesariamente llamada a ser armoniosa. Pues siempre existe el riesgo de que el Estado abuse de sus facultades o de que el particular quiera asumir sus derechos como absolutos. El justo medio para entender los límites de cada actuar se encuentra en el principio de que el *secreto tributario* es la norma general, y las facultades de revisión del Estado son de carácter excepcional, procedentes únicamente cuando la Constitución y/o la normativa ordinaria así lo establezca puntualmente.

### **3.2.3. Expediente 4150-2011.**

Este expediente contiene una apelación de sentencia de amparo. La misma es conocida por la Corte de Constitucionalidad y resuelta en el año 2012. La sentencia es emitida por la Sala Primera de la Corte de Apelaciones del ramo Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente, constituida en Tribunal de Amparo, en la acción constitucional de amparo promovida por la entidad Servicios..., Sociedad Anónima, por medio de su Representante Legal..., contra la Superintendencia de Administración Tributaria.

El acto reclamado se concreta en la negativa de la Superintendencia de

Administración Tributaria (SAT) de determinar la existencia o no de la obligación tributaria del dictamen de auditoría..., rendido por los auditores tributarios designados, con el visto bueno del Jefe de la Sección, División de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria.



Las violaciones que se denuncian son: a los derechos de defensa, presunción de inocencia, publicidad de los actos administrativos y a los principios jurídicos de legalidad y del debido proceso. Esto porque la autoridad impugnada no ha determinado la existencia de la obligación tributaria, ni notificado legalmente la obligación tributaria derivada del dictamen de auditoría... contraviniendo lo dispuesto en el artículo 127 del Código Tributario, vedándole la posibilidad de presentar descargos sobre el contenido de la auditoría que le fuera practicada, así como de impugnarlo. Se denegó el amparo provisional. El Ministerio Público se pronunció solicitando se declarara sin lugar el recurso interpuesto y confirmando la sentencia apelada.

El contenido del presente expediente es amplio y encierra uno de los casos más relevantes acontecidos recientemente en materia de defraudación tributaria, caso especial de defraudación tributaria y perjurio. Para esta investigación interesa resaltar las incidencias en cuanto a las excepciones que afectan de manera directa a la institución del *secreto tributario*, *supra* expuestas, tal es el caso de las solicitudes de información, exhibiciones de documentos y declaraciones tributarias que ordene el Organismo Judicial, el Fiscal General y Jefe del Ministerio Público (en los casos de presunción de delito).

Lo que interesa hacer notar es que si bien la institución del *secreto tributario*, como tal, no ha sido asumida por el ordenamiento jurídico guatemalteco y, en consecuencia, tampoco por los tribunales de justicia, esto no implica que sus elementos no estén configurados. Así, el *secreto tributario* no es solamente una reserva instrumental, también es configurado cuando se le fijan sus límites a través de los casos en que excepcionalmente el Estado puede levantar dicho velo y acceder a su contenido más allá de las facultades inherentes a la Administración

Tributaria.

En el presente caso, los auditores tributarios emitieron informe en el cual determinaron la sospecha de la existencia de supuestos ilícitos de tipo penal en detrimento del pago del impuesto al valor agregado e impuesto sobre la renta, por lo que se procedió a interponer denuncia contra la amparista. Posteriormente el Ministerio Público compareció ante el Juzgado Segundo de Primera Instancia Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente a formular acusación y solicitar apertura a juicio contra Jorge Alejandro Fischer Torres, en su calidad de representante legal de la amparista por el delito de defraudación tributaria, caso especial de defraudación tributaria y perjurio.

En este caso la Administración Tributaria actuó conforme lo manda la ley, específicamente el artículo 70 del Código Tributario: *Cuando se presuma la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco.*

Este mismo artículo permite levantar la reserva tributaria, facultad primariamente solamente reconocida a la Administración Tributaria, ampliándola a los entes que resulten llamados a controlar y realizar la investigación del delito: *El Juez Contralor de la investigación en los procesos en que se discutan obligaciones tributarias deberá permitir que, los abogados designados por la Administración Tributaria, se impongan de las actuaciones judiciales y coadyuven con el Ministerio Público en la persecución penal.*

En el presente caso, la Corte de Constitucionalidad, resolvió declarar sin lugar el recurso de apelación interpuesto por la entidad Servicios Múltiples, Sociedad Anónima y, en consecuencia, confirmarla sentencia apelada.

### **3.2.4. Expediente 1923-2003.**

Este expediente contiene una apelación de sentencia de amparo. La misma





es conocida por la Corte de Constitucionalidad y es resuelta en el año 2005. La sentencia recurrida fue dictada por el Juzgado Octavo de Primera Instancia del Ramo Civil, constituido en Tribunal de Amparo, en la acción constitucional homónima promovida por Prensa Libre, Sociedad Anónima, a través de su Gerente Específico y Representante Legal, contra Auditores y Notificadores Tributarios y Supervisor Notificador Tributario de la Superintendencia de Administración Tributaria.

La entidad amparista postula como actos reclamados dos requerimientos de información, ambos del año 2003. Denuncia como violaciones: debido proceso en la revisión de la contabilidad, de resistencia a acatar órdenes manifiestamente ilegales, de legalidad de las funciones públicas, y de no divulgación.

La entidad recurrente expuso como hechos que motivan el amparo: **a)** *la Superintendencia de Administración Tributaria designó a dos auditores y a un supervisor tributarios para que acudieran a esa sociedad a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias relacionadas con el Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias; b)* *seguidamente, se le requirieron varios informes relacionados con las citadas obligaciones fiscales, contenidos en libros, documentos y demás archivos; adicionalmente, de manera ilegal, se le solicitó que entregara una serie de integraciones de cuentas y subcuentas, así como certificaciones contables de manejo o uso de ciertas cuentas; ...d)* *el ocho de abril de dos mil tres, determinó la presencia del abogado..., quien fue requerido por las personas encargadas de la auditoría, quienes a su vez le pusieron a la vista documentación contable de esa sociedad, con la finalidad de levantar un acta notarial; motivo por el cual se les reiteró las irregularidades en que pudieran incurrir, si revelaban montos pagados en concepto de impuestos, costos, gastos, etcétera. Estima que los actos reclamados contravienen y restringen los derechos enunciados, pues se le requiere haga entrega de certificaciones e integraciones de cuentas y subcuentas, así como de información contable que de acuerdo a la ley, los auditores notificadores de la Superintendencia de Administración Tributaria, no tienen*

facultades para exigir; además, de darse a conocer, se corre el riesgo que la misma circule libremente a otras personas, aspecto que constitucionalmente es punible por la naturaleza de confidencialidad que tiene dicho requerimiento. Solicitó que se le otorgue amparo.



El amparo provisional: no se otorgó. En sentencia de primer grado el tribunal consideró que: *Al ser examinadas las actuaciones así como los informes circunstanciados este juzgado constituido en tribunal de amparo, determina que no existe la violación argumentada por el amparista.* En razón de ello denegó el amparo. La entidad amparista apeló.

La Corte de Constitucionalidad, al resolver, confirmó el amparo apelado, evidenciando que el actuar de la Administración Tributaria fue apegado a derecho: a) *las informaciones de personas individuales o jurídicas obtenidas por la Administración Tributaria en el ejercicio de su función de fiscalización a que se refieren las literales a) e i) del artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98 del Congreso de la República, serán estrictamente confidenciales, por considerarse suministrados bajo garantía de confidencialidad;* b) *Además, cabe indicar que la Administración Tributaria también podrá requerir el suministro periódico o eventual, por medios escritos o por medios electrónicos o similares de uso común, la información relativa a las operaciones de compras, ventas y otras realizadas con terceros. Lo anteriormente considerado, pone de manifiesto que la autoridad impugnada sí está legalmente facultada para realizar la actuación reclamada; y de ahí que no puede advertirse ilegalidad ni efecto agravante de los derechos que la postulante señala como infringidos, razón por la cual declara la improcedencia de la acción constitucional solicitada, y habiendo resuelto en este sentido el Tribunal de Primer Grado, es pertinente confirmar el fallo apelado.*

Lo relevante de esta sentencia es que reconoce la importancia del actuar de la Administración Tributaria para fiscalizar el actuar de los contribuyentes relativo al fiel cumplimiento de sus obligaciones. El actuar de la Administración Tributaria



pasó el examen constitucional pues actuó conforme las facultades que le son reconocidas y en busca de los fines que se le han señalado. La fiscalización tributaria es una constante que estará presente en ejercicio que de la institución del *secreto tributario* el contribuyente haga. Ni los derechos derivados del *secreto tributario*, ni las facultades que se le reconocen a la Administración Tributaria son de carácter absoluto. La misma Constitución y las leyes fijan sus límites, el prudente ejercicio de dichos derechos y facultades hará que se fortalezca el Estado constitucional de derecho y que el *secreto tributario* pueda coexistir con retos más amplios como los son las exigencias de publicidad y transparencia de los actos públicos.

Que la información contenida en libros, documentos y/o archivos relacionados con el pago de impuestos, y la libertad de industria y comercio gozan de especial protección, pero que la misma es relativa a la no intromisión de terceros ajenos a la relación tributaria y a la prohibición expresa de hacer públicos su contenido por parte de la Administración Tributaria. Entendiendo que el contribuyente encuentra acogida en sus derechos frente a terceros y otros entes de la administración pública, pero que estas prerrogativas no constituyen una fortaleza infranqueable que pueda dar lugar a la arbitrariedad e irresponsabilidad en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones. Así, tanto los derechos de los particulares como los fines y obligaciones de la Administración Tributaria encuentran mecanismos para coexistir dentro del marco de legalidad.

### **3.3. La potestad estatal de disponer de los datos tributarios de los contribuyentes y la protección derivada del secreto tributario.**

Ya en la parte final del Capítulo II de esta investigación, bajo el subtítulo de *Excepciones*, y tomando como guía el artículo 85 del «*Código Tributario de la República del Perú*», se ha desarrollado una nomenclatura de las excepciones a la institución del *secreto tributario*, adaptada, por supuesto, a lo que prescribe el ordenamiento jurídico guatemalteco.



Ahora pretendo profundizar en lo referido al nivel de protección de la información tributaria en el ordenamiento jurídico guatemalteco y nuevamente hacer énfasis en sus límites o, lo que viene a ser lo mismo, a las excepciones a la regla de reserva impuesta a la Administración Tributaria respecto de la información de los contribuyentes.

La protección a la información tributaria, se ha expuesto, tiene dos fuentes normativas fundamentales, la constitucional y la ordinaria. Con respecto a la primera, el secreto tributario se encuentra configurado de manera prudente y clara, aunque no de manera taxativa en lo que refiere al nombre de la institución. El legislador ordinario ha observado el mandato del legislador constituyente y ha desarrollado, particularmente en el Código Tributario, lo relativo a la custodia, reserva y almacenamiento de los datos tributarios en manos de la Administración Tributaria.

Los datos tributarios de los contribuyentes, ya sea que hayan sido proporcionados por estos y/u obtenidos en un proceso de control y fiscalización de parte de la Administración Tributaria, si bien en principio tienen carácter de reserva o de ser secretos, dicho carácter no es, no puede ser, absoluto. Dicha reserva se puede levantar cuando los intereses públicos superiores a la institución del *secreto tributario* así lo requieran.

El primer presupuesto que causa excepción en la generalidad del *secreto tributario* es la facultad que posee la Administración Tributaria para acceder a los datos financieros, contables y tributarios de los contribuyentes. Y establecemos que es un presupuesto, pues, sin el mismo, la fiscalización y control público respecto del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los gobernados se tornarían imposibles de realizar.

Todo ordenamiento jurídico, además de partir de principios, tiene fines y valores específicos ante los cuales los principios, las instituciones y las normas se deben de adecuar. Así, la generalidad del ordenamiento jurídico, evidenciará una serie de ajustes necesarios que serán legítimos en la medida que justifiquen su



necesidad para alcanzar dichos valores. Así, los gobernados ejercerán sus derechos en el entendido de que dicho ejercicio no puede pretender un carácter absoluto y/o aislado, pues dichos derechos deben coexistir con otros derechos particulares y con otros principios y normas que también poseen ámbitos normativos que se interseccionan con la institución del *secreto tributario*.

Sea cual fuere el fundamento que se le atribuya a la institución del *secreto tributario*; derecho a la intimidad – eficacia de la Administración Tributaria, fundamento constitucional – seguridad jurídica, derecho a la intimidad – personal y económica, o su naturaleza de instrumental; este siempre se verá ponderado con otros derechos, principios y valores. Esta continua relación hace que la potencialización del *secreto tributario* pueda variar según las invocaciones que se hagan del interés público. Pero debe quedar claro que no basta con la mera o simple invocación del interés público para sacrificar o disminuir los derechos derivados de la institución del *secreto tributario* ya que, de ser así, su categoría como derecho, y garantía de reserva, perdería su eficacia al ser relativizada.

En este punto, es satisfactorio afirmarlo, el ordenamiento jurídico del Estado de Guatemala brinda un alto nivel de certeza jurídica, la que es inclusive equiparable a los ordenamientos tributarios que siguen las corrientes de la escuela alemana o de la escuela española. Lo reconfortante en el estudio doctrinario y jurisprudencial de esta institución, dentro del Derecho comparado, es que existe consenso en que «*el derecho a la reserva de los datos tributarios no resulta infringido, en la medida en que existan medidas de salvaguardia suficientes que garanticen la reserva de esta información e impidan un “uso desviado”*»<sup>123</sup>. Claro está que el alto nivel de certeza jurídica que provee el Derecho vigente del Estado de Guatemala sobre la materia del *secreto tributario* no conlleva, necesariamente, a la eficacia de los fines de dicha normativa.

---

<sup>123</sup>Cf. Sentencias: 143/1994, 233/1999, 233/2005 y 111/2006, entre otras. Tribunal Constitucional de España, *Boletín Oficial del Estado (BOE)*, (02 de enero de 2013). Recuperado de: <http://www.tribunalconstitucional.es/es/jurisprudencia/Paginas/UltimasSentencias.aspx>



En lo que se refiere a las facultades de la Administración Tributaria para disponer de los datos de los contribuyentes, o lo que vendrían siendo las excepciones a la generalidad del *secreto tributario*, ha quedado claro que la misma puede disponer de dicha información, es más, debe hacer uso de la misma para cumplir con sus fines constitucionales y normativos. Pero la disposición de dicha información no puede ser arbitraria, su actuar en este campo debe estar apegado a las facultades que normativamente se le reconocen.

Siguiendo la exposición que realizan Calderón Carrero<sup>124</sup> y López Martínez<sup>125</sup>; y dando un nuevo repaso a la jurisprudencia, ya expuesta, de los Tribunales Constitucionales de España, Alemania y Guatemala; y realizando la adecuación a la normativa constitucional y ordinaria del Estado de Guatemala, procedo a establecer los principios y límites que acompañan el actuar de la Administración Tributaria referidos al *secreto tributario*:

- **Principio de legalidad.** La Administración Tributaria puede transmitir o revelar la información tributaria siempre que medie una habilitación específica establecida en la ley. Dicha habilitación, reconocida en los ámbitos constitucional y ordinario, debe resultar proporcional al fin constitucional perseguido y respetar el contenido esencial del derecho afectado. La proporcionalidad se ve afectada cuando existen medidas menos gravosas, que sin imponer sacrificio alguno al derecho a la intimidad o menor sacrificio, puedan ser igualmente aptos para conseguir dicho fin; y no se hace uso de las mismas.
- **Principio de calidad de datos.** Este principio se proyecta sobre la recogida de datos tributarios, su uso, almacenamiento y cancelación. Como se verá, este principio guía otros límites aquí enumerados. En su generalidad, este principio establece que los datos que solicite la

---

<sup>124</sup>Calderón Carrero, *Ob. cit.*; pág. 61 y ss.

<sup>125</sup> J. López Martínez, *Los deberes de información tributaria*, Editorial Marcial Pons, 1992, Madrid, España, pág. 198 y ss.



Administración Tributaria y/o que obtenga de los contribuyentes únicamente deben ser los necesarios para el ejercicio de su función. Esto es que deben ser adecuados, pertinentes y no excesivos, el tamiz que permite distinguir ese carácter será el ámbito y las finalidades que la ley le asigna, de manera explícita, a la Administración Tributaria, lo que implica que la misma se debe abstener de recoger, solicitar y tratar datos sin trascendencia para el ejercicio de sus competencias y funciones.

- **El carácter de garante de la Administración Tributaria.** Si bien, para el cumplimiento de sus fines, la Administración Tributaria goza de la facultad de requerir y conocer de la información tributaria de los contribuyentes. Dicha facultad apareja la insoslayable obligación de garantizar a los contribuyentes la eficacia del derecho de reserva, de secreto, de dicha información. Así, la función de la Administración Tributaria, al ser garante de dicha información, no se limita a la protección general e interna de dicha información, además debe adoptar y supervisar periódicamente sus sistemas de almacenamiento de información, así como sus protocolos de acceso y transferencia de dichos datos. Su función de garante, también la obliga a que la cesión o revelación de la información tributaria a terceros debe producirse en condiciones tales que, además de estar prevista legalmente y ser proporcional a los fines del requerimiento, se garantice que no existe un riesgo de lesión de los derechos de los contribuyentes.
- **La obligación de reserva por parte de terceros.** Al existir los supuestos legales en los cuales la Administración Tributaria tenga que ver disminuido su monopolio sobre los datos tributarios y, en consecuencia, ceder, comunicar o revelar los mismos a terceros u otras personas para fines distintos a los tributarios, dicho acto debe hacerse mediante métodos que garanticen la seguridad e integridad de dichos datos. Salvada esta responsabilidad, la obligación de reserva y de evitar el uso desviado de la información transferida, recaerá sobre el tercero al que le sea proporcionada. Se comprende así, que la obligación de reserva o



secreto respecto de los datos tributarios se ve excepcionada en casos concretos pero no desaparece. El tercero que recibe la información no podrá darle otro uso que el que estipule la ley y de forma proporcional a los fines para los cuales le fue entregada.

- **Obligación de denuncia en contra de terceros.** Entendido que la Administración Tributaria es la garante del secreto tributario, y que la obligación de compartir, comunicar o revelar su contenido, no la releva de su obligación general de custodia, esta debe velar porque el tercer destinatario de la información garantice el uso prudente de la misma y, en el caso de que se haga un uso desviado y/o no proporcional de la información tributaria, presentar la denuncia respectiva en contra del tercero infractor. Si bien es comprensible que la Administración Tributaria no posee las facultades legales para condicionar la entrega de la información tributaria cuando el requerimiento esté basado en ley y cuente con el respaldo de autoridad judicial competente, la misma debe advertir al tercero destinatario de las responsabilidades que asume al recibir dicha información.
- **Acceso, rectificación y cancelación de los datos de carácter general.** Dentro de los límites de las reservas establecidas constitucionalmente y desarrolladas en el ámbito de la normativa ordinaria, la Administración Tributaria debe articular mecanismos eficaces de acceso a la información para los contribuyentes. Dicho acceso a la información, sin lugar a dudas, también tiene por sujeto titular a los terceros no vinculados a la relación tributaria, pero la información a los que estos podrán acceder será limitada conforme a las reservas contenidas en la Constitución y la ley. En lo que refiere al *habeas data tributario*, la Administración Tributaria debe facilitar y garantizar el acceso, rectificación y cancelación de la información de los contribuyentes, acciones tendientes a permitir conocer la existencia, fines y responsables de los sistemas de almacenamiento de información que contengan datos que les conciernan toda vez que los

mismos conforman parte de su derecho de reserva o secreto tributario.



### 3.4. Intercambio de información entre administraciones tributarias.

El proceso de globalización económica mundial ha implicado una serie de retos para las administraciones tributarias de los Estados. Retos que se han agudizado con el desarrollo del denominado comercio electrónico. Cómo lograr fiscalizar los factores productivos, los capitales y las actividades financieras, en lo que refiere a la tributación, es un reto que no se puede asumir con visos de eficacia, sino es a través de la cooperación entre las diversas administraciones fiscales. Los sistemas jurídicos estatales han tratado de *reaccionar* y adaptarse a los cambios que el comercio mundial ha desarrollado<sup>126</sup>. Indudablemente, el intercambio de información entre administraciones fiscales estatales establecido mediante tratados bilaterales, multilaterales, regionales e internacionales, han venido a brindar una primera respuesta a esta necesidad.

Este proceso acelerado de globalización ha generado grandes movimientos de personas y bienes. Ello ha implicado importantes beneficios para las sociedades y, a su vez, nuevos retos para estas y sus administraciones tributarias: *«a) las fronteras abiertas y el libre comercio han generado un gran incremento en el volumen de bienes que las cruzan [...]; b) el incremento del comercio*

---

<sup>126</sup> Las medidas para evitar la doble tributación, son una respuesta a las exigencias y dinámicas que conlleva actualmente el comercio mundial. *«La causa de la doble imposición internacional la encontramos en la superposición de jurisdicciones fiscales en la esfera internacional. Esta superposición se origina en el momento en que las leyes tributarias utilizan diversos criterios de sujeción, o utilizando el mismo, los configuran de forma distinta»*. Los Convenios de Doble Imposición (CDIs) han sido una de las herramientas utilizadas para armonizar los criterios fiscales, sin embargo, las situaciones no son tan sencillas en la práctica. *«Los (CDIs) pueden definirse como acuerdos internacionales entre Estados, de carácter bilateral o multilateral, que tienen como objetivo evitar la doble imposición mediante la renuncia de un ámbito de su soberanía fiscal por parte de las partes signatarias»*. Collado Yurrita, **Ob. cit.**; págs. 583 y 585.



*internacional aumenta la posibilidad de que un país pueda imponer externalidades negativas a otros (exportación de productos que representan posibles riesgos para la salud, alimentos en mal estado, etc.); c) el libre desplazamiento de personas y de bienes y el ingreso de grandes cantidades de personas en zonas anteriormente vírgenes [...]; d) el incremento del flujo de conocimientos [...]; e) el crecimiento puede originar importantes problemas relacionados con el medio ambiente, más aún cuando se carece de controles ambientales [...]*»<sup>127</sup>.

Sin duda, el intercambio de información entre administraciones fiscales permite a las mismas hacerse con medios probatorios para procesar y sancionar a los evasores fiscales. Pero, ante la ausencia de tratados interestatales, relativos al intercambio de información tributaria, esta no encuentra un asidero legal sobre la cual realizarse. En estos casos el intercambio solamente podrá darse sobre datos generales, no sensibles. Así lo entiende Adonnino al exponer:

*«Este argumento ha sido evaluado con relación al vínculo del secreto de la administración que aparece difícilmente superable ante la falta de una reglamentación específica. No obstante, se admite que el intercambio puede darse cuando tenga por objeto informaciones generales tales como métodos de interpretación de normas, datos estadísticos, factores de naturaleza administrativa que pueden influir en los flujos de rentas, datos técnicos como precios medios, márgenes, etc.»*<sup>128</sup>.

Sin embargo, aún el intercambio normado por medio de instrumentos bilaterales, multilaterales o regionales, presentan límites sustanciales cuando se busca controlar la evasión tributaria. Como ejemplo de estos convenios se pueden citar los suscritos con base en los modelos propuestos por la *Organización para la*

---

<sup>127</sup> V. Tanzi, *Hacienda Pública de los países en vías de desarrollo*, Instituto de Estudios Fiscales, 1996, Madrid, España, pág. 213.

<sup>128</sup> P. Adonnino, *El intercambio de información entre administraciones fiscales*. En: V. Uckmar, (Coordinador), *Curso de Derecho tributario Internacional*, Editorial Temis, 2009, Bogotá, Colombia, pág. 570.



Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE<sup>129</sup>) y la Organización de las Naciones Unidas (ONU) para orientación de los países miembros. En los modelos propuestos se establecen tres principios esenciales:

- **«Primer principio, denominado de no discriminación.** Los Estados a los que afecta el convenio se obligan a dar un trato fiscal análogo a: 1) los residentes fiscales en dichos Estados, con independencia de la nacionalidad de los mismos; 2) los establecimientos permanentes de un Estado situados en el otro Estado, por comparación a la legislación fiscal aplicable a cualquier empresa residente que realice la misma actividad; 3) las empresas que realicen su actividad en un Estado, con independencia de que los accionistas de las mismas sean residentes en el otro Estado y por comparación a la legislación fiscal aplicable a las empresas del primer Estado con accionariado residente.
- **Segundo principio, del procedimiento amistoso.** Cualquier residente fiscal en dichos Estados puede instar un acuerdo amistoso interestatal cuando considere que cualquiera de estos Estados ha adoptado una medida que implique una aplicación indebida del convenio.
- **Tercer principio, de intercambio de Información o asistencia mutua.** En la finalidad de los convenios se busca objetivos más ambiciosos que la duplicidad impositiva, que alcanzan fórmulas de cooperación entre las administraciones fiscales. Se establece la posibilidad de que se produzca intercambio de información entre los Estados firmantes para la correcta

---

<sup>129</sup> La **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos** (OCDE) «es una organización de cooperación internacional, compuesta por 34 Estados, cuyo objetivo es coordinar sus políticas económicas y sociales. Fue fundada en 1960. En la OCDE, los representantes de los países miembros se reúnen para intercambiar información y armonizar políticas con el objetivo de maximizar su crecimiento económico y colaborar a su desarrollo y al de los países no miembros». Wikipedia. Término: **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico**, (29 de mayo de 2013). Recuperado de: [https://es.wikipedia.org/wiki/Organizaci%C3%B3n\\_para\\_la\\_Cooperaci%C3%B3n\\_y\\_el\\_Desarrollo\\_Econ%C3%B3mico](https://es.wikipedia.org/wiki/Organizaci%C3%B3n_para_la_Cooperaci%C3%B3n_y_el_Desarrollo_Econ%C3%B3mico)

*aplicación del Convenio y prevenir el fraude y la evasión fiscal»*<sup>130</sup>



De igual manera, la existencia de convenios bilaterales, multilaterales o regionales, deben guardar congruencia con lo regulado sobre el secreto tributario en las Constituciones estatales respectivas. Si bien los convenios en esta materia son de gran ayuda para evitar la doble o múltiple tributación y, particularmente, para poder encauzar las actividades tributarias de las empresas, estos mismos tratados son estrictos en cuanto a la forma de tratar la información compartida, la secretividad de la misma, y sus formas precisas de manejo. Esto no podría ser de otra forma por los límites constitucionales que condicionan a los compromisos contractuales en la materia.

De lo anterior da cuenta el artículo 26 del Modelo del Convenio Fiscal de la OCDE: *«Cualquier información, del tipo recogido en el párrafo 1 y recibida por un Estado contratante será mantenida tan en secreto como la información obtenida de conformidad con la legislación nacional de dicho Estado y únicamente se revelará a las personas o autoridades (incluidos tribunales y organismos administrativos) que participen en labores de evaluación o recaudación de los impuestos indicados en el párrafo 1, en los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, o en la resolución de los recursos relativos a los mismos, o también en la supervisión de lo anterior. Dichas personas o autoridades solo utilizarán la información para dichos fines. Podrán revelar la información en audiencias públicas ante los tribunales o en las sentencias judiciales.*

*«En esta disposición se aclara que la información recibida de conformidad con las disposiciones de un convenio fiscal deberá ser tratada como secreta, al igual que la información obtenida bajo las leyes nacionales del Estado receptor. Además, el artículo 26 ofrece las normas de confidencialidad derivadas del Modelo*

---

<sup>130</sup>Wikipedia. Término: **Convenio de doble imposición**. (29 de mayo de 2013). Recuperado de: [http://es.wikipedia.org/wiki/Convenio\\_de\\_doble\\_imposici%C3%B3n](http://es.wikipedia.org/wiki/Convenio_de_doble_imposici%C3%B3n)



del Convenio, los propósitos para los que se puede utilizar dicha información y define las limitaciones sobre las personas a las que se puede revelar la información. // La divulgación está limitada a personas o autoridades (entre los que se incluyen tribunales y organismos administrativos) encargadas de: a) la evaluación; b) la recaudación; c) la aplicación; d) los procedimientos judiciales; y e) la determinación de recursos»<sup>131</sup>.

La misma OCDE detalla los puntos clave de esta disposición: «a) la confidencialidad fiscal en convenios; b) la confidencialidad cubre la información ofrecida por una petición así como aquella información recibida como respuesta a una petición; c) para garantizar la confidencialidad se aplican tanto las disposiciones de los convenios como las leyes nacionales; d) la información intercambiada solo podrá ser utilizada para los fines especificados y, e) la información intercambiada solo podrá ser revelada a las personas que se especifiquen»<sup>132</sup>.

Tal y como lo detalla Tondini, el intercambio de información entre Administraciones tributarias es una situación necesaria tanto para los contribuyentes como para las administraciones. A los primeros les ayuda a evitar se les obligue a tributar dos o más veces y a las segundas les permite controlar la evasión tributaria.

«En resumen, se considera recomendable la celebración de convenios específicos sobre intercambio de información por las siguientes razones: 1. El proceso de globalización determina que, cada vez en mayor medida sea indispensable que el administrador tributario cuente con información extra - fronteras para un efectivo control de las obligaciones tributarias. 2. Los impuestos

---

<sup>131</sup>Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, **Garantizando la confidencialidad. Guía de la OCDE sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales.** (29 de mayo de 2013). Recuperado de: [http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Keeping%20it%20safe\\_ES\\_FINAL\\_text%20and%20cover\\_WEB.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Keeping%20it%20safe_ES_FINAL_text%20and%20cover_WEB.pdf)

<sup>132</sup>Cf. *Ibíd.*



cubiertos por los convenios sobre doble tributación son los impuestos a la renta o a la renta y el patrimonio, es decir aquellos en que se presentan esencialmente los problemas de doble tributación internacional [...] .3. Los objetivos de evitar la doble tributación y de establecer el intercambio de informaciones con otros países para combatir la evasión tributaria, son diferentes y puede ser de interés para un determinado país celebrar un convenio que contemple uno o el otro pero no ambos [...]»<sup>133</sup>.

«4. La utilización de un único instrumento al servicio de dos objetivos distintos, siempre introduce una cierta rigidez en perjuicio del tratamiento y suficiente desarrollo de alguno de ellos. En el caso de los convenios para evitar la doble tributación internacional, ese perjuicio recae manifiestamente en el de intercambio de informaciones para combatir la evasión tributaria. 5. Las diferencias en términos de legislación, prácticas administrativas y posibilidades materiales de intercambiar información entre las partes contratantes, cuando se trata de establecer una forma de asistencia mutua para el combate a la evasión tributaria, son difíciles de resolver a través de una simple cláusula, más aun cuando se presentan notorias diferencias en el grado de desarrollo entre los países contratantes [...]. 6. Los funcionarios en mejores condiciones para ponderar las necesidades, posibilidades y formalidades necesarias del intercambio de informaciones con otros países, son aquellos que tienen a su cargo la gestión de los impuestos, es decir, los administradores tributarios»<sup>134</sup>.

Para el caso del Estado de Guatemala, el convenio de la OCDE ya ha sido firmado (2012), pero a la fecha (2017) no ha sido ratificado. Esto, es necesario aclarar, no ha implicado que el Estado a través de la Administración Tributaria no colabore con los entes internacionales en materia de información y transparencia

---

<sup>133</sup> B. M. Tondini, **El intercambio de información entre administraciones tributarias**, (29 de mayo de 2013) Recuperado de: [http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/8d93743871a85f7803256d58007e8128/\\$FILE/Doctrina0503.pdf](http://www.aaef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/8d93743871a85f7803256d58007e8128/$FILE/Doctrina0503.pdf)

<sup>134</sup> *Ibíd.*

tributaria. Esta colaboración se da bajo la figura del denominado *soft law* (normas indicativas no vinculantes), que es una colaboración que se da dentro del esquema del Derecho comunitario, cuya negativa no apareja sanciones jurídicas, ni necesariamente políticas, pero sí implicaría un cierto descrédito para el Estado.





## CAPÍTULO IV

### 4. EL SECRETO TRIBUTARIO. SU FUNDAMENTO Y ALCANCES EN EL CONTEXTO DEL PRINCIPIO DE PUBLICIDAD Y DE TRANSPARENCIA DEL ESTADO DEMOCRÁTICO CONTEMPORÁNEO



#### 4.1. El delicado equilibrio entre el *secreto tributario*, la publicidad y la transparencia.

El contrato social contenido en las Constituciones modernas y contemporáneas suele surgir del acuerdo entre las diferentes fuerzas o grupos sociales que ejercen un poder relevante en la sociedad (empresarios, políticos, religiosos, académicos, sociedad civil, medios de comunicación, etc.). Dan contenido a dicho acuerdo, de manera general, los derechos y obligaciones de gobernantes y gobernados; las funciones y límites al poder público y su forma de acceder a este; y, las garantías constitucionales. Dentro de este esquema destacan los derechos fundamentales de los habitantes, así como sus obligaciones para con el Estado.

«La Constitución se distingue por la presencia de ciertos principios —legitimidad, división de poderes, participación popular y responsabilidad del poder—, identifica a los sujetos del Poder —Legislativo, Ejecutivo y Judicial—, determina las facultades de cada uno y prescribe los procedimientos a que se ajustan»<sup>135</sup>. Esto es fundamental para el ejercicio de los derechos, pues delimita el ámbito de acción del poder público garantizando, en consecuencia, que los derechos fundamentales no serán afectados o disminuidos fuera o más allá de la autorización constitucional.

---

<sup>135</sup> J. Raz, *On the Authority and Interpretation of Constitutions: Some preliminaries*. En: M. Artola, *Constitucionalismo en la historia*. Editorial Crítica, 2005, Barcelona, España, p. 9.



Obviamente este proceso de fijación de límites al poder público y de garantía de los derechos fundamentales ha sido largo y su consolidación es un reto todavía actual. Es así que, desde las Declaraciones de Derechos que fundamentaron los dos grandes revoluciones del siglo XVIII y configuraron al *Estado moderno*, se puede constatar el reconocimiento de la existencia de un catálogo de derechos inherentes a los seres humanos y la consiguiente obligación de los miembros de la sociedad a colaborar para la búsqueda del bien común. Es así que en la Declaración de Derechos, del *Buen Pueblo de Virginia* (1776), destaca como primer punto «*Que todos los hombres son por naturaleza igualmente libres e independientes, y tienen ciertos derechos inherentes, de los cuales, cuando entran en estado de sociedad, no pueden, por ningún contrato, privar o despojar a posteridad; especialmente el goce de la vida y de la libertad, con los medios de adquirir y de poseer la propiedad y perseguir y obtener la felicidad y la seguridad*»<sup>136</sup>.

Del otro lado del Atlántico, mediante la *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano* (París, 1789), se establece la obligación de contribuir con el sostenimiento de los gastos del Estado y el derecho de consentir el monto de los mismos y vigilar su destino: «[Artículo 14] *Todos los ciudadanos tienen derecho a constatar, por ellos mismos o a través de sus representantes, la necesidad de la contribución pública, consentirla libremente, vigilar su empleo, determinar la cuota, la base, la recaudación y la duración*»<sup>137</sup>.

Para el caso del Estado de Guatemala, dentro de su proceso convulso de separación de la *Patria Grande*, se produce la *Declaración de los Derechos del Estado y sus Habitantes* (1839), en la cual se reconoce esta correlación de

---

<sup>136</sup> G. Jellinek, *La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano*; Traducción y estudio preliminar a cargo de A. Posada, con estudio introductorio de M. Carbonell; Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), 2000, México, pág. 193.

<sup>137</sup> *Ibid.*, pág. 167.

derechos y obligaciones en materia tributaria: «[Sección 1. Artículo 23] El Gobierno del Estado, es instituido para asegurar a todos sus habitantes el goce de sus derechos, entre los cuales se enumeran principalmente la vida, el honor, la propiedad y la facultad de procurarse por medios honestos su bienestar. [Sección 2. Artículo 5º] Todos igualmente están obligados a contribuir para los gastos públicos; mas las contribuciones deben ser generales, y calculadas de modo que cada cual concurra al sostén de la administración, según su respectiva posibilidad»<sup>138</sup>.



Como ha quedado expuesto, ya en las declaraciones que fundan a los Estados modernos de Occidente, se prevé una serie de derechos y de obligaciones que los ciudadanos poseen y deben, respectivamente, ante el conglomerado social. Es evidente que la misma evolución natural en el desarrollo de ciertos derechos como el de *acceso a la información* y la *obligación de transparencia* que impone el modelo de Estado constitucional de derecho a los Gobiernos contemporáneos, han venido a hacer retroceder los límites, siempre en debate, del derecho a la intimidad y confidencialidad de sus actos del que gozan los particulares frente a terceros que no sean la autoridad pública.

El ordenamiento jurídico guatemalteco no ha sido ajeno a esta *medición de fuerzas* entre las corrientes que propugnan porque la transparencia gane terreno en la gestión gubernamental, y otras que, sin pretender levantar un muro respecto a la información tributaria, buscan evitar la supresión total de la confidencialidad y reserva de la información tributaria, aceptando que la misma solo puede ser levantada excepcionalmente cuando se trata del Estado en el ejercicio de su función recaudadora y fiscalizadora.

De lo anterior da cuenta el artículo 24 de la Constitución Política de la República, en el que contempla el denominado doctrinalmente *secreto tributario*,

---

<sup>138</sup>Corte de Constitucionalidad de Guatemala, *Digesto constitucional*, Corte de Constitucionalidad (disco compacto), 2000, Guatemala.



que se puede resumir en la protección de la confidencialidad y reserva de la información tributaria de los contribuyentes. Sin embargo, el Estado democrático actual ha sido reforzado con principios como el de publicidad y transparencia, los cuales implican que sus actos deben ser accesibles a la ciudadanía, amén de que esta última pueda fiscalizar efectivamente su actuar.

Ya se ha establecido que el término *secreto tributario*, que constituye una expresión de origen más doctrinario que legal, es utilizado para designar el régimen de protección y reserva de la información obtenida por la Administración Tributaria frente a su revelación a terceros y su posible uso desviado. Así, la normativa reguladora del *secreto tributario* establece una reserva, esto es, una restricción al uso y cesión de la información tributaria. En tal sentido, el régimen de confidencialidad de la información tributaria se reconfigura como una excepción al principio de publicidad y transparencia que es propio de los Estados democráticos contemporáneos. Se desarrollan así dos derechos cuya naturaleza les hace, necesariamente, colisionar para establecer sus propios límites: la publicidad de los actos públicos y la privacidad o intimidad que caracteriza a los actos de los gobernados.

A este respecto la Corte de Constitucionalidad de Guatemala ha indicado que el secreto tributario debe coexistir y ser entendido como vinculado a valores y principios constitucionales, derechos de las personas y las obligaciones del Estado: *“La disposición relativa a que ‘los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones podrán ser revisadas por la autoridad competente de conformidad con la ley’, no es una disposición exceptiva, sino normativa de una situación distinta de la anteriormente comentada, por lo que no excluye a otras actividades que no enumera. Por otra parte, la Constitución impone al Estado, como fin supremo el bien común (artículo 2o.) y específicamente, la defensa de los consumidores en cuanto a la preservación de sus legítimos intereses económicos, estableciendo que su régimen económico y social se funda en principios de orden social (artículo 118), por lo que, aun cuando el artículo 24 constitucional fuera aplicable a las*



*contabilidades y libros de las empresas, esta garantía no podría llegar al extremo de hacer nugatoria la obligación que impone al Estado el inciso i) del artículo 149 de la propia Constitución..., por lo que, para este caso específico, tendrían que prevalecer las disposiciones de los artículos 118 y 119 por cumplir con un deber de interés social»<sup>139</sup>.*

En el entendido de que el vínculo *secreto tributario–publicidad y transparencia*, es una correspondencia que solamente puede ser entendida y viable en el contexto del Estado de derecho moderno y particularmente del Estado de derecho contemporáneo, procedo a desarrollar los temas de publicidad y transparencia, para derivar de estos sus conceptos y alcances en relación con el *secreto tributario*.

#### **4.2. Publicidad y transparencia en el Estado democrático contemporáneo.**

Desde el surgimiento del Estado de derecho, particularmente en sus principales manifestaciones concretas a finales del siglo XVIII (en los Estados Unidos de Norteamérica y la Francia post-revolucionaria), la transparencia en la actividad de la administración pública fue una aspiración y exigencia. Ya en el denominado Estado democrático contemporáneo (que surge en el período de postguerra mundial a mediados del siglo XX) este principio se constituye como inherente a la concepción del Gobierno democrático y del Estado constitucional de derecho.

*«El término transparencia, en la concepción del siglo XX, es un concepto abstracto sobre la apertura de normas, de comportamientos, y de a quienes estas se aplican (ciudadanos, Gobiernos, organizaciones). Responde a diferentes necesidades de difundir o compartir información, ya sean procesos, documentos,*

---

<sup>139</sup>Corte de Constitucionalidad de Guatemala, Gaceta No. 1, páginas Nos. 8 y 9, expediente No. 12-86, sentencia: 17-09-86.



datos, acciones, decisiones, proyectos, etcétera. Aunque el origen del término parece novedoso, en realidad data de los pensadores de la Revolución francesa y filósofos del Gobierno y política, como Rousseau y Bentham. Actualmente la idea de transparencia ha cobrado un nivel moral valorativo tan alto, que se ha llegado a pensar que la transparencia es más una exigencia idealizada que un bien realizable»<sup>140</sup>.

Con base al principio de transparencia y publicidad los actos de la administración pública deben estar a la vista de todos, conllevando para el Gobierno acciones tanto activas como pasivas, que implican el dejar ver, facilitar la fiscalización, y mostrar, hacer públicos sus actos. Conforme lo entiende Delpiazzo, «La doctrina ha considerado que el principio de transparencia tiene raíz constitucional [...] el citado principio deriva del sistema democrático republicano de Gobierno, o lo que es más, constituye un elemento intrínseco a la democracia»<sup>141</sup>.

Ramírez Irías entiende como connatural a la globalización y a los cambios tecnológicos, particularmente en lo referido a redes de comunicación, el ejercicio de una ciudadanía más exigente en lo que refiere al acceso a la información del quehacer estatal:

*«En un mundo globalizado, donde la información fluye a una velocidad sin precedentes, las palabras: publicidad, transparencia, rendición de cuentas y acceso a la información, son cada vez más utilizadas por la ciudadanía. Estos conceptos no solamente se están utilizando en el argot de las relaciones representados–representantes o principal-agente como mecanismos de control, sino que a medida que la prestación de servicios públicos se encuentran cada vez más en la órbita del mercado y las sociedades cada vez más son heterogéneas, complejas y sobre todo sofisticadas, la ciudadanía (en su calidad de contribuyente, cliente o usuario) requiere conocer más a detalle los procesos, instancias,*

---

<sup>140</sup>Luna Pla y Ríos Granados, **Ob. cit.**; pág. 150.

<sup>141</sup> C. E. Delpiazzo, **Transparencia en la contratación administrativa**, Revista **Liber Amicorum Discipulorumque**, Fondo de Cultura Universitaria, 2005, Uruguay, pág. 81.

recursos y las formas como la gestión de lo público puede o afecta el desarrollo de sus proyectos de vida y la de su entorno social, político y económico»<sup>142</sup>



Entendido así, el principio de publicidad y transparencia de los actos de la administración pública constituye uno de los pilares que legitiman al Estado y a su manifestación práctica, el Gobierno. Constituyéndose el secreto y la reserva excepciones que deben estar fundadas ya sea en razones de interés general o en la protección de derechos individuales, entendiéndose el secreto y la reserva no como absolutos sino como instrumentales a los fines del Estado.

*«La transparencia de la actuación del Estado, es decir, el grado de publicidad y de apertura de los procesos estatales, en la toma de decisión, y de la publicidad en cuanto a los actores que han participado en ellos y en cuanto a los criterios y argumentos utilizados, viene percibiéndose como barómetro de realización de un Estado democrático de derecho. La retención u ocultamiento de informaciones, que podrían indicar o revelar una capacidad deficiente del sistema político-administrativo de resolver problemas o que podrían poner en duda la razonabilidad de las estructuras del poder o de los procesos de formación de voluntad, se considera hoy como la característica de un régimen débil o dictatorial, y en todo caso de un régimen con problemas de legitimación»<sup>143</sup>.*

Publicidad, transparencia y acceso a la información pública son conceptos concurrentes y necesarios para configurar y hacer eficaces y legítimas las acciones del Gobierno dentro del contexto de una democracia y pleno sometimiento a la Constitución como mandato soberano. Sin embargo, estos conceptos, particularmente la transparencia y el acceso a la información, como derecho de los ciudadanos y obligación de los gobernantes son relativamente

---

<sup>142</sup>L. Ramírez Irías, **Acceso a la información pública: el principio es la publicidad y el secreto la excepción** (27 de mayo de 2013). Recuperado de: [http://biblioteca.icap.ac.cr/rcap/56\\_57/lester\\_ramirez.pdf](http://biblioteca.icap.ac.cr/rcap/56_57/lester_ramirez.pdf).

<sup>143</sup>R. García Macho (Editor), **Derecho administrativo de la información y administración transparente**, Editorial Marcial Pons, 2010, Madrid, España, págs. 11 y 12.



recientes, nacen aparejados al modelo republicano de finales del siglo XVIII, pero adquieren especial distinción y relevancia hasta finales del siglo pasado (siglo XX). La publicidad, por su parte, posee una historia más rancia, llegándose a ubicar en el mismo Derecho romano, pero su actual concepción solo es posible cuando se le relaciona con la transparencia y acceso a la información pública.

#### 4.2.1. El derecho de acceso a la información pública.

Moreno Ortiz recurre a Aristóteles para entender que es inherente al animal político el conocer de la actividad del Gobierno y, propio de las democracias modernas y contemporáneas el hacer pública la información del actuar de sus gobernantes.

*«El animal político del que hablara Aristóteles en la antigua Grecia, siempre quiere y necesita saber de los asuntos de la polis. El Estado y la administración se convierten en referentes ineludibles para la expresión de los ciudadanos y para la prensa, dentro del ejercicio de la política. En las democracias las decisiones políticas no pueden ser tomadas de manera oculta, por unos pocos, así se trate de una minoría calificada, sin conocimiento o de espaldas a las mayorías. La forma de enterar a esas mayorías y de brindarles la oportunidad de participar en el proceso político es la publicación de toda la información que sea necesaria para tomar las decisiones políticas»<sup>144</sup>.*

El derecho a la información es concurrente al modelo republicano de Gobierno instaurado con los grandes movimientos revolucionarios de finales del siglo XVIII. La Revolución estadounidense y la Revolución francesa son, entonces, el punto de partida inmediato del derecho al acceso a la información pública.

La configuración y evolución del derecho de acceso a la información pública

---

<sup>144</sup> L. J. Moreno Ortiz, ***El principio de transparencia y el derecho fundamental de acceso a la información pública*** (25 de junio de 2013). Recuperado de: [http://www.usergioarboleda.edu.co/derecho/literatura%20gris/principio\\_transparencia\\_derecho\\_acceso\\_informacion\\_publica.pdf](http://www.usergioarboleda.edu.co/derecho/literatura%20gris/principio_transparencia_derecho_acceso_informacion_publica.pdf)



vendrá no solo a aparejarse con otros derechos de carácter fundamental, que permitan al ciudadano vivir en democracia, también permitirá velar por la vigencia y poder exigir acciones concretas del Gobierno respecto de la vigencia de otros derechos fundamentales. Así, el derecho de acceso a la información pública fortalecerá los mecanismos de control hacia los entes de Gobierno y permitirá, en consecuencia, acercar más al gobernado al ejercicio del poder público.

*«Los antecedentes próximos del derecho de la información se sitúan a finales del siglo XVIII, con la ruptura del sistema implantado por el Antiguo Régimen en manos del Movimiento Liberal. El principio clave de todos los cambios que se van a dar será la idea de que todos los hombres tienen iguales derechos, y de que estos son anteriores a la constitución de los Estados»<sup>145</sup>.*

*«Es a partir de este movimiento filosófico cuando la idea de que la difusión de información, ya sea oral como escrita, se convierte en derecho del hombre, una libertad, un espacio inherente al ciudadano, garantizado por el mismo Estado. Entre esos derechos estará el de libertad de expresión y de prensa, consagrados en cartas magnas forjadas en la Revolución francesa y americana, los que servirán de antesala para el actual derecho a la información»<sup>146</sup>.*

El derecho de acceso a la información pública deriva de la obligación de los Gobiernos de hacer públicos y transparentes sus actos. El principio de publicidad y transparencia integra el concepto de *Estado constitucional de derecho*, esto como consecuencia de la responsabilidad de los gobernantes por sus acciones y/u omisiones. Para controlar el ejercicio del poder público y deducir responsabilidades a los gobernantes el principio de publicidad y de transparencia se torna indispensable.

---

<sup>145</sup>L. Ramírez Irías, **Acceso a la información pública: El principio es la publicidad y el secreto la excepción**, (27 de mayo de 2013). Recuperado de: [http://biblioteca.icap.ac.cr/rcap/56\\_57/lester\\_ramirez.pdf](http://biblioteca.icap.ac.cr/rcap/56_57/lester_ramirez.pdf)

<sup>146</sup>*Ibíd.*

«Los poderes limitados de los centros de autoridad, el principio de separación de poderes y el papel de la opinión pública. Esta última requiere de una administración abierta, con el secreto como excepción y con las garantías necesarias para que los administrados ejerzan el derecho a la información»<sup>147</sup>.



En la anterior cita Zak destaca para nuestro tema un aspecto que resulta total: el libre acceso a la información pública, a los actos de Gobierno y a la información que en sus archivos conste es, por principio, la norma general dentro de todo Estado constitucional y democrático de derecho. Sin embargo, dicho principio encuentra su excepción en la reserva de ciertos temas que por seguridad pública y/o por estar contenidos como derechos subjetivos garantizan la reserva de cierta información. Situación que, como ya vimos en los capítulos precedentes, es el caso del *secreto tributario* o de la *reserva tributaria*.

«El principio de transparencia obra como base fundamental del Estado democrático de derecho. Extendiendo las palabras del Profesor Brito referidas a los principios de legalidad e interés público, la transparencia unida a los anteriores principios, constituyen “piedras sillares”, basamentos firmes del Estado de derecho, y roca segura para la operación del régimen administrativo»<sup>148</sup>.

En suma, señala Zak, la sujeción del Estado constitucional de derecho se sustenta entre otros, en los principios de publicidad y transparencia. El conocimiento por parte de los individuos de la actuación del Estado se convierte en requisito esencial para que el mismo sea considerado como Estado democrático de derecho con todo el significado que entraña esa expresión<sup>149</sup>.

«El principio de transparencia hay que situarlo en el contexto de una nueva cultura de las relaciones entre el ciudadano y la administración, y pretende influir

---

<sup>147</sup> P. Zak, *El principio de transparencia en la Administración Pública*, (11 de noviembre de 2011). Recuperado de: <http://www.zak-icg.com/admin/material/archdestacado2.pdf>, pág. 6.

<sup>148</sup> *Ibíd.*

<sup>149</sup> *Cf. Ibíd.*



en el modo de organización y dirección de la administración y en un nuevo estilo de administrar que reforzará la confianza del ciudadano en el sistema democrático. Su vinculación a la publicidad, al establecimiento de un cauce de formación de una opinión pública informada, o bien a un acceso amplio a los archivos y registros administrativos, establece una conexión próxima de la transparencia con el principio democrático»<sup>150</sup>.

«Asimismo, el Estado de derecho se refuerza a través de un procedimiento transparente de formación y elaboración de las leyes hasta su promulgación, o bien en un procedimiento administrativo decisorio [en el que] la transparencia en el procedimiento y toma de decisiones garantiza seguridad jurídica y claridad en la determinación de la responsabilidad política y administrativa, teniendo en cuenta, además, que en este tipo de procedimientos la discrecionalidad de la administración es más amplia que en un procedimiento de aplicación de la norma. Pero incluso en un procedimiento administrativo clásico de aplicación del Derecho, la motivación de la resolución administrativa adquiere nuevo impulso a través del principio del Estado de derecho, puesto que la motivación introduce racionalidad y calculabilidad en la actuación de la administración, en definitiva, seguridad jurídica»<sup>151</sup>.

Lo que las citas precedentes dejan en claro es la imposibilidad de disociar la publicidad, la transparencia y el acceso a la información pública del modelo del Estado constitucional y democrático de derecho. Sin embargo, dichos principios no son absolutos y deben coexistir con otros que también configuran este modelo de Estado. Dentro de ellos está la seguridad jurídica, en su vertiente estricta, como lo es que el Derecho sea seguro en su formación, pero más aún en su manifestación de certeza jurídica.

La certeza jurídica es, en sí, la expectativa que tiene el ciudadano de las

---

<sup>150</sup>García Macho, *Ob. cit.*; pág. 7.

<sup>151</sup>*Ibíd.*



normas y de su aplicación, de lo que puede esperar ordinariamente del actuar del Gobierno dentro de los límites de legalidad y de la Constitución. Uno de estos límites es, precisamente, el *secreto tributario*. Así, publicidad, transparencia y acceso a la información, al igual que el *secreto tributario* configuran el actuar del Gobierno y de los ciudadanos.

Sagüés, cuyas concreciones sobre el derecho de acceso a la información pública se explayan a continuación, realiza una enconada defensa de dicho derecho, es por ello que en su lectura se tiene que tener en cuenta lo expuesto en la presente investigación al aperturar el Capítulo II: *existe un difícil equilibrio entre la obligaciones del individuo para con la sociedad y los límites de injerencia de esta última respecto del actuar del primero*.

De la capacidad y prudencia con que un sistema jurídico logre equilibrar los derechos de sus miembros, gobernantes y gobernados, depende, en gran medida, el éxito de la organización política a la que regula. Un aspecto incuestionable de los Estados contemporáneos es su férreo compromiso con la vigencia de los derechos fundamentales como presupuestos mínimos que garanticen la vida digna de sus miembros y certeza respecto de las normas de convivencia.

Es por ello que en el Capítulo II de esta investigación se destacó tanto la derivación del *secreto tributario* del derecho a la intimidad. Entendiendo que si bien dicha derivación es correcta, no es su único fundamento, estableciéndose que el *secreto tributario* es una institución que instituye un régimen de confidencialidad respecto de los datos tributarios, una tutela instrumental que, al igual que todo derecho, puede ser excepcionado por orden judicial.

*«El derecho de acceso a la información pública, encapullado históricamente en la noción de la forma republicana de Gobierno que proclama ya el artículo primero de la Constitución nacional» (sistema que, como se sabe, hace de la publicidad de los actos del Gobierno una de las banderas más flameantes), es una*

---

\* Se hace referencia a la Constitución de la Nación Argentina.



buenas variables. En efecto, si la publicidad es algo intrínseco a la República (como el secreto, en cambio lo era en buena medida a las monarquías absolutas), ¿cómo no concluir que los habitantes, y en particular los ciudadanos, cuentan con el derecho a informarse de los actos (y de las omisiones) adoptados por las autoridades públicas en el ejercicio de sus funciones? Por lo demás, ¿cómo efectivizar el principio de responsabilidad de los gobernantes, algo también textual en la República, si no es a través del conocimiento de lo que hacen y de lo que no hacen tales funcionarios?»<sup>152</sup>.

«La trascendencia del derecho a la información como derecho constitucional sui generis, lo que por un lado significa una recreación, pero por otro una suerte de hallazgo de algo que ya existía, en germen al menos, en el tesoro del Derecho constitucional, como derecho latente o en gestación, connatural y obligado si se refiere a la Constitución de una República. Un derecho incluso tácito, o no enumerado, de esos que el art. 33 de la Constitución\* deriva, precisamente, de la soberanía del pueblo y de la fórmula republicana de Gobierno»<sup>153</sup>.

Si bien Sagüés identifica el secreto o la reserva como particular de los regímenes absolutistas y, en consecuencia, antitético para el modelo republicano, reconoce que el mismo se desarrolla en el contexto de la soberanía del pueblo y la fórmula republicana de Gobierno. Y es la misma soberanía popular la que se ha materializado en los textos constitucionales y el connatural al modelo republicano y de derechos fundamentales el limitar la intervención del Estado en la actividad de los particulares.

---

<sup>152</sup> P. Sagüés. Prólogo a la obra de M. Basterra, **El derecho fundamental de acceso a la información pública**, Revista Dikaion, Año 21, Número 16, Colombia, Universidad de la Sabana, 2007, pág. 300, (31 de mayo de 2013) Recuperado de: [dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2562429.pdf](http://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2562429.pdf)

\* Se hace referencia a la Constitución de la Nación Argentina.

<sup>153</sup>Sagüés, **Ob. cit.**; pág. 301.



Si el derecho de acceso a la información pública se ha perfilado como un derecho fundamental, el *secreto tributario* se ha concretado como tal. «Marcela Basterra ubica a ese derecho entre los fundamentales. Esa categorización es producto, básicamente, de un dato sociológico. Determinar en qué momento una garantía o un derecho se perfila como preferido en el mercado constitucional, y por ende más valioso que otros, no fundamentales, implica una cotización axiológica conectada con las creencias, apetitos, metas y deseos de una comunidad»<sup>154</sup>.

El mismo Sagüés, termina exponiendo la necesaria correlación entre el derecho de acceso a la información pública y su carácter de no absoluto, pues el mismo debe coexistir con otros derechos y, en consecuencia, existen excepciones al mismo.

«Es notorio que el derecho de acceso a la información pública no era hasta hace unos lustros, a pesar de los méritos propios, valuado como derecho primario. Hoy tiende hacerlo. No se trata solo de enunciar un derecho atrayente y apremiante con facetas individuales y colectivas, sino también de compatibilizarlo con otros bienes constitucionales, como la seguridad pública, interior y exterior; reconocer la presencia de otras facultades personales que hacen la privacidad y la confidencialidad (asumiendo, por ende, que prácticamente ningún derecho será absoluto); aclarar la necesidad de establecer —pero por ley— los topes a la información, incluso en lo que hace al tiempo de la reserva; programar a si mismo procesos constitucionales idóneos destinados a ejercitar, si se lo negare o restringiere, al derecho en juego, temas que involucran aspectos concernientes a la legitimación activa y la pasiva, el trámite ante los estrados judiciales, o los efectos de la cosa juzgada, entre tantas otras vertientes que la cuestión provoca y que la autora no olvida, como tampoco concernientes a organismos oficiales de control»<sup>155</sup>.

---

<sup>154</sup>*Ibíd.*, pág. 302.

<sup>155</sup>*Ibíd.*



Al revestir de tal relevancia, el derecho de acceso a la información pública ha sido acogido tanto en el ámbito normativo estatal como internacional. Para el caso del Estado de Guatemala la Constitución prevé un artículo específico relativo al acceso a la información y publicidad de los actos administrativos:

*Artículo 30. —**Publicidad de los actos administrativos.** Todos los actos de la administración son públicos. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y la exhibición de los expedientes que deseen consultar, salvo que se trate de asuntos militares o diplomáticos de seguridad nacional, o de datos suministrados por particulares bajo garantía de confidencia.*

Como bien lo manda la parte final del artículo citado, los actos administrativos son públicos salvo que se trate de asuntos militares o diplomáticos de seguridad nacional, **o de datos suministrados por particulares bajo garantía de confidencialidad**. Es en el último supuesto en que encaja la información tributaria que el contribuyente brinda y genera dentro de la relación tributaria, siendo incluida toda esta información dentro del *secreto tributario*, exceptuándose dicho secreto únicamente por casos que taxativamente pueda prever la legislación o, principalmente, por resolución de juez competente.

El artículo 30 constitucional es complementado por el contenido de los artículos 31 y 35 de la misma norma. Sin embargo, el primero de ellos solamente hace referencia a lo que ordinariamente se conoce como *habeas data* y es relativo a la información personal, no de terceras personas. En lo que refiere al segundo artículo, este se vincula, en su parte conducente, con el acceso a las fuentes de información por parte de los medios de comunicación. Sin embargo, y aún con las amplias facultades que dentro del ámbito democrático se les reconocen a los periodistas, dentro de las mismas el *secreto tributario* permanece incólume.

*Artículo 31. —**Acceso a archivos y registros estatales.** Toda persona tiene el derecho de conocer lo que de ella conste en archivos, fichas o cualquier otra forma de registros estatales, y la finalidad a que se dedica esta*



información, así como a corrección, rectificación y actualización. Quedan prohibidos los registros y archivos de filiación política, excepto los propios de las autoridades electorales y de los partidos políticos.

**Artículo 35.—Libertad de emisión del pensamiento.** *Es libre la emisión del pensamiento... // Es libre el acceso a las fuentes de información y ninguna autoridad podrá limitar ese derecho.*

En el marco de la legislación ordinaria, y como desarrollo necesario al contenido constitucional citado, se emitió el Decreto Número 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, **Ley de Acceso a la Información Pública**. La implementación de esta normativa se ha venido a constituir en una excelente y muy recurrida herramienta que permite, en buena medida, el acceso efectivo a los actos de la administración pública.

Al tratarse de una ley de carácter ordinario, su límite lo encuentra en los derechos que reconoce la Constitución Política de la República. Así queda expresamente reconocido en los artículos 21 y 9.5 de dicha ley, para citarlos como ejemplo relacionado directamente con el *secreto tributario*:

**Artículo 21. Límites del derecho de acceso a la información.** *El acceso a la información pública será limitado de acuerdo a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, la que por disposición expresa de una ley sea considerada confidencial, la información clasificada como reservada de conformidad con la presente ley y las que de acuerdo a tratados o convenios internacionales ratificados por el Estado de Guatemala tengan cláusula de reserva.*

**Artículo 9. Definiciones.** *Para los efectos de la presente ley, se entiende por: ...// 5. Información confidencial: Es toda información en poder de los sujetos obligados que por mandato constitucional, o disposición expresa de una ley tenga acceso restringido, o haya sido entregada por personas individuales o jurídicas bajo garantía de confidencialidad.*



Al igual que en el texto constitucional y en la legislación ordinaria, el derecho de acceso a la información pública, o la libertad de información como un derecho más amplio, ha sido reconocida como un derecho humano en el ámbito pacticio internacional. De ello da cuenta Sagüés al indicar: «*La libertad de información ha sido reconocida no solo como un elemento crucial para una democracia participativa, de transparencia y buen Gobierno, sino también como un derecho humano fundamental, protegido bajo ordenamientos internacionales y disposiciones constitucionales*»<sup>156</sup>.

Dentro del derecho pacticio destacan el artículo 19 de la *Declaración Universal de Derechos Humanos* y el artículo 13 de la *Convención Americana sobre Derechos Humanos*. Mismos que respectivamente establecen:

*Artículo 19. Todo individuo tiene derecho a la libertad de opinión y de expresión; este derecho incluye el no ser molestado a causa de sus opiniones, el de investigar y recibir informaciones y opiniones, y el de difundirlas, sin limitación de fronteras, por cualquier medio de expresión.*

*Artículo 13. Libertad de pensamiento y de expresión. Toda persona tiene derecho a la libertad de pensamiento y de expresión. Este derecho comprende la libertad de buscar, recibir y difundir ideas de toda índole, sin consideración de fronteras, ya sea oralmente, por escrito o en forma impresa o artística, o por cualquier otro procedimiento de su elección.*

Como se puede evidenciar, tanto la *Declaración* como el *Pacto* tratan de manera poco concreta el derecho de acceso a la información pública, incluyéndolo, cuando más, dentro del derecho general de libertad de emisión del pensamiento. Esto se debe a que el derecho de acceso a la información pública es más contemporáneo y cobra mayor relevancia al final de la *Guerra fría* y su período subsiguiente que se caracteriza por la proscripción de los Gobiernos totalitarios, mientras que dicha *Declaración* y *Pacto* datan, respectivamente, de

---

<sup>156</sup> *Ibíd.*

1948 y 1969. En lo que atañe al *secreto tributario* ninguno de los dos instrumentos internacionales regulan nada que disminuya la esfera que este protege.



#### 4.2.2. El principio de publicidad y de transparencia.

Un principio, apunta Abbagnano, es «*el punto de partida y el fundamento de un proceso cualquiera*»<sup>157</sup>. El principio de publicidad y de transparencia configura al Estado constitucional y democrático de derecho, entendiendo *principio* tal y como lo hacen Villa-Real Molina y Del Arco Torres: «*Base, origen, fundamento y razón sobre los que se procede en cualquier materia*»<sup>158</sup>.

Así, el principio de publicidad y el principio de transparencia se fusionan para convertirse en característicos e indispensables de los Estados y sistemas de Gobierno contemporáneos. Desembocan en un derecho subjetivo atinente al gobernado, como lo es el derecho al acceso a la información pública.

«*La transparencia se manifiesta como un concepto poliédrico con múltiples manifestaciones, de tal forma que, puede diferenciarse entre una transparencia en la decisión, una transparencia del procedimiento, una transparencia en el contenido de la norma y una transparencia de la responsabilidad. Asimismo, desde un punto de vista de la organización administrativa, puede diferenciarse entre una transparencia en las relaciones en la esfera interna de la administración y una transparencia en la relación entre la administración y el ciudadano, e incluso entre aquellos y el público en general. Se trata, por tanto, de un concepto-comodín, a veces difuso, con contenido y límites difíciles de determinar*»<sup>159</sup>.

«*En este sentido, parece claro que es un concepto de moda... aunque en los países escandinavos existía una tradición anterior, pero que en cualquier caso no*

---

<sup>157</sup> N. Abbagnano, *Diccionario de filosofía*, Actualizado y aumentado por Giovanni Fornero, Cuarta edición en español, Fondo de Cultura Económica, 2004, México, pág. 851.

<sup>158</sup> Villa-Real Molina y Del Arco Torres, *Ob. cit.*; pág. 419.

<sup>159</sup> García Macho, *Ob. cit.*; pág. 8.



goza de la tradición que sí la tiene el concepto de publicidad, cuyas raíces se remontan a la época de Roma (*res publica, salus publica*), por lo que goza de una perspectiva histórica, ha sido incluido en las Constituciones de los países occidentales y dispone de contornos precisos. Es por ello que los principios de transparencia y publicidad deben caminar en una estrecha relación, y desde esa perspectiva tendrán una mayor eficacia jurídica y política»<sup>160</sup>.

El principio de transparencia tiene como presupuesto al principio de publicidad. El principio de transparencia es un tanto más profundo ya que no solo busca el mero acceso a la información y/o la publicidad de los actos de la administración. Este principio pretende hacer posible el conocer los procesos de la toma de decisiones para poder derivar de ellos quién y con base en qué criterios tomó tal o cuál decisión y, aún más, la idoneidad o prudencia de dicha decisión.

*«El principio de transparencia. Hoy en día, no solo como resultado de un proceso histórico, sino también por el ineludible carácter público, en la actuación del Estado rige —o al menos debería regir— el principio de transparencia —o de publicidad— de sus actuaciones. Este principio de transparencia significa la posibilidad del ciudadano de conocer cuál ha sido el proceso que han seguido las instancias burocráticas para llegar a una determinada decisión, así como conocer quién ha dictaminado y, en definitiva, por qué se ha realizado de una determinada forma»<sup>161</sup>.*

El principio de publicidad y transparencia se vincula con el producto de la relación tributaria, particularmente con el uso que el Gobierno hace del erario público y con el modelo democrático que ve en el involucramiento del ciudadano en las actividades del Gobierno una forma de hacer viable que el legítimo titular de la soberanía se pueda involucrar en la gestión gubernamental dentro del sistema

---

<sup>160</sup>*Ibíd.*

<sup>161</sup>M. Sánchez de Diego Fernández de la Riva, **El derecho de acceso a la información pública** (Coordinador), (25 de mayo de 2013). Recuperado de: [http://eprints.ucm.es/8946/1/MANUEL\\_SANCHEZ\\_DER\\_ACCESO\\_V14\\_2.pdf](http://eprints.ucm.es/8946/1/MANUEL_SANCHEZ_DER_ACCESO_V14_2.pdf), pág. 16.

democrático representativo. Este principio permite al ciudadano fiscalizar, evaluar y, en lo posible, reorientar la actividad del Gobierno.



*«Este principio se extiende al derecho de los ciudadanos a acceder a los archivos y registros administrativos y a la información en poder de la administración. La justificación inicial reside en que la actuación estatal es "res publica" y, por lo tanto, de interés general. En último caso, se trata de una cuestión que tiene que ver directamente con la democracia, pues como manifiesta cuando se niega a los ciudadanos el acceso a información sobre los trabajos básicos de su Gobierno se les niega también el ejercicio de su derecho al autogobierno. Esta idea es común en la doctrina, pues las personas adecuadamente informadas tienen los suficientes argumentos para opinar sustentadamente, participar en la definición y aplicación de acciones de carácter público que afectan directamente a su calidad de vida, controlar socialmente a las autoridades que las representan y sobre las que han depositado responsabilidades, debatir sobre problemas comunes y tomar decisiones para su presente y futuro. Todo esto es, sin duda, ¡ejercer poder ciudadano!»<sup>162</sup>.*

Conforme Sánchez de Diego Fernández de la Riva: *«La formulación de este principio de transparencia o publicidad de la actuación estatal, tendría como núcleo esencial la idea de que los ciudadanos tienen acceso en condiciones de igualdad a la información que poseen los poderes del Estado»<sup>163</sup>*. Este acceso puede estar fundamentado y limitado según la calidad con que realice su actuación el ciudadano.

Así, la legitimación del ciudadano para acceder a la información que se encuentra en manos del Estado puede encontrar diferentes fundamentos dentro de los cuales pueden estar: a) Interés/afectado. En tanto que se tiene un interés directo y legítimo en el expediente en cuestión; b) Participación del interesado en

---

<sup>162</sup>*Ibíd.*, págs. 16 y 17.

<sup>163</sup>*Ibíd.*, pág. 17.



un expediente administrativo; c) Derecho de acceso del afectado, por estar sus datos incluidos en una base de datos. Derecho que se tiene tanto sobre bases de datos públicas como privadas; d) Derecho de acceso por participación en una institución. Tal es el caso de concejales sobre información municipal; e) Derecho de acceso genérico, que supone acceder a la información que poseen las Administraciones Públicas<sup>164</sup>.

García Macho también llama la atención con respecto a lo novedoso de la implementación del principio de transparencia de la actuación estatal, evidenciando que lo común fue la exigencia de publicitar dicha actuación, pero dicha publicidad estaba limitada a las decisiones asumidas, no así a poner a disposición de los ciudadanos los debates e incidencias de los procesos que sirvieron para asumir una determinada acción.

*«Durante mucho tiempo el principio de transparencia no se implementaba incluso en Estados que podían ser denominados con toda razón “Estados democráticos de derecho”. Mientras que la publicidad de la ley y la apertura del proceso político, que se manifiesta especialmente en los debates parlamentarios públicos, se ha entendido desde el inicio como núcleo esencial de tales regímenes, no fue así con los procesos de toma de decisión de la administración pública. A menudo, solo en la medida que el conocimiento del concreto procedimiento administrativo y del razonamiento de la autoridad administrativa tenía importancia para la defensa de los derechos individuales, existía la obligación de la administración de proporcionar la información necesaria, y eso solo a la persona afectada»<sup>165</sup>.*

Como ya se indicó, el principio de publicidad es un presupuesto del principio de transparencia, mismos que en la actualidad resultan concurrentes. Por ello las mismas limitantes que afectan al principio de publicidad limitan al principio de

---

<sup>164</sup>Cf. *Ibíd.*, págs. 17 y 18.

<sup>165</sup>García Macho, *Ob. cit.*; pág. 13.



transparencia. Nuevamente se hacen presentes las excepciones que sirven de límite al ejercicio del derecho al acceso a la información pública y al principio de publicidad: «Las diversas excepciones a este principio de publicidad de las fuentes oficiales tratan de salvaguardar determinada información al conocimiento público. Este secreto de la información puede obedecer a dos tipos de interés. Uno general, de toda la sociedad y otro particular referido a cada uno de sus miembros»<sup>166</sup>.

«El interés general opera como causa de justificación de una excepción al principio general de publicidad, en tanto en cuanto que trata de mantener fuera de la comunicación pública determinadas informaciones que de conocerse podrían dañar a la propia sociedad. Nos referimos con ello a la materia reservada, al secreto oficial y al secreto judicial tendiente a la averiguación de los delitos»<sup>167</sup>.

El *secreto tributario*, la información tributaria, actúa por mandato constitucional, como materia reservada. Esta información es considerada, en buena parte, como una derivación del derecho a la intimidad y es protegida por el *secreto tributario* mismo que actúa como un instrumento de tutela que permite la eficacia de la relación tributaria, el resguardo del derecho a la intimidad y provee seguridad (certeza) jurídica a la relación tributaria.

#### **4.3. La transparencia de la información tributaria en manos de la Administración Tributaria.**

La transparencia de la información tributaria en manos de la administración Tributaria no se concibe particularmente como la obligación de publicitar y/o hacer accesible los datos tributarios de los particulares al público en general. La transparencia tributaria, también denominada transparencia fiscal, resulta ser un término amplio. El origen del mismo se suele vincular con el *principio de certeza*

---

<sup>166</sup>Sánchez de Diego Fernández de la Riva, *Ob. cit.*; pág. 18.

<sup>167</sup>*Ibíd.*



expresado por Adam Smith<sup>168</sup> desde el punto de vista económico. Es el conocido economista alemán Neumark, quien delimita el concepto del principio de transparencia indicando: «*El principio de transparencia tributaria exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir: con inclusión de los reglamentos, órdenes, circulares, líneas directrices, etcétera, se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en estos mismos como en los funcionarios de la Administración Tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos*»<sup>169</sup>.

Sin embargo, esa amplitud ya mencionada del concepto *transparencia tributaria* hace necesario que distingamos entre dos conceptos que, si bien están relacionados, no hacen referencia puntual a la misma situación. La transparencia fiscal es certeza jurídica para el contribuyente respecto de la normativa tributaria. Mientras que la transparencia de la información tributaria hace referencia a la información tributaria que posee la administración y la posibilidad a su acceso con base en el principio de publicidad y transparencia.

Sobre esta necesaria relación entre la disponibilidad de los datos que de los contribuyentes posee la administración Tributaria y su acceso por parte del público no es pacífica, continuamente sus límites se encuentra sino en un conflicto constante, sí en una continua demarcación de sus fronteras. En todo caso, advierte Sánchez de Diego Fernández de la Riva, este conflicto, que acontece cuando colisionan los principios de la democracia y los derechos fundamentales que garantiza el Estado de derecho, puntualmente «*el ejercicio en busca de la*

---

<sup>168</sup>Smith, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones* (1776). Volumen II, Traducción de J. C. Collado Uriel y A. Mira-Perceval Pastor, Editorial Cambell y Skinner, Barcelona, España, 1988.

<sup>169</sup>Neumark, F. Gertrude, *Principios de la imposición*, Instituto de Estudios Fiscales, 1974, Madrid, España, p. 406.



*transparencia de la gestión pública, pone sobre la mesa el derecho de todo ciudadano de participar, dentro de un contexto democrático, de los actos de Gobierno»<sup>170</sup>. Pero el derecho de dicho ciudadano debe coexistir con otros derechos que se reconocen como fundamentales. Para nuestro caso la transparencia parte del presupuesto de que todo actuar e información de la Administración es público, pero existen excepciones a dicho principio, excepciones dentro de las cuales se ubica el *secreto tributario*.*

*«Los principios de democracia y de Estado de derecho fijan los límites entre los que se sitúa una administración transparente. La posible contradicción y conflicto entre ambos principios se vislumbra y atempera a través del principio de transparencia, que dispone de elementos de ambos que deben ser ponderados, de la misma forma que se percibe esa ponderación entre el derecho fundamental de acceso a la información, un derecho de participación política del ciudadano en la esfera de un Estado democrático, y el derecho fundamental de protección de datos, un derecho de libertad del ciudadano propio de un Estado de derecho»<sup>171</sup>.*

Sin embargo, la publicidad y la transparencia son principios que no pueden asumirse como absolutos. El *secreto tributario* al ser, puntualmente, una excepción a la generalidad de la publicidad asignada como concurrente a los actos y documentos públicos, puede ser también levantado o retirado mediante orden judicial, ello cuando se necesite investigar sobre la comisión de un ilícito que básicamente puede constituir evasión fiscal o lavado de dinero, circunstancias estas y otras, que definitivamente impiden que el Estado cuente con los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines.

Es por eso que la transparencia tributaria ha sido abordada, preferentemente desde una perspectiva económica y financiera más que jurídica. *«Es un hecho que la transparencia tributaria ha sido más tratada y con profundidad en la literatura de*

---

<sup>170</sup>Sánchez de Diego Fernández de la Riva, *Ob. cit.*; pág. 19.

<sup>171</sup>García Macho, *Ob. cit.*; pág. 7.



economía y finanzas, que en la doctrina jurídica. Por la teoría económica sabemos que el sentido de la transparencia fiscal se explica a partir de razones de a) distribución equitativa de la riqueza; b) endeudamiento del Estado y recaudación; manejo de finanzas; c) facilitar trámites y pagos en relación con la inversión extranjera; d) combate al crimen, lavado de dinero e intercambio de información internacional, y e) generar estadísticas y estudios para lograr grandes cambios estructurales»<sup>172</sup>.

Luna Pla y Ríos Granados ahondan más respecto de la transparencia en el ámbito tributario destacándose, para este estudio, la protección de los datos de los contribuyentes: «Sostenemos que la transparencia tributaria también tiene sentido desde el punto de vista jurídico para: i) mejor cumplimiento de los contribuyentes con sus obligaciones fiscales; ii) la verificación de las obligaciones de contribución y las facultades de comprobación; iii) evitar fraudes y conflictos entre contribuyentes; iv) **la protección y garantía de los derechos de los contribuyentes y sus datos personales**; v) la rendición de cuentas de las autoridades hacia los ciudadanos en el ejercicio de sus funciones de recaudación, y vi) como instrumento de cooperación internacional respecto a la atracción de capital, la elusión y evasión de contribuciones»<sup>173</sup>.

Derivamos entonces que la transparencia de la información tributaria va más encaminada a transparentar la gestión del ingreso y gasto público. Excepcionalmente, y de manera restringida dentro de una investigación judicial, la transparencia implicará el levantamiento del *secreto tributario*. «La transparencia tributaria ayuda a asegurar que los actores gubernamentales no mal-utilicen sus poderes, pues un Gobierno que es libre de operar en secreto es libre de hacer tanto cosas buenas como malas sin el temor de que los votantes le reprochen»<sup>174</sup>.

«La transparencia tributaria no debe solamente ser vista como un

---

<sup>172</sup>Luna Pla y Ríos Granados, **Ob. cit.**; pág. 149.

<sup>173</sup>*Ibíd.*

<sup>174</sup>*Ibíd.*, pág. 152.



*mecanismo para difundir información disponible, puesto que uno de sus objetivos teóricos es aumentar el bienestar social. Se concede sin embargo que existen asuntos en los que el Estado debe trabajar en secreto (como en la seguridad nacional) y que pudiera haber situaciones donde los intereses públicos en favor de la transparencia sean superados por los del secreto. La secrecía también podría ayudar a proteger el derecho a la vida privada de los contribuyentes. Revelar todos los pagos de impuesto podría afectar la privacidad personal financiera de los contribuyentes y poner en riesgo su seguridad personal».*

Finalmente esta relación entre *información tributaria-transparencia-secreto tributario* es posible dentro de los sistemas democráticos contemporáneos que han logrado hacerla coherente y, en consecuencia, viable conforme sus valores y principios. Esto lo deja en claro Luna Pla y Ríos Granados, al indicar: «*El secreto tributario debe estar permitido en regímenes democráticos por fines de interés público socialmente autorizados y jurídicamente justificados. Incluso, la transparencia y difusión de las propias razones que sostienen el secreto legitiman y explican públicamente el uso del mismo, dando a conocer en qué casos es posible o no apelarlos bajo criterios predecibles. Empero, el secreto (o sigilo fiscal), junto con la no-transparencia pueden operar tanto en información o datos relativos a personas físicas, como morales*»<sup>175</sup>.

#### **4.4. El secreto tributario frente a la publicidad y transparencia. Ponderación del conflicto.**

Los valores, los principios y los derechos mantienen una constante relación y sus conflictos, al menos los aparentes (antinomias aparentes), son rutinarios. Pero cuando se trata de delimitar la esfera de acción de principios y valores, es común y necesario que se acuda a la ponderación. Como bien inicia señalando Flores «*los conflictos entre los derechos constitucionales deben someterse a la técnica de la **ponderación constitucional**, la cual reconoce que cada derecho*

---

<sup>175</sup>*Ibíd.*, pág. 154.



constitucional tiene un contenido esencial que debe ser respetado. Para esto se parte de la premisa de que no existen derechos absolutos y que deben observarse en relación con otros derechos y principios constitucionales»<sup>176</sup>. Lo que la abogada peruana evidencia es la continua relación y, como consecuencia natural, colisión que se da entre derechos fundamentales en el contexto de su ejercicio dentro de un Estado constitucional de derecho.

El modelo de Estado constitucional de derecho es una etapa superior de Estado de derecho que afirmaba el sometimiento de gobernantes y gobernados a la ley. En el caso del Estado constitucional de derecho se reafirma ese sometimiento a la ley, entendiéndose a la Constitución como su máxima expresión que emerge de la voluntad soberana del pueblo. Es en este modelo de Estado en que la ponderación tiene cabida y que se pueden hacer coexistir derechos fundamentales en pugna.

Carbonell explica que: «La ponderación es un método para la resolución de cierto tipo de antinomias o contradicciones normativas. Desde luego, no de todas: no de aquellas que puedan resolverse mediante alguno de los criterios al uso, jerárquico, cronológico o de especialidad»<sup>177</sup>. Si bien la ponderación implica, para usar un término de Alexy<sup>178</sup>, la optimización de los derechos o principios en conflicto para un caso concreto. Finalmente, uno de estos, cuya optimización beneficie mayormente a la vigencia del catálogo de derechos fundamentales, prevalecerá, sin que ello implique la subcategorización del derecho no potenciado,

---

<sup>176</sup>F. Flores, **Reflexiones sobre la vulneración a la reserva tributaria mediante el ejercicio de la facultad de fiscalización**, Blog de la Revista de Advocatus del Perú (25 de mayo de 2013). Recuperado de: <http://www.revistaadvocatus.com/blog/2012/derecho-administrativo/reflexiones-sobre-la-vulneracion-a-la-reserva-tributaria-mediante-el-ejercicio-de-la-facultad-de-fiscalizacion>

<sup>177</sup> L. Prieto Sanchís, **Neoconstitucionalismo y ponderación judicial**. En: M. Carbonell, **Neoconstitucionalismo (s)**, Editorial Trotta, Tercera edición, 2006, México, pág. 137.

<sup>178</sup> Para Alexy la ponderación es «la optimización relativa a principios contrapuestos». P. Andrés Ibáñez y R. Alexy, **Jueces y ponderación argumentativa**, Instituto de Investigaciones Jurídicas/UNAM, 2006, México, pág. 1.



el cual no pierde su carácter de fundamental y cuyo papel asignado en el caso concreto, en consecuencia, no puede formar precedente ni línea jurisprudencial.

*«En la ponderación, en efecto, hay siempre razones en pugna, intereses o bienes en conflicto, en suma, normas que nos suministran justificaciones diferentes a la hora de adoptar una decisión. Ciertamente, en el mundo del Derecho el resultado de la ponderación no ha de ser necesariamente el equilibrio entre tales intereses, razones o normas; al contrario, lo habitual es que la ponderación desemboque en el triunfo de alguno de ellos en el caso concreto»<sup>179</sup>.*

Para optimizar uno de los derechos o principios en conflicto es necesario hacerlo con base en el principio de proporcionalidad que permite interpretar contextualmente el conflicto y así optimizar el que mejor se ajuste a la realización de los derechos y principios en general.

Esto lo confirma Baldassare al indicar que la argumentación en estos casos consta de dos niveles, la adscripción o subsunción y la adscripción definitiva, tras aplicar el principio de proporcionalidad: *«La teoría del principio de proporcionalidad interpreta a los derechos fundamentales en el marco del sistema constitucional, es decir, en sus relaciones con otros bienes y derechos. Por el contrario, la teoría interna se basa en la observación de los derechos como entidades aisladas, de las cuales se espera conocer sus contornos verdaderos. Mientras la teoría interna auspicia un razonamiento monotónico, en donde para la decisión solo cuenta lo que se derive del derecho fundamental intervenido, la teoría externa presupone un razonamiento no monotónico, en el cual para la sentencia no solo cuentan las razones derivadas del derecho intervenido, sino todas aquellas que se desprendan de otros derechos y bienes relevantes desde la perspectiva del problema jurídico del caso concreto»<sup>180</sup>.*

---

<sup>179</sup>Prieto Sanchís, *Ob. cit.* En: Carbonell, *Ob. cit.*; pág. 137.

<sup>180</sup> Citado por: C. Bernal Pulido, *El neoconstitucionalismo a debate*, Serie: Temas de Derecho público, No. 76, Universidad Externado de Colombia, 2008, Colombia, pág. 53.



Como ya se apuntó *supra*, en el punto relativo al concepto que elaboramos para el término *secreto tributario*, el mismo «*es una institución que establece un régimen de confidencialidad consistente en el uso exclusivo para fines tributarios y deber de sigilo vinculados necesariamente a los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria. Se manifiesta por ello en una tutela instrumental que sirve para conseguir un fin objetivo determinado que es la efectiva protección, guarda, reserva, confidencialidad, de los datos, informes o antecedentes tributarios que genera la relación tributaria entre personas jurídicas individuales, o colectivas, y la Administración Tributaria*».

«*Las afectaciones a la reserva tributaria que están proscritas constitucionalmente serán solo aquellas que quiebren la esfera íntima del individuo, mas no aquellas que, manteniendo el carácter reservado de la información sirvan a fines constitucionalmente legítimos, tales como la colaboración de los contribuyentes en los fines de la Administración Tributaria. Es importante tener en cuenta que uno de los principales límites a la reserva tributaria es que se exceptúa de dicho carácter en situaciones en que se evidencia un interés público superior que justifique que dicha reserva sea levantada, permitiéndose a determinados sujetos acceder a la información por ella protegida para un fin concreto y específico*»<sup>181</sup>.

Concluimos evidenciando que los ejercicios de ponderación en nada restan a la naturaleza del *secreto tributario*. Por lo contrario, permiten que este, como derecho fundamental, pueda coexistir con otros derechos de igual jerarquía. El principio de publicidad y de transparencia puede, y necesariamente debe, coexistir con el *secreto tributario*. No puede ser de otra forma dentro del contexto del Estado constitucional de derecho contemporáneo. El acceso a los datos tributarios, todos estos protegidos por el *secreto tributario* o *reserva tributaria* tiene

---

<sup>181</sup>El Tribunal Constitucional de Perú, en la Sentencia recaída en el Expediente N° 2727-2002-AA/TC señaló que «*el deber de contribuir con los gastos públicos, constituye un principio constitucional implícito de nuestro Estado democrático de derecho*».

que pasar por el tamiz de una orden judicial y la obligación de reserva acompañará a los datos, obligando a las personas y/o instituciones bajo cuya custodia y prudente uso se encomienden.



El *secreto tributario* no es una cláusula de reserva que avale impunidad en la posible comisión de ilícitos tributarios. Lo que sí resulta ser el *secreto tributario* es la concreción económica del derecho a la intimidad en materia tributaria. Es una institución que establece un régimen de confidencialidad que delimita el uso y destino exclusivo que se hará y dará a los datos tributarios, pues estos son datos bajo el entendido de que solamente se hará uso de ellos para fines tributarios. Esto les brinda certeza jurídica a los contribuyentes y permite que se desarrolle armónicamente la relación tributaria.

## CONCLUSIONES



- El secreto tributario es una institución que establece un régimen de confidencialidad consistente en el uso exclusivo para fines tributarios y deber de sigilo vinculados necesariamente a los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria. Se manifiesta por ello en una tutela instrumental que sirve para conseguir un fin determinado, que es la efectiva protección, guarda, reserva y confidencialidad de los datos, informes o antecedentes, que genera la relación tributaria entre personas jurídicas individuales o colectivas, y la Administración Tributaria.
- El secreto tributario encuentra su fundamento en los derechos reconocidos a los contribuyentes en la Constitución Política de la República (particularmente resulta ser la concreción económica del derecho a la intimidad), en razón de ellos adquiere una naturaleza instrumental, constituyéndose en una garantía para el contribuyente. Al no ser absoluto, excepcionalmente, permite la cesión o comunicación de datos sensibles a terceros (como en los casos de procesos judiciales) cuando así lo prevea la norma o medie autorización judicial (resolución o sentencia).
- El principio de publicidad y de transparencia necesariamente debe coexistir con el secreto tributario dentro del contexto del Estado constitucional de derecho contemporáneo. Así, el acceso, publicidad y transparencia de los datos tributarios tiene que estar regulado normativamente y, en su caso, estar basado en orden judicial, vinculando también la obligación de reserva a las personas y/o instituciones bajo cuya custodia y prudente uso se encomienden.
- Por medio de la investigación desarrollada se logró comprobar la hipótesis planteada, concluyendo que el secreto tributario es un derecho

del contribuyente que emerge de otros derechos taxativamente reconocidos, como lo son los derechos a la intimidad y la seguridad jurídica. En razón de ello el secreto tributario se configura como una garantía para el contribuyente de que solo, de manera excepcional, para casos específicamente contemplados en la normativa estatal y/o convencional, la información tributaria podrá ser compartida en lo que resulte absolutamente necesario para los fines de la publicidad y transparencia propios de los Estados de derecho contemporáneos y de la comunidad internacional.



## BIBLIOGRAFÍA



### Libros

- Alessi, Renato y Gaetano Stammati. **Instituciones de Derecho tributario**. Editorial Utet, 1965. Torino, Italia.
- Alonso González, Luis Manuel. **La reforma de la Ley General Tributaria**. Editorial Cedecs, 1995. Barcelona, España.
- Andrés Ibáñez, Perfecto y Robert Alexy. **Jueces y ponderación argumentativa**. Instituto de Investigaciones Jurídicas/UNAM, 2006. México.
- Aristóteles. **Moral a Nicómaco**. Introducción a cargo de L. Castro Nogueira. Editorial Espasa Calpe, Novena edición, 1996. España.
- Artola, Miguel. **Constitucionalismo en la historia**. Barcelona, Editorial Crítica, 2005. España.
- Atxabal Rada, Alberto. **Derecho financiero y tributario. Parte general**, Editorial de la Universidad de Deusto, 2008. Bilbao, España.
- Carbonell, Miguel (Coordinador). **Neoconstitucionalismo (s)**. Editorial Trotta, Tercera edición, 2006. México.
- Carvalho, Paulo de Barros. **Curso de Derecho tributario**. Editorial Marcial Pons, 2007. Madrid, España.
- Calderón Carrero, José Manuel. **El derecho de los contribuyentes al secreto tributario. Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales**. Editorial Netbiblo, 2009. La Coruña, España.
- Collado Yurrita, Miguel Ángel (Director) y Gracia María Luchena Mozo (Coordinadora). **Derecho financiero y tributario. Parte general**, Editorial Atelier, 2009. Barcelona, España.
- Crespi, Alberto. **La tutela penal del secreto**. Editorial Palermo, Segunda edición, 1972. Italia.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. **Principios de Derecho tributario**. Editorial Limusa-Noriega, 2000. México.
- De La Garza, Sergio Franciso. **Derecho financiero mexicano**. Editorial Porrúa, Tercera edición. 1986. México.
- Dorantes Tamayo, Luis Alfonso. **Filosofía del Derecho**. Editorial Oxford, 2000. México.
- Escribano López, Francisco. **Acceso judicial a datos en poder de la Administración Tributaria**. Quincena Fiscal, 1998. Madrid, España.

Fraga, Gabino. **Derecho administrativo**. Editorial Porrúa, Trigésimo sexta edición, 1997. México.

Fratti Brán, Giovanni. **El poder fiscal del Estado y su limitación a través del tributo como fuente exclusiva de ingreso público**. Universidad Francisco Marroquín, Facultad de Derecho, 2000. Guatemala.

García Bueno, Marco César. **El principio de capacidad contributiva a la luz de las principales aportaciones doctrinales en Italia, España y México**. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 2002. México.

García Macho, Ricardo (Editor). **Derecho administrativo de la información y administración transparente**. Editorial Marcial Pons, 2010. Madrid, España.

García Máynez, Eduardo. **Filosofía del Derecho**. Editorial Porrúa, Quinceava edición, 2005. México.

Giuliani Fonrouge, Carlos M. **Derecho financiero**. Volumen I. Editorial Depalma, Segunda edición, 1970. Buenos Aires, Argentina.

Hensel, Albert. **Derecho tributario**. Traducción y estudio preliminar por Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Editorial Marcial Pons, 2005. Madrid, España.

Islas y Magallanes, Olga. **Delito de revelación de secretos**. Editorial Talleres Gráficos de la Nación, 1962. México.

Jellinek, George. **La Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano**. Traducción y estudio preliminar a cargo de Antonio Posada, con estudio introductorio de Miguel Carbonell. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM), 2000. México.

Jenkins, Glenn P. **Tecnología de la información e innovación en la Administración Tributaria**. Editorial IEF, 1996. Madrid, España.

López Conde, Dora Consuelo. **La importancia de la educación tributaria de los comerciantes**. Universidad Mariano Gálvez, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Contaduría Pública y Auditoría, 2007. Guatemala.

López Martínez, Juan. **Los deberes de información tributaria**. Editorial Marcial Pons, 1992. Madrid, España.

Lucas Durán, Manuel. **Datos tributarios: acceso y confidencialidad**. Editorial Lex Nova, 1998. Valladolid, España.

Luna Pla, Issa y Gabriela Ríos Granados. **Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal. Desafíos en México**. Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto Federal de Acceso a la



Información y Protección de Datos. Editorial Impresión y Comunicación Gráfica, 2010. México.



Monterroso de Morales, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero. Parte II. Derecho tributario.** Tercera edición. Editorial Comunicación Gráfica, 2004. Guatemala, Guatemala.

Pacheco, Máximo. **Teoría del Derecho.** Editorial Jurídica de Chile, Cuarta edición, 1990. Chile.

Pacheco Pulido, Guillermo. **El secreto en la vida jurídica, bancario, notarial, servidores públicos, religioso, información privilegiada.** Editorial Porrúa, 1996. México.

Paulick, Heinz. **La ordenanza tributaria de la República Federal Alemana. Su función y significado para el Derecho tributario.** Editorial IEF, 1980. Madrid, España.

Paolinelli Monti, Ítalo. **Contrato y tributación.** Editorial Edeval, Segunda edición, 1984. Chile.

Pérez Royo, Fernando. **Derecho financiero y tributario. Parte general.** Vigésima edición. Editorial Civitas, 2010. Sevilla, España.

Quiroga Lavié, Humberto. **Lecciones de Derecho constitucional.** Editorial Depalma, 1995. Buenos Aires, Argentina.

Robles Moreno, Carmen del Pilar, Ruiz De Castilla Ponce De León, Francisco Javier, Villanueva Gutiérrez, Walker, y Bravo Cucci, Jorge Antonio. **Código Tributario: doctrina y comentarios.** Pacífico editores, Segunda edición, 2009. Lima, Perú.

Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal.** Editorial Harla, Cuarta edición, 1996 México.

Ruíz García, José Ramón. **Secreto bancario y hacienda pública.** Editorial Civitas, 1988. Madrid, España.

Sánchez Gómez, Narciso. **Derecho fiscal mexicano.** Editorial Porrúa, Séptima edición, 2009. México.

Sánchez Serrano, Luis. **Comentarios a las leyes financieras y tributarias.** Editorial Edersa, 1987. Madrid, España.

Tanzi, Vito. **Hacienda pública de los países en vías de desarrollo.** Instituto de Estudios Fiscales, 1996. Madrid, España.

Tipke, Klaus. **Die steuerrechtsordnung** (El ordenamiento jurídico tributario). Tomo I. Editorial Otto Schmidt, 1993. Colonia.



Uckmar, Víctor (Coordinador). **Curso de Derecho tributario Internacional**. Editorial Temis, 2009. Bogotá, Colombia.

Vanoni, Ezio. **Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias**. Instituto de Estudios Fiscales, 2003. Roma, Italia.

Villegas Lara, René Arturo. **Temas de introducción al estudio del Derecho y de teoría general del Derecho**. F&G Editores, Tercera edición, 2002. Guatemala.

Vitale, Ermanno. **Defenderse del poder**. Colección Estructuras y Procesos. Serie Derecho. Editorial Trotta, 2012. Madrid, España.

## Revistas

Bernal Pulido, Carlos. **El neoconstitucionalismo a debate**. Serie: *Temas de Derecho público*, No. 76. Universidad Externado de Colombia, 2008. Colombia.

Delpiazzo, Carlos E. **Transparencia en la contratación administrativa**, Revista **Liber Amicorum** Discipulorumque. Fondo de Cultura Universitaria, 2005. Uruguay.

Martín Delgado, José María. **Los principios de capacidad económica e igualdad en la Constitución española de 1978**. Hacienda Pública Española, Revista No. 60. (s.e.), 1979. Madrid, España.

Rodríguez Bereijo, Álvaro. **Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española**. Revista Española de Derecho financiero, No. 100, 1998. Madrid, España.

## Diccionarios

Abbagnano, Nicola. **Diccionario de filosofía**. Actualizado y aumentado por Giovanni Fornero. Cuarta edición en español. Fondo de Cultura Económica, 2004. México.

D'angelo Rodríguez, Aníbal. **Diccionario político**. Editorial Claridad, 2004. Buenos Aires, Argentina.

Moliner, María. **Diccionario de uso del español**. Tomo j-z. Editorial Gredos, Tercera edición, 2007. Madrid, España.

Ossorio, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**. Editorial Heliasta, 1981. Buenos Aires, Argentina.

Real Academia Española. **Diccionario de la lengua española**. Vigésima segunda edición, 2001. (11 de diciembre de 2012). Recuperado de <http://lema.rae.es/drae/>

Ribó Durán, Luis. **Diccionario de Derecho**. Editorial Bosch, Cuarta edición, 2012. Barcelona, España.

Richter, Marcelo Pablo Ernesto. **Diccionario de Derecho constitucional**. (s.e.), Segunda edición, 2009. Guatemala.

Villa-Real Molina, Ricardo y Miguel Ángel Del Arco Torres. **Diccionario de términos jurídicos**. Editorial Comares, 2006. Granada, España.

## Leyes

Asamblea Nacional Constituyente. **Constitución Política de la República de Guatemala. Guatemala, 1985. Y sus reformas de 1993.**

Asamblea General de las Naciones Unidas. **Declaración Universal de Derechos Humanos**. Francia, diciembre 10 de 1948.

Castillo González, Jorge Mario. **Constitución Política de la República de Guatemala. Comentarios, explicaciones, interpretación jurídica, documentos de apoyo, opiniones y sentencias de la Corte de Constitucionalidad**. Editorial Impresiones Gráficas, Décimo quinta edición, 2003. Guatemala.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Digesto constitucional**. Corte de Constitucionalidad (disco compacto), 2000. Guatemala.

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Gacetas Jurisprudenciales**: Nos. 1, 24, 27, 37, 41, 45, 54 y 90.

Congreso de la República de Guatemala. Decreto 2-70. **Código de Comercio**. Y sus reformas.

Congreso de la República de Guatemala. Decreto 17-73. **Código Penal**. Y sus reformas.

Congreso de la República de Guatemala. Decreto 6-91. **Código Tributario**. Y sus reformas.

Congreso de la República de Guatemala. Decreto 57-2008. **Ley de Acceso a la Información Pública**.

Jefe del Gobierno de la República de Guatemala. Decreto Ley 107. **Código Procesal Civil y Mercantil**. Y sus reformas.



Organización de Estados Americanos. **Convención Americana sobre Derechos Humanos**, San José, Costa Rica, noviembre 22 de 1969. Aprobada mediante Decreto número 6-78 del Congreso de la República de Guatemala, 1978.



Tribunal Constitucional de España. Sentencia 255 del año 2004 y Sentencia 10 del año 2005.

Tribunal Supremo de España. Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sentencia del 21 de octubre de 2000.

## Fuentes electrónicas

Alva Matteucci, Mario. **¿Es posible que se levante la reserva tributaria si un auditor interno de una municipalidad lo solicita?** (02 de enero de 2013). Recuperado de: <http://blog.pucp.edu.pe/item/96963/es-posible-que-se-levante-la-reserva-tributaria-si-un-auditor-interno-de-una-municipalidad-lo-solicita>

Basterra, Marcela I. **El derecho fundamental de acceso a la información pública**. Revista Díkaion. Año 21. Número 16. Colombia: Universidad de la Sabana, 2007, (31 de mayo de 2013). Recuperado de: [dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2562429.pdf](http://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/2562429.pdf)

Corte de Constitucionalidad de Guatemala. **Compendio de Gacetas Jurisprudenciales (1986-2010)**. Guatemala: Disco compacto, 2010.

Esparza Ortíz, Mario Alberto. **La potestad tributaria en el régimen federal mexicano frente al poder financiero autonómico español**. Suprema Corte de Justicia de la Nación, Estados Unidos Mexicanos (02 de noviembre de 2012). Recuperado de: [http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/14/Becarios\\_014.pdf](http://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/14/Becarios_014.pdf)

Fernández Ruíz, Jorge. **El poder y sus tipos**. México: Editorial Universidad Autónoma de México (01 de octubre de 2012). Recuperado de: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/boletin/cont/81/art/art3.pdf>

Flores, Fiorella. **Reflexiones sobre la vulneración a la reserva tributaria mediante el ejercicio de la facultad de fiscalización**. Blog de la Revista de Advocatus del Perú (25 de mayo de 2013). Recuperado de: <http://www.revistaadvocatus.com/blog/2012/derecho-administrativo/reflexiones-sobre-la-vulneracion-a-la-reserva-tributaria-mediante-el-ejercicio-de-la-facultad-de-fiscalizacion>

García Novoa, César. **Aplicación de los tributos y seguridad jurídica** (08 de septiembre de 2017). Recuperado de: <http://igderechotributario.com/wp-content/uploads/2015/01/Seguridad-Jur%3%ADdica-Dr-Garc%3%ADa-Novoa-seguridad-jurc3addica1.pdf>



- González Rubio, Alonso. **Derecho a la intimidad y reserva tributaria. A propósito de las recientes modificaciones al Código Tributario** (02 de enero de 2013). Recuperado de: [http://www.cda.org.pe/cda/index.php?option=com\\_docman&task=doc\\_view&gid=30&Itemid=7](http://www.cda.org.pe/cda/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=30&Itemid=7)
- Iribarra, Joanna. **Nociones previas sobre el poder tributario.** (01 de noviembre de 2012). Recuperado de: [http://www.wikilearning.com/apuntes/nociones\\_previas\\_sobre\\_derecho\\_tributario/22966-1](http://www.wikilearning.com/apuntes/nociones_previas_sobre_derecho_tributario/22966-1)
- Moreno Ortiz, Luis Javier. **El principio de transparencia y el derecho fundamental de acceso a la información pública.** (25 de junio de 2013). Recuperado de: [http://www.usergioarboleda.edu.co/derecho/literatura%20gris/principio\\_transparencia\\_derecho\\_acceso\\_informacion\\_publica.pdf](http://www.usergioarboleda.edu.co/derecho/literatura%20gris/principio_transparencia_derecho_acceso_informacion_publica.pdf)
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos. **Garantizando la confidencialidad. Guía de la OCDE sobre la protección de la información objeto de intercambio con fines fiscales.** (29 de mayo de 2013). Recuperado de: [http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Keeping%20it%20safe\\_ES\\_FINAL\\_text%20and%20cover\\_WEB.pdf](http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Keeping%20it%20safe_ES_FINAL_text%20and%20cover_WEB.pdf)
- Peris García, Purificación. **Derecho financiero y tributario.** Universidad de Valencia, España. (05 de noviembre de 2012). Recuperado de: <http://ocw.uv.es/ciencias-sociales-y-juridicas/derecho-financiero-y-tributario-i/leccion8df.pdf>
- Perez Unzueta, Karla Maciel. **Las excepciones a la reserva tributaria**(02 de enero de 2013). Recuperado de: <http://www.amag.edu.pe/webestafeta2/index.asp?action=read&idart=665&warproom=articles>
- Ramírez Irías, Lester. **Acceso a la información pública: el principio es la publicidad y el secreto la excepción.** (27 de mayo de 2013). Recuperado de: [http://biblioteca.icap.ac.cr/rcap/56\\_57/lester\\_ramirez.pdf](http://biblioteca.icap.ac.cr/rcap/56_57/lester_ramirez.pdf)
- Revoredo Palacios, Abel. **La reserva tributaria.** Publicado el 26 de diciembre de 2007, (31 de mayo de 2013) Recuperado de: <http://derechogeneral.blogspot.com/2007/12/la-reserva-tributaria.html>
- Sánchez de Diego Fernández de la Riva, Manuel. **El derecho de acceso a la información pública** (Coordinador), (25 de mayo de 2013). Recuperado de: [http://prints.ucm.es/8946/1/MANUEL\\_SANCHEZ\\_DER\\_ACCESO\\_V14\\_2.pdf](http://prints.ucm.es/8946/1/MANUEL_SANCHEZ_DER_ACCESO_V14_2.pdf)
- Tondini, Bruno M. **El intercambio de información entre administraciones tributarias,** (29 de mayo de 2013) Recuperado de: [http://www.aef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/8d93743871a85f7803256d58007e8128/\\$FILE/Doctrina0503.pdf](http://www.aef.org.ar/websam/aaef/aaefportal.nsf/265a97b73b9fce7503256d59000565f6/8d93743871a85f7803256d58007e8128/$FILE/Doctrina0503.pdf)

Tribunal Constitucional de España, **Boletín Oficial del Estado (BOE)** (2 de enero de 2013). Recuperado de: <http://www.tribunalconstitucional.es/es/jurisprudencia/Paginas/UltimasSentencias.aspx>

Wikipedia. Término: **Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico**. (20 de mayo de 2013) Recuperado de: [https://es.wikipedia.org/wiki/Organizaci%C3%B3n\\_para\\_la\\_Cooperaci%C3%B3n\\_y\\_el\\_Desarrollo\\_Econ%C3%B3mico](https://es.wikipedia.org/wiki/Organizaci%C3%B3n_para_la_Cooperaci%C3%B3n_y_el_Desarrollo_Econ%C3%B3mico)

Término: **Convenio de doble imposición**. (29 de mayo de 2013). Recuperado de: [http://es.wikipedia.org/wiki/Convenio\\_de\\_doble\\_imposici%C3%B3n](http://es.wikipedia.org/wiki/Convenio_de_doble_imposici%C3%B3n)

Zambrano Torres, Alex R. **Los principios del Derecho tributario** (25 de mayo de 2013). Recuperado de: <http://alexzambrano.webnode.es/products/principios-del-derecho-tributario/>

Zak, Pablo. **El principio de transparencia en la Administración Pública**. (11 de noviembre de 2012). Recuperado de: <http://www.zak-icg.com/admin/material/archdestacado2.pdf>

