

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**DETERMINAR LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO *NON BIS IN IDEM* EN LOS  
DELITOS DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA**

**LUIS ALEJANDRO GIL CHACÓN**

**GUATEMALA, AGOSTO DE 2023**

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**DETERMINAR LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO *NON BIS IN IDEM* EN LOS  
DELITOS DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA**

TESIS

Presentada a la honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**LUIS ALEJANDRO GIL CHACÓN**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADO Y NOTARIO**

**Guatemala, agosto de 2023**

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

DECANO:	M.Sc.	Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL I:	Licda.	Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL II:	Lic.	Rodolfo Barahona Jácome
VOCAL III:	Lic.	Helmer Rolando Reyes García
VOCAL IV:	Br.	Javier Eduardo Sarmiento Cabrera
VOCAL V:	Br.	Gustavo Adolfo Oroxom Aguilar
SECRETARIO:	Licda.	Evelyn Johanna Chevez Juárez

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

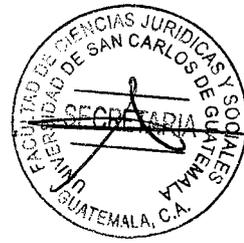
**Primera Fase:**

Presidente:	Lic.	Álvaro Hugo Salguero Lemus
Vocal:	Lic.	Jonathan Josué García
Secretario:	Licda.	Sandra Celeste Guevara Franco

**Segunda Fase:**

Presidente:	Licda.	Lilian Claudia Johana Andrade Escobar
Vocal:	Licda.	Sara Elizabeth Castro Álvarez
Secretario:	Licda.	Roxana Elizabeth Alarcón Monzón

**RAZÓN:** “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, 23 de octubre de 2019.**

Atentamente pase al (a) Profesional, SANDRA PATRICIA SALAZAR ALVAREZ  
 \_\_\_\_\_, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante  
LUIS ALEJANDRO GIL CHACÓN, con carné 201402130,  
 intitulado DETERMINAR LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO NO BIS IN IDEM EN LOS DELITOS DE  
DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.

Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, la conclusión discursiva, y la bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.



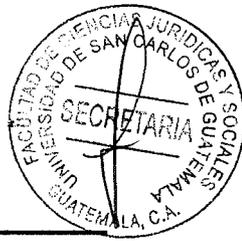
**LIC. ROBERTO FREDY ORELLANA MARTÍNEZ**  
**Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis**

Fecha de recepción 6 10 1 2020

Asesor(a)  
 (Firma y Sello)  
*Sandra Patricia Salazar Álvarez*  
 Abogada y Notaria



*Licenciada Sandra Patricia Salazar Álvarez*  
*Casa 30, Manzana 5, Condominio El Prado, Zona 6, Villa Nueva.*  
*Teléfono 4949-4675*  
*Villa Nueva, Guatemala.*



**Guatemala, 23 de enero de 2022**

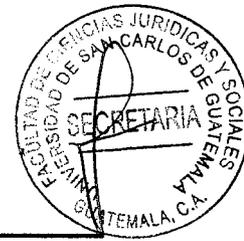
**Jefatura de la Unidad de Tesis**  
**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**  
**Universidad de San Carlos de Guatemala**



**Apreciable Jefatura de la Unidad de Tesis**

Atentamente, me dirijo a usted, para hacer de su conocimiento que he cumplido con la función de ASESOR de tesis del bachiller **LUIS ALEJANDRO GIL CHACÓN**, quien se identifica con el **Número de Carné: 2014-02130**, quien realizó el trabajo de tesis intitulado **“DETERMINAR LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO *NON BIS IN IDEM* EN LOS DELITOS DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA”**, por lo que me complace manifestarle lo siguiente:

- a) Considerando que el tema investigado contiene elementos científicos, debido a que el tema abordado se refiere a la necesidad de analizar la aplicación del principio *Non bis in ídem* al momento en que se resuelven delitos Tributarios en la República de Guatemala.
- b) La metodología cumple con los pasos necesarios en la deducción, como técnicas principales de investigaciones se utilizaron la bibliografía, investigación de campo, métodos de investigación deductiva y comparativa.
- c) La redacción de la tesis es clara, concisa y explicativa, habiendo empleado un lenguaje técnico y comprensible para el lector, asimismo, hizo uso de las reglas ortográficas de la Real Academia Española.
- d) El informe final de tesis es una gran contribución científica para la sociedad y para la legislación guatemalteca; puesto que es un tema muy importante que no ha sido investigado suficientemente. En todo caso puede servir como material de consulta para futuras investigaciones.
- e) Las conclusiones y recomendaciones son congruentes con el contenido del



trabajo de tesis, ya que son aporte al conocimiento del estudio del derecho.

- f) La bibliografía empleada fue la adecuada al tema, en virtud que se consultaron exposiciones temáticas tanto de los autores nacionales como extranjeros.
- g) El bachiller aceptó todas las sugerencias que le hice y realizo las correcciones necesarias para una mejor comprensión del tema como lo es el título de la presente tesis, el cual fue modificado de “**DETERMINAR LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO NO BIS IN IDEM EN LOS DELITOS DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA**” al título “**DETERMINAR LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM EN LOS DELITOS DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA**” esto a razón de un error gramatical en el título; en todo caso, respeté sus opiniones y los aportes que planteó.
- h) Declaro expresamente que no tengo ningún vínculo de consanguinidad o afinidad con el bachiller **LUIS ALEJANDRO GIL CHACÓN**.

En mi calidad de Asesor y de conformidad con lo que establece el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, emito **DICTAMEN FAVORABLE** estimando que el trabajo de tesis cumplió con todos los requisitos establecidos en el normativo respetivo a efecto que se continúe el trámite.

Atentamente,

**Licda. Sandra Patricia Salazar Álvarez**  
**ASESOR DE TESIS**  
**Colegiado No. 13576**

*Sandra Patricia Salazar Alvarez*  
Abogada y Notaria



**USAC**  
**TRICENTENARIA**

Universidad de San Carlos de Guatemala



Guatemala, 13 de marzo de 2023

Jefatura de Unidad Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala



Respetuosamente a usted informo que procedí a revisar la tesis del bachiller, LUIS ALEJANDRO GIL CHACÓN, la cual se titula: **DETERMINAR LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO *NON BIS IN IDEM* EN LOS DELITOS DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA.**

Le recomendé al bachiller, algunos cambios en la forma, estilo, gramática y redacción de la tesis, por lo que habiendo cumplido con los mismos, emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que se le otorgue la correspondiente orden de impresión.

**“ID Y ENSEÑAD A TODOS”**

Lic. Fernando Xelop Manuel  
Consejero Docente de Redacción y Estilo

**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**

Edificio S-7, Ciudad Universitaria Zona 12 – Guatemala, Guatemala





Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Ciudad de Guatemala, dos de junio de dos mil veintitrés.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante LUIS ALEJANDRO GIL CHACÓN, titulado DETERMINAR LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO NON BIS IN IDEM EN LOS DELITOS DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

CEHR/SAQO

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
 FAC. DE C.C. J.J. Y S.S.  
 UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS  
 GUATEMALA, C. A.

FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES  
 UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
 DECANO  
 GUATEMALA, C. A.





## DEDICATORIA:

- A DIOS:** Creador de todo lo que existe en el Universo, el centro de mi fe y fortaleza, de quien obtengo significado, propósito y paz. Gracias por salvarme, protegerme, ayudarme e iluminarme con inteligencia para culminar esto con éxito.
- A MIS PADRES:** Por su amor, consejos y apoyo incondicional que forjaron en mí una persona con valores y principios sólidos que el día de hoy reciben recompensa. Por sus sacrificios y ser los regalos más grandes que Dios me dio.
- A MI HERMANO:** Por su ejemplo, amistad, valor, fortaleza, aliento y sincero amor, gracias por el tiempo compartido para poder llegar a este sueño alcanzado.
- A MI FAMILIA:** Por el cariño, apoyo y compañía sincera que me demuestran cada día.
- A MIS AMIGOS:** Por ser parte de mi vida, los llevaré siempre en el corazón, gracias por el privilegio de tener siempre su cariño, su compañía y amistad incondicional.
- A LOS CATEDRÁTICOS:** Quienes intercedieron por mí, en mi formación académica y apoyaron en este proyecto de tesis para obtener este grado académico.
- A:** La Tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, por abrirme sus puertas y poder brindarme la oportunidad de cumplir uno de los sueños anhelados de mi proyecto de la vida.
- A:** La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, que con la ayuda de sus catedráticos quienes, con su instrucción y colaboración, me permitieron adquirir los conocimientos necesarios para la culminación de mi carrera.



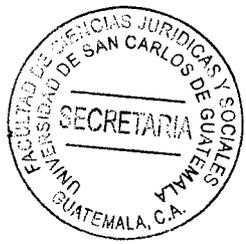
## PRESENTACIÓN

La investigación realizada fue tipo cualitativa, analizando cada uno de los datos con la investigación, con los cuales se llegó a la conclusión y con ello se pretendió probar la hipótesis; en cuanto a la rama de la ciencia del derecho que pertenece la investigación, son las ramas del derecho tributario y derecho penal, específicamente en todas aquellas contravenciones al bien jurídico tutelado de la administración tributaria que tienden a tramitarse en el ámbito penal y el cual se desarrollan los principios tributarios.

La investigación fue desarrollada en el departamento de Guatemala en el periodo histórico comprendido del año 2015 al año 2021, con el cual se pretendió establecer doctrina nacional y extranjera, evolución, así como los criterios que se manejan en los órganos de justicia en Guatemala al momento de suscitarse un litigio de índole tributario.

El objeto de estudio de la investigación era demostrar como la doctrina y los órganos de justicia del Estado de Guatemala desarrollan, interpretan y aplican el principio *non bis in idem* a toda la normativa tributaria penal, especialmente aquellos delitos en los que se contraviene en bien jurídico tutelado de la administración tributaria. Siendo sujetos de estudio el Estado de Guatemala, a través de sus órganos jurisdiccionales, especialmente la Corte de Constitucionalidad, la cual por medio de sus resoluciones, sientan bases que deben ser observadas por los demás órganos de justicia. Siendo también sujeto de estudio todos aquellos juristas en materia, nacional y extranjero; los cuales a través de su doctrina nutren la legislación guatemalteca.

En cuanto al aporte académico de la investigación, se pretende que tanto los abogados como los estudiantes de la facultad de ciencias jurídicas y sociales, comprendan la importancia del estudio, análisis y alcances del derecho tributario al momento de la resolución de delitos en materia; de la misma forma se pretende con la investigación que se tenga concepto y recopilación clara de lo que es el derecho penal y su relación con el derecho tributario, los principios comunes que sustentan a estas ramas del derecho; en especial el desarrollo desde sus orígenes y aplicación del principio *non bis in idem* en la legislación guatemalteca.



## HIPÓTESIS

En Guatemala, se prohíbe la doble persecución aplicado a aquellos delitos que tengan por objeto proteger el régimen tributario guatemalteco, ya que es Estado de Guatemala a través de los órganos jurisdiccionales quien determina que la administración tributaria debe de abstenerse de seguir conociendo e imponer alguna sanción en la vía administrativa, por razones de competencia, para evitar con ello la doble imposición de penas, prevaleciendo así los principios de seguridad jurídica y debido proceso y garantizando que no se extralimite en las facultades reconocidas constitucionalmente, dejando a salvo el cobro de los tributos defraudados.

El tipo de hipótesis usado en la presente investigación fue descriptiva, la cual detalla la posible situación de aplicabilidad del principio *non bis in idem* en la tramitación de aquellos delitos de defraudación tributaria. La representatividad de la muestra obtenida por la doctrina y resoluciones de los órganos jurisdiccionales ocupa más del cincuenta por ciento de la investigación realizada, con lo que se pretende garantizar el estudio y determinación de dicho principio.



## COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS

Para la comprobación de la hipótesis de la presente investigación el método principal utilizado fue el deductivo, ya que permitió a través de la investigación científica dar solución al problema planteado con profundidad y precisión. Así mismo, se utilizó el método analítico, para el estudio de cada uno de los elementos del derecho tributario y del derecho penal, determinando las relaciones que existen en ambas ramas y a través del método comparativo, se citaron diversas legislaciones nacionales y extranjeras; por último, el método sintético permitió determinar la aplicación del principio *non bis in idem* en los delitos de defraudación tributaria.

Las técnicas de investigación usadas en la presente tesis fueron, la documental, a través de la cual se consultaron fuentes bibliográficas y magnéticas que sirvieron para complementar y fundamentar la investigación; el análisis documental junto con la observación histórica, permitieron el estudio de resoluciones, doctrina y legislación comparada.

A través de los métodos y técnicas utilizados en la presente investigación, se concluyó que la hipótesis planteada en el diseño de investigación, es válida, dado que la administración tributaria se abstiene de conocer e imponer sanciones administrativas, de esa manera se evita la doble imposición de penas y se respetan los principios procesales de carácter constitucional, no eximiéndose el sujeto pasivo del pago de los tributos defraudados.



## ÍNDICE

	Pág.
Introducción .....	i

### CAPÍTULO I

1. El derecho penal .....	1
1.1. Definición de derecho .....	5
1.2. Definición de penal .....	7
1.3. Definición de derecho penal.....	8
1.3.1. Desde el punto de vista subjetivo, <i>ius puniendi</i> .....	8
1.3.2. Desde el punto de vista objetivo, <i>ius poenale</i> .....	9
1.4. Historia del derecho penal .....	10
1.5. El derecho penal en relación con derecho constitucional .....	12
1.6. El derecho penal como un derecho humano.....	14

### CAPÍTULO II

2. El derecho tributario .....	17
2.1. Definición del derecho tributario.....	18
2.2. Antecedentes históricos del derecho tributario .....	20
2.2.1. Antecedentes del derecho tributario en Guatemala.....	21
2.3. Autonomía del derecho tributario .....	23
2.4. Fuentes del derecho tributario .....	24
2.5. Regulación del derecho tributario .....	28
2.6. Principios que inspiran el derecho tributario guatemalteco.....	29
2.6.1. Principios generales del derecho .....	30
2.6.2. Principios doctrinarios del derecho tributario .....	31
2.7. Principios constitucionales que inspiran el derecho tributario.....	46
2.7.1. Origen de los principios constitucionales del derecho tributario.....	47
2.7.2. Naturaleza de los principios constitucionales del derecho tributario .....	48
2.7.3. Regulación constitucional de los principios tributarios .....	50

### CAPÍTULO III

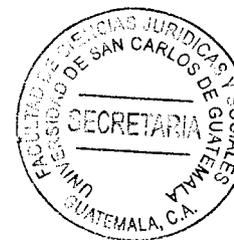
3. Los tributos .....	59
3.1. Origen de los tributos .....	60
3.1.1. Origen de los tributos en Guatemala .....	62
3.2. Características de los tributos .....	63
3.3. El poder tributario .....	65
3.3.1. Clases de poder tributario .....	68
3.3.2. Límites al poder tributario .....	69
3.3.3. Características del poder tributario .....	69
3.3.4. Alcances del poder tributario .....	73
3.4. Clasificación de los tributos .....	73
3.5. Principales tributos en Guatemala .....	74

### CAPÍTULO IV

4. Ilícito tributario .....	81
4.1. Naturaleza jurídica del ilícito tributario .....	82
4.2. Contravención .....	83
4.3. Delito tributario .....	85
4.4. Diferencia entre delito y contravención .....	87
4.5. Derecho comparado sobre el ilícito tributario .....	87
4.6. Regulación legal del ilícito tributario en Guatemala .....	90
4.7. Procedimiento administrativo y judicial para la imposición de sanciones por la comisión de ilícitos tributarios .....	92
4.7.1. El procedimiento administrativo .....	92
4.7.2. El procedimiento judicial .....	93
4.8. Principio <i>non bis in idem</i> en los delitos de defraudación tributaria .....	95
4.8.1. El principio <i>non bis in idem</i> .....	95
4.8.2. Definición .....	96
4.8.3. Naturaleza jurídica del principio <i>non bis in idem</i> .....	97



4.8.4. Evolución histórica del principio <i>non bis in idem</i> .....	98
4.8.5. La cosa juzgada formal y material .....	102
4.8.6. Aplicación del principio <i>non bis in idem</i> en los delitos de defraudación tributaria .....	103
<b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA</b> .....	<b>117</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>119</b>



## INTRODUCCIÓN

El derecho tributario es una ciencia del derecho que sienta sus bases en disposiciones constitucionales. La Constitución Política de la República establece principios que tienen implicación fiscal en diversas disposiciones, dentro de estas se tipifica la prohibición a la doble o múltiple tributación, que es aplicado tanto en el área administrativa y penal, esto último respecto a los delitos tributarios. El presente trabajo de investigación surgió por la necesidad de realizar un análisis jurídico a uno de los principios constitucionales más importantes en el sistema jurídico de Guatemala, esto porque no hay suficiente doctrina y normativa que recopile como los órganos jurisdiccionales aplican el principio *non bis in idem*, refiriéndose este a la prohibición de doble o múltiple tributación; en aquellos procesos que resuelvan delitos de naturaleza tributaria.

El objetivo general fue el siguiente: estudiar y recopilar toda la doctrina nacional y extranjera; así como toda aquella normativa nacional y resoluciones que determinan cual es el sentido que se da al principio constitucional *non bis in idem* en la creación, interpretación y aplicación, especialmente en aquellos delitos de defraudación tributaria. Este fue alcanzado con éxito en virtud que se cuenta con el análisis y comparativa de la doctrina nacional y extranjera, así mismo el estudio jurídico de la legislación comparada. Con la presente investigación, se comprobó la hipótesis basada en que es la administración Tributaria quien debe de abstenerse de seguir conociendo en vía administrativa e imponer alguna sanción, haciendo prevalecer los principios de carácter constitucional, trasladando el asunto a competencia penal quedando a salvo el cobro de los tributos defraudados, no constituyendo esto último la vulneración al principio *non bis in idem*.

La tesis quedó contenido en cuatro capítulos de la siguiente manera: el primero; se refiere al derecho penal, definición, antecedentes históricos, su relación con el derecho constitucional y otras ramas del derecho; el segundo; se aborda el derecho tributario, definición, antecedentes históricos, autonomía frente al derecho financiero, fuentes, regulación en la legislación nacional, principios que inspiran el derecho tributario, principios generales, principios específicos y principios constitucionales; en el tercero; se hace un breve análisis sobre la institución jurídica de los tributos, su origen,



características, el poder tributario y sus clases, clasificación de los tributos y principales tributos aplicados en la legislación guatemalteca; por último en el cuarto; se afronta la institución del ilícito tributario, su naturaleza jurídica, la contravención, el delito tributario y sus diferencias, derecho comparado, y los procedimientos administrativo y judicial en la imposición de sanciones por la comisión de ilícitos tributarios, el principio *non bis in idem*, doctrina e implicación en aquellos delitos tributarios, su definición, naturaleza jurídica, y un análisis jurídico de distintas resoluciones de la Corte de Constitucionalidad. En cuanto a la metodología de la investigación, se utilizaron los siguientes: el analítico para el estudio de las diferentes instituciones jurídicas, establecer sus elementos, principales, funciones y papel fundamental al momento de la resolución de los ilícitos tributarios; el método deductivo por el cual a través de la investigación científica se pudo dar solución al problema planteado con profundidad y precisión; el método comparativo por el cual se estudió la doctrina, legislación nacional y extranjera, teniendo un conocimiento más amplio respecto al problema planteado; método sintético por el cual sirvió para llegar a conclusiones sobre el análisis de aquella doctrina y resoluciones estudiadas; por último se utilizó el método bibliográfico y documental que permitió recopilar y seleccionar adecuadamente el material de referencia. En cuanto a las técnicas, se utilizaron las siguientes: la documental, el análisis documental y observación histórica, estas sirvieron para la obtención de información de fuentes bibliográficas y magnéticas, el estudio de las mismas y determinar cuál es la forma en que se debe resolver en el futuro los conflictos en que se presente el principio mencionado.

Sea de utilidad esta investigación, para determinar cómo se aplica el principio *non bis in idem* en los órganos jurisdiccionales de Guatemala, comparar su aplicación con otras legislaciones y así poder crear un criterio en armonía y lograr sobre todo el fin de justicia a todos los guatemaltecos.



## CAPÍTULO I

### 1. El derecho penal

El ser humano por su naturaleza realiza acciones en forma deliberada y motivada por diversos factores tanto externos como internos, al haberse determinado esto se hizo necesario regular esa conducta humana, a lo cual en sus inicios se denominaban únicamente como normas, sin hacer mención en aquel tiempo sobre normas jurídicas.

Las normas como concepto se entienden en un sentido amplio, ya que existen diversidad de clases, tales como son las normas morales, normas sociales, normas naturales, normas jurídicas, entre otras. De tal manera que se puede entender una norma como aquella directriz que determina la forma de desarrollarse cierta actividad dentro de su contexto y que permite el desarrollo correcto para el cumplimiento de un fin previamente establecido.

Se pudo establecer en que consiste una norma en forma doctrinaria, lo cual se nos define como: “Las normas son reglas que se establecen con el propósito de regular comportamientos para mantener un orden determinado, y son articuladas para establecer las bases de un comportamiento aceptado dentro de una sociedad u organización”<sup>1</sup>.

También encontramos que “Las normas se pueden aplicar en distintos ámbitos de la vida y se espera que sean aceptadas por todos. Existen diferentes tipos, que varían según el ámbito en el cual son aplicadas: normas religiosas, normas jurídicas, normas morales,

---

<sup>1</sup> Raffiño, María Estela. *Concepto.de. Norma*. <https://concepto.de/que-es-norma/>. (Consultado: 22 de abril de 2021).



normas sociales”<sup>2</sup>. En este sentido, se determinó que son las normas de carácter general.

Si bien, se determinó que son las normas en carácter general, se debe establecer respecto a las normas jurídicas como tal, ya que estas son las que regularan la conducta humana, constan en forma escrita, son de conocimiento general y tienen una coercibilidad por parte de un ente superior, llámese Estado. De tal manera que estas normas jurídicas se entienden en forma coloquial como leyes, lo cual es una definición acertada, pero sin abarcar su totalidad.

Se definen a estas normas jurídicas como aquel conjunto de preceptos fundamentales, ordinarios, reglamentarios e individuales que regulan la conducta humana en un territorio determinado, cuyo cumplimiento es obligatorio y coercitivo por el Estado. Si bien esta es una definición muy completa se debe abocar a definiciones por autores y encontramos las siguientes: “Las normas jurídicas son aquellas que regulan el comportamiento de los individuos dentro de una determinada sociedad y son de carácter obligatorio. Una ley es un tipo de norma jurídica que surge ante la necesidad de regular y regir la conducta social. Violar la ley implica sanciones, multas o detenciones”<sup>3</sup>, lo cual se complementa con lo siguiente: “Las leyes son dictadas por la autoridad del país, deben estar presentadas por escrito y deben ser conocidas por todos los miembros de la sociedad. Según el caso, la ley puede prohibir o permitir una determinada conducta y se aplica a todos los miembros por igual, sin excepciones”<sup>4</sup>.

Abocándonos a autores en el ámbito jurídico, las normas se explican de la forma

---

<sup>2</sup> Ibid.

<sup>3</sup> Ibid.

<sup>4</sup> Ibid.



siguiente: “Denominase así a la significación lógica creada según ciertos procedimientos instituidos por una comunidad jurídica y que, como manifestación unificada de la voluntad de ésta (sic), formalmente expresada a través de sus órganos e instancias productoras, regula la conducta humana en un tiempo y un lugar definidos, prescribiendo a los individuos, frente a determinadas circunstancias condicionantes, deberes y facultades, y estableciendo una o más sanciones coactivas para el supuesto de que dichos deberes no sean cumplidos”<sup>5</sup>.

Así mismo encontramos la definición siguiente: “es la disposición legal que regula la conducta de las personas, con carácter atributivo y de cumplimiento obligatorio”<sup>6</sup>.

En el entendido de que es una norma jurídica, la presente investigación se enfoca a estas últimas, pero de carácter penal, que en su conjunto con otros elementos constituyen al derecho penal. Las normas jurídicas penales se entienden coloquialmente por aquellas que regulan las conductas humanas prohibitivas por la ley, así como sus sanciones. Sin embargo, este concepto se queda corto a todo lo que engloba, porque estas normas, no solo aplican a estas conductas, sino que desarrollan la denominada teoría general del delito, comprendiéndose dentro de esto los elementos temporales y espaciales del delito, circunstancias positivas y negativas del delito, entre otras instituciones.

Como tal, las normas jurídicas penales por si solas no constituyen al derecho penal, se necesita de instituciones jurídicas, conocimientos jurídicos determinados, susceptibles de discusión y directrices que sirvan para su creación, interpretación y aplicación. De esta

---

<sup>5</sup> Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**. 1ª ed. Edición electrónica. Pág. 625.

<sup>6</sup> López Aguilar, Santiago. **Introducción al estudio del derecho I**. Pág. 56.



manera se llega a la definición de derecho penal, estableciéndose desde un principio como aquel conjunto de normas jurídicas; ya desarrolladas; doctrinas, instituciones y principios que regulan la parte general y especial del derecho penal.

Las doctrinas, se definen de la siguiente forma: “Conjunto de tesis y opiniones de los tratadistas y estudiosos del derecho que explican y fijan el sentido de las leyes o sugieren soluciones para cuestiones aún no legisladas. Tiene importancia como fuente mediata del Derecho, ya que el prestigio y la autoridad de los destacados juristas influyen a menudo sobre la labor del legislador incluso en la interpretación judicial de los textos vigentes”<sup>7</sup>.

Las instituciones se entienden como figuras jurídicas de carácter esencial dentro de una rama del derecho, creadas a través de tiempo y necesarias para la existencia de este. Si nos referimos a los principios, se definen como aquellas directrices que sirven para la creación, interpretación y aplicación de normas jurídicas.

Por último, el derecho penal en nuestro ordenamiento jurídico se regula en el Código Penal, correspondiente al Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala y otras normas que regulan otros delitos y sustitutivos penales. Entre estos encontramos el Decreto 51-92 del Congreso de la República, Código Procesal Penal y todas sus reformas; el Decreto 58-90 del Congreso de la República, Ley Contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros y sus reformas; el Decreto 22-2008 del Congreso de la República, Ley Contra el Femicidio y Otras Formas de Violencia Contra la Mujer y sus

---

<sup>7</sup> Ossorio, Manuel. **Op. Cit.** Pág. 340.



reformas y sus reformas, entre otras.

### **1.1. Definición de derecho**

Generalmente desde un inicio se considera al derecho como aquel conjunto de normas jurídicas de carácter imperativo, doctrinas, instituciones y principios que regulan la conducta del hombre en un espacio y tiempo determinado. Si bien es una definición básica, se desprenden de la misma distintos elementos que serán objeto de investigación.

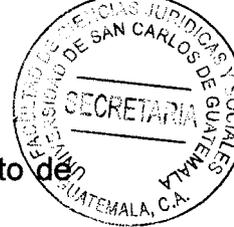
Cabe resaltar que la definición de derecho como tal no es un concepto totalmente unificado, esto derivado de los distintos vértices que existen entre los juristas, definiéndolo cada uno desde su punto de vista, influyendo además el entorno social e histórico en la cual fue emitida.

El derecho se encontró definido por la Real Academia Española, la cual hace una definición generalista y se establece de la siguiente forma: “Conjunto de principios y normas, expresivos de una idea de justicia y de orden, que regulan las relaciones humanas en toda sociedad y cuya observancia puede ser impuesta de manera coactiva”<sup>8</sup>.

Según autores se determina que existen dos puntos de vista distintos respecto al derecho, siendo en el sentido de una ciencia del derecho, estableciéndolo como: “...la ciencia social que se dedica al estudio, la interpretación y el ordenamiento del anterior conjunto de normas y principios, en contacto con otras disciplinas como la política, la

---

<sup>8</sup> Real Academia Española. **Diccionario de la lengua española**. <https://dle.rae.es/derecho>. (Consultado: 27 de abril de 2021).



economía, la sociología, la historia y la filosofía”<sup>9</sup>. Y otro sentido como un conjunto de normas jurídicas, esto último conforme a lo desarrollado anteriormente.

Si bien se logra establecer una definición de carácter general, se hace necesario citar definiciones de carácter legal, lo que se define de la siguiente forma: “De todos modos, no se trata de un concepto uniformemente definido. Para algunos es un conjunto de reglas de conducta cuyo cumplimiento es obligatorio y cuya observancia puede ser impuesta coactivamente por la autoridad legítima”<sup>10</sup>. Derivado de esta definición el autor hace alusión que existe una diversidad de definiciones, pero que estas descansan en reglas de cumplimiento obligatorio y que son interpuestas por una autoridad legítima. El derecho como bien mencionamos al inicio está compuesto por un conjunto de elementos, entre estos mencionábamos a las normas jurídicas de carácter imperativo, doctrinas, principios e instituciones.

Las normas jurídicas, y principios como tal, ya fueron desarrolladas en el inicio del presente capítulo. Ahora bien, las doctrinas son aquellos “conocimientos, teorías y estudios realizados por los estudiosos del derecho, que en algún momento pueden ser objeto de discusión”<sup>11</sup>.

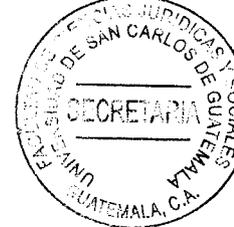
Por la otra parte se tienen a las instituciones, las cuales se definen como: “Cada una de las materias principales del derecho o de alguna de sus ramas; como la personalidad jurídica, o la familia dentro del derecho civil, o la patria potestad en la familia, o como el

---

<sup>9</sup> Raffiño, María Estela. *Concepto.de. Derecho*. <https://concepto.de/derecho/>. (Consultado: 27 de abril de 2021).

<sup>10</sup> Ossorio, Manuel. *Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales*. 1ª ed. Edición electrónica. Pág. 294.

<sup>11</sup> Ossorio, Manuel. *Op. Cit.* Pág. 4.



derecho de corrección en la autoridad paterna”<sup>12</sup>.

## 1.2. Definición de penal

El término penal, en forma general se entiende que hace alusión a una consecuencia jurídica o no; derivado de una actitud no aceptada en el entorno social en donde se vive. La Real Academia Española define a la palabra penal de la siguiente forma: “Perteneiente o relativo a la pena, o que la incluye”<sup>13</sup>. De esto deriva que la palabra penal, debe entenderse como el objeto del derecho penal, es decir la imposición de una pena. Cabe resaltar que las penas no son propias únicamente de la rama del derecho penal, sino que existen penas como el derecho administrativo, derecho tributario, derecho disciplinario, entre otros. En el derecho, la pena es una consecuencia jurídica derivada de la acción u omisión de una disposición legal, ya sea esta prohibitiva o preceptiva. Siendo una disposición legal prohibitiva aquella que establece una obligación de no hacer, al contrario de la disposición preceptiva, que establece la obligación de hacer.

En nuestro ordenamiento jurídico penal, la pena es aquella sanción impuesta a una acción humana, previamente tipificada como prohibida; cumpliendo esto con el principio de legalidad. En ese sentido, las penas pueden ser principales o accesorias y se impondrán de acuerdo con la contravención cometida; estas son impuestas en nombre de Guatemala por un órgano robustecido con esa facultad, esto derivado de la Constitución Política de la República de Guatemala y demás leyes de carácter ordinario.

---

<sup>12</sup> Cabanellas de Torres, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Edición Electrónica. Pág. 162.

<sup>13</sup> Real Academia Española. **Diccionario de la lengua española**. <https://dle.rae.es/penal> (Consultado: 02 de mayo de 2021).

### 1.3. Definición de derecho penal

Una vez entendido que es derecho y pena, es momento de determinar la ciencia del derecho penal. Esta se define como aquella ciencia del derecho, perteneciente a la rama del derecho público, compuesta por un conjunto de normas jurídicas, principios, doctrinas e instituciones que regulan lo relativo a los delitos, las faltas, las penas y medidas de seguridad. También se define como: "...la rama del derecho que se encarga de normar y concebir las capacidades punitivas, es decir, de castigo, que se reserva el Estado para aquellos que violentan las normas de convivencia o de conducta, siempre a partir de un principio de proporcionalidad y de imparcialidad"<sup>14</sup>.

#### 1.3.1. Desde el punto de vista subjetivo, *ius puniendi*

Existen dos perspectivas del derecho penal, dentro de esta se encuentra el punto de vista subjetivo y objetivo, en esta ocasión se desarrollará el punto de vista subjetivo. Este lo definimos como aquella facultad que tiene un ente soberano denominado Estado, de crear un ordenamiento jurídico, en el cual se establezcan conductas humanas prohibidas y antijurídicas, así como la creación de sanción y penas. Citamos a distintos autores, a lo cual en primer lugar se conceptualiza de la siguiente manera: "Cuando hablamos del derecho penal subjetivo, en cambio, nos referimos al asunto de las penas o castigos impuestos por el Estado, vale decir, a la propiedad castigadora y ejemplarizante del mismo, esto es, a su capacidad de decisión sobre el castigo"<sup>15</sup>.

---

<sup>14</sup> Raffiño, María Estela. *Concepto.de. Derecho penal*. <https://concepto.de/derecho-penal/>. (Consultado: 04 de mayo de 2021).

<sup>15</sup> Raffiño, María Estela. *Loc. Cit.*



Autores en materia en el derecho penal guatemalteco desarrollan este punto, a lo cual establecen: "...es el derecho del Estado a determinar los delitos, señalar, imponer y ejecutar las penas correspondientes o las medidas de seguridad en su caso"<sup>16</sup>. Y continúan manifestando que: "Si bien es cierto la potestad de penar no es un simple derecho, sino un atributo de la soberanía estatal, ya que es al Estado con exclusividad a quien corresponde esta tarea, ninguna persona (individual o jurídica), puede arrogarse dicha actividad que viene a ser un monopolio de la soberanía de los Estados"<sup>17</sup>.

### 1.3.2. Desde el punto de vista objetivo, *ius poenale*

Desde el punto de vista objetivo, se define como aquel conjunto de normas jurídicas que regulan esa actividad o potestad punitiva del Estado, estableciendo límites y garantías a quien se le imputó la comisión de un delito. Se establece lo siguiente: "...nos referimos a él como normativa, como ordenamiento jurídico por el cual una sociedad determinada decide regirse y evaluarse"<sup>18</sup>.

Dentro de los estudiosos del derecho, se encuentran distintas concepciones sobre esta institución, de las cuales se encuentra que: "... es el conjunto de normas jurídico-penales que regulan la actividad punitiva del Estado; que determina en abstracto los delitos, las penas y medidas de seguridad, actuando a su vez como un dispositivo legal que limita la facultad de castigar del Estado, a través del principio de legalidad, de defensa o de reserva que contiene nuestro Código Penal en su artículo 1º [...] y que se complementa

---

<sup>16</sup> León Velasco, Héctor Aníbal. Mata Vela, José Francisco. **Curso de derecho penal guatemalteco**. 6ª ed. Pág. 6.

<sup>17</sup> **Ibid.**

<sup>18</sup> Raffiño, María Estela. **Op. Cit.** Pág. 9.



con el artículo 7° del mismo código...”<sup>19</sup>.

#### **1.4. Historia del derecho penal**

Si bien se determinó al derecho penal como una ciencia del derecho, esta fue desarrollada y perfeccionada a través del tiempo. Se determinó que el derecho penal es una rama del derecho muy antigua en virtud que esta pertenece a la vida social desde sus inicios, esto relacionado con la necesidad evitar acciones de los ciudadanos que tiendan a corromper o poner en peligro el bienestar social de una comunidad.

Derivado de esto, el derecho penal tiene sus orígenes en Roma, esta época del derecho penal pertenecía a la venganza privada, esto en virtud que se usaba la Ley de Talión; esta buscaba una venganza a todo aquel abuso que se haya hecho a la propiedad o integridad física, causado el mismo daño. Aquí el daño era de dos formas, uno material y simbólico; material porque el daño deberá ser reparado según su intensidad y simbólico, porque la sanción que se dará tratará de ser similar al daño producido. “Entre los legisladores que lo consagraron están Moisés, Pitágoras, Solón y los Decenviros Romanos. Con esta ley termina la etapa de la justicia primitiva”<sup>20</sup>.

Así mismo se distingue dentro de las distintas etapas, la época de la venganza divina, siendo esta aquella en donde a los sacerdotes, quienes eran las personas de mayor jerarquía; se les atribuía el poder de juzgar toda injusticia y aplicar una pena; esto en nombre de Dios. Se determinó que, en la mayoría de las ocasiones, al momento de aplicar una pena, estos abusaban de su facultad e imponían una pena desproporcionada

---

<sup>19</sup> León Velasco, Héctor Aníbal. Mata Vela, José Francisco. **Op. Cit.** Pág. 10.

<sup>20</sup> Ruiz Castillo de Juárez, Crista. **Historia del derecho.** Pág. 19.



al mal causado. Es así como: “El proceso inquisitivo era la institución canónica creada por el Concilio de Verona (1184), cuya finalidad era la de investigar, sancionar, erradicar y juzgar los delitos de herejía, también fue denominada Santo Oficio”<sup>21</sup>.

El poder de juzgar y ejecutar lo juzgado, siendo estas funciones de la jurisdicción, posteriormente se delegaron al Estado, a esta etapa del derecho penal, se le denominó venganza pública, aquí el Estado como ente soberano se encargaba de la determinación de los delitos y las penas. Se da una aplicación excesiva de la pena capital; llámese pena de muerte. Posteriormente a esto surge la época humanitaria del derecho penal, en la cual se evitó la aplicabilidad de la pena de muerte y se empezaron a buscar distintas alternativas, entre estas la aplicabilidad de la pena de prisión o la creación de sustitutivos penales.

En la edad moderna, originada en Europa, se estableció al derecho penal como una ciencia del derecho, reemplazando la ideología inquisidora de la iglesia y dando un nuevo sentido de estudio y aplicación al Estado, surgiendo de esta manera como normativas que actualmente se conocen. Se estableció que el derecho penal “...surge en Europa como institución jurídica, a pesar de que luego fue reemplazado por la voluntad inquisitorial de la Iglesia Católica, y resurgió en la Edad Moderna con las leyes de la República”<sup>22</sup>.

En la actualidad el derecho penal es una ciencia del derecho, sin embargo, se encuentra en crisis, denominada como la crisis del derecho penal, esta etapa es el producto

---

<sup>21</sup> Puig Peña, Federico. **Derecho penal**. Tomo I. Pág. 27.

<sup>22</sup> Raffiño, María Estela. **Op. Cit.** Pág. 9.



inevitable de la imposibilidad del Estado de prevenir hechos delictivos, no pudiendo regularlos con suficiente anticipación a su comisión, originando esto un regreso a la etapa de la venganza privada. Así lo establecen los teóricos mencionados: "...es al final producto inevitable de la crisis del derecho penal contemporáneo; pero, en principio es consecuencia de situaciones jurídicas propias que se han resuelto inadecuadamente y que muchas veces ni siquiera se han intentado resolver"<sup>23</sup>.

Dentro de las causas que provocan esta crisis se encuentra lo siguiente: "...está determinada por la desmedida importación que generalmente se ha hecho de una dogmática jurídico-penal, que no corresponde muchas veces a la interpretación, sistematización y aplicación de nuestro Derecho Penal positivo, ya que siendo propia de legislaciones que regulan la idiosincrasia de países más o menos avanzados no es posible que se ajuste adecuadamente al nuestro, que como cualquiera tiene características muy peculiares"<sup>24</sup>.

Los autores hacen alusión a la incapacidad del Estado en tipificar normas jurídicas y adjudican esta crisis a tres problemas principales siendo estos, el poco interés es la resolución de situaciones jurídicas del derecho penal, la poca intención de haber doctrinarios en materia penal, y la implementación de un calco del derecho extranjero para la aplicabilidad en nuestro país.

### **1.5. El derecho penal en relación con derecho constitucional**

En la actualidad, es ineludible vincular el derecho penal con el derecho constitucional.

---

<sup>23</sup> León Velasco, Héctor Aníbal. Mata Vela, José Francisco. **Curso de derecho penal guatemalteco**. 6.<sup>a</sup> ed. Pág. 24.

<sup>24</sup> **Op Cit.** Pág. 24.



Este vínculo no es nuevo, como bien se menciona: “Esas ideas fundamentales que comportan la limitación del Estado en su más grave expresión como poder punitivo, originariamente tan sólo (sic) como fórmulas programáticas y políticas, se han venido repitiendo desde la Revolución Francesa y durante doscientos años en los textos constitucionales y en los códigos penales, si bien en amplitud y precisión diversas. La lucha por el Estado liberal de derecho, a imagen del movimiento constitucional de los Estados Unidos de América, fue también en la Alemania el Siglo XIX, la lucha por un proceso penal justo y con garantías, algo que hoy resulta evidente”<sup>25</sup>.

Todas las disciplinas jurídicas tienen una estrecha relación con el derecho constitucional, en virtud que este sienta las bases y límites para su desarrollo, en especial para el derecho penal que tiene una estrecha relación, porque pretende proteger bienes jurídicos tutelados como la vida, la libertad, etc. Así mismo, tiende a establecer límites importantes al ejercicio del *ius puniendi* del Estado.

El derecho constitucional, como bien ya se estableció, sienta las bases del sistema jurídico-político de un Estado, pero dentro de esta misma se establecen derechos fundamentales, valores y principios que deben estar a la mira en todo momento. La Constitución Política de la República de Guatemala, es la principal fuente de derecho en Guatemala, por lo cual el ordenamiento jurídico debe apearse a ella en forma ineludible.

Ahora bien, la relación que existe del derecho penal al derecho constitucional se manifiesta en la influencia que la Constitución realiza sobre el derecho penal, por el

---

<sup>25</sup> Tiedemann, Klaus. **Constitución y derecho penal**, revista española de derecho constitucional. Centro de Estudios Constitucionales. Año 11 número 33. 1991. Pág. 146.



carácter supremo de las disposiciones constitucionales, que establecen las bases fundamentales, de las cuales deben basarse las leyes ordinarias. Esto derivado que, si existe una norma ordinaria o menor, con contrariedades a la Constitución, serán inaplicables. Así mismo, el derecho penal en su área adjetiva debe observar los principios, valores y derechos constitucionales. Como bien se menciona: “La Constitución no es ya solo base de autorización y marco del derecho ordinario. Con conceptos tales como los de dignidad, libertad e igualdad y de Estado de derecho, democracia y Estados social, la Constitución proporciona un contenido substancial al sistema jurídico”<sup>26</sup>.

En conclusión, la relación entre el derecho penal y constitucional es muy grande, tal es el caso que los principios del derecho penal se han tomado en categoría constitucional y su defensa en la actualidad debe ser observada tanto por los órganos jurisdiccionales penales, así como los tribunales constitucionales, hállese de la Corte de Constitucionalidad.

### **1.6. El derecho penal como un derecho humano**

No se puede desconocer que el contenido del derecho penal está determinado en función de un orden social. La garantía de los derechos humanos transcurre en todos los ámbitos del derecho penal, es un criterio básico en su aplicación, interpretación y ejecución. Esto responde a un punto de vista ideológico y moral, que defiende un modelo penal justo y a una orientación en que el Estado es un instrumento en servicio de la persona y así cumplir con la aplicación de los derechos humanos. Como bien sabemos el derecho penal, es una manifestación del poder estatal, en ejercicio del *ius puniendi*, que tiene que observar

---

<sup>26</sup> Alexy, Robert. **El concepto y la validez del derecho**. Segunda Edición. Pág. 159.



obligadamente los derechos humanos, siendo estos derechos múltiples, no solo en cuando a su número sino en cuanto a sus titulares.

La política del Estado en ejercicio del *ius puniendi*, es decir; la calificación de comportamientos que son constitutivos de delitos, así como el cumplimiento de las penas en el ámbito del derecho penitenciario, ha variado de acuerdo con la evolución del derecho penal, actualmente se trata de un sistema personalista, respondiendo a ese punto de vista ideológico y moral. Esto basado en la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 2, "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". Así mismo se desarrollan en su articulado otros derechos universales, que son de aplicabilidad y observación en el derecho penal.

En el derecho guatemalteco existen tratados internacionales, tal y como lo es Convención Americana sobre Derechos Humanos que desarrollan así mismos derechos universales y que tienen jerarquía constitucional. Estos no solo determinan la labor del legislador penal o de los que en sus distintas fases aplican este ordenamiento, sino también son fuente para el desarrollo y evolución de la teoría del delito; esta teoría establece un conjunto de garantías a la persona.

Derivado de esto se establecen limitaciones al derecho penal, que generan los derechos fundamentales. Entre las limitaciones aparece en primer lugar el principio de legalidad, posteriormente el principio de irretroactividad, el principio a la no doble persecución penal, etc. Autores expertos en la materia establecen que dicho principio de legalidad, en conjunto con garantías constitucionales, derivan otras limitaciones al derecho penal,



“Pero el principio de legalidad y las garantías que de él emanan, en particular el principio de irretroactividad constituye, ante todo, una barrera meramente formal para garantizar los derechos fundamentales de aquellos que pactan la vida en comunidad”<sup>27</sup>.

Estas garantías como bien menciona Gómez de la Torre, constituyen el llamado principio de humanidad, que fundamentan y desarrollan la aplicación del derecho penal, desde su teoría, interpretación, hasta llegar a su aplicación.

De todo ello, se hace notar la importancia de la existencia de un ordenamiento jurídico de carácter superior, emanado o aceptado por el Estado a través de sus órganos competentes, en el cual se establezcan disposiciones que orienten a todo docto en la materia y en especial a los juzgadores, en el ejercicio del *ius imperium*, para la correcta interpretación de la norma jurídica penal, atendiendo a sus fines, como lo es la justicia y observando ese marco jurídico que tiende a proteger sobre todo, la dignidad e integridad de la persona, ya sea dictando una sentencia condenatoria o absolutoria.

---

<sup>27</sup> Gómez de la Torre, Ignacio Berdugo. **Derechos humanos y derecho penal**. Pág. 48.



## CAPÍTULO II

### 2. El derecho tributario

El Estado es un ente soberano cuyo fin es la realización del bien común, para el cumplimiento de ese fin es necesario que este realice ciertas funciones que originan un gasto económico en mayor o menor cantidad, por lo que necesita de agenciarse de recursos para realizarlos. En el ejercicio de esa soberanía que delega el pueblo al Estado, se imponen obligaciones, y dentro de estas obligaciones se deriva la de contribuir económicamente a través de tributos. Existen normas jurídicas de carácter imperativo que se imponen a todos los ciudadanos, y dentro de estas se encuentran las normas tributarias, objeto de estudio de la ciencia jurídica; hállese del derecho tributario.

La ciencia del derecho tributario pertenece a la rama del derecho público, tiene como punto de partida en las disposiciones constitucionales. La Constitución Política de la República de Guatemala establece principios que tienen implicación fiscal, dentro de estos se encuentra el principio generalidad, el cual consiste en el llamado que tienen todos los guatemaltecos a contribuir al gasto público a través de los tributos. El Estado a través del Congreso de la República de Guatemala tiene la facultad de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, esto por la facultad que la misma Constitución Política de la República de Guatemala establece, específicamente en el régimen financiero. A esto se le denomina principio de legalidad, regulado en el Artículo 239 de nuestra Constitución. Este principio consiste en la potestad de crear impuestos, hállese de impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones; corresponde exclusivamente al Estado.



Además, dentro de estos principios, se encuentran principios de capacidad de pago, equidad, justicia tributaria y el de prohibición a la doble tributación; entendiéndose este último como punto medular del presente trabajo de investigación. Este último principio consiste en lo siguiente: "...cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Estas características de la doble o múltiple tributación están claramente señaladas en la norma constitucional"<sup>28</sup>.

## 2.1. Definición del derecho tributario

El derecho tributario es una rama del derecho financiero, por lo tanto, para poder definirlo resulta necesario definir que es esta última, siendo esta aquella ciencia del derecho que tiene por objeto el ordenamiento jurídico que regula la constitución y gestión de la actividad financiera del Estado. Para tener una definición más clara de esta rama del derecho, se establece que "...norma la actividad financiera del Estado y de los demás entes públicos, que incluye el procedimiento de percepción de los ingresos y la distribución de los gastos públicos, pagos de deuda interna y externa y la negociación de la misma. Su fin primordial es normar la actividad del Estado que persigue fines de interés colectivo desde las finanzas públicas. Se vale para lograr este fin primordial de órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina"<sup>29</sup>.

Derivado de esto, se establece que el derecho tributario surge de la necesidad del Estado

---

<sup>28</sup> Rodríguez, Alfredo. **Sistema tributario guatemalteco**. <https://consortiumlegal.com/sistema-tributario-guatemalteco/>. (Consultado: 16 de mayo de 2021).

<sup>29</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero, parte I, finanzas públicas**. Segunda Edición. Pág. 22.



de normar y ejecutar lo relativo a finanzas públicas, dentro de esto la necesidad de agenciarse de recursos para ejecutar lo relativo a las políticas públicas, funcionamiento de los servicios públicos, administración de justicia y responder a todas aquellas necesidades demandadas por la población.

El derecho tributario es aquella ciencia del derecho perteneciente a la rama del derecho público, que como ya se determinó, pertenece al derecho financiero; que se encarga de estudiar el ordenamiento jurídico que regula el establecimiento y aplicación de tributos, siendo estas sus dos funciones principales. Esta ciencia contempla la potestad del Estado de crear tributos en ejercicio del principio de legalidad, "...es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normándolos en sus distintos aspectos"<sup>30</sup>.

Si bien, se agregan aspectos importantes a la definición del derecho tributario, deja por fuera su origen, trayendo a colación nuevamente al derecho financiero, de tal manera que resulta esencial establecer en la definición este aspecto, de lo cual autores complementan la definición y la establecen de la siguiente manera: "El derecho tributario o derecho fiscal es una rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como la actividad del Estado en las relaciones de este con los particulares y en las que se genera entre estos últimos"<sup>31</sup>.

Teniendo esto se puede establecer una definición uniendo todos estos elementos, de

---

<sup>30</sup> Villegas, Héctor. Curso de Finanzas, **Derecho financiero y tributario**. Sexta Edición. Pág. 133.

<sup>31</sup> Giullian Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Segunda Edición. Pág. 40.



esta manera que se propone la siguiente: El derecho tributario es la rama del derecho público, derivada del derecho financiero, que regula la potestad del Estado en la creación de tributos, la verificación del pago e incumpliendo de los mismos, así como la extinción y modificación en ejercicio de los principios constitucionales que lo robustecen e inspiran, además de la relación jurídica tributaria existente entre los sujetos objeto de cumplimiento.

## **2.2. Antecedentes históricos del derecho tributario**

La evolución del derecho tributario tiene vestigios en el derecho romano, con el surgimiento del derecho común, entendiéndose este como el derecho civil en la actualidad. El derecho común es el origen de toda rama del derecho, que con el tiempo se vuelven autónomas y para sustentar esto, se cita lo siguiente: “El derecho civil ha sido el derecho madre o tronco común del cual se han ido disgregando las restantes ramas del derecho. Recordando que el *jus civile* (sic) romano se constituyó en la ley común de todo el imperio y comprendió tanto el derecho público y el derecho privado”<sup>32</sup>.

De esta manera se entiende que el derecho común era un todo, comprendiendo a toda rama del derecho dentro de sí, englobando a lo que conocemos en la actualidad como derecho público y derecho privado, después de ello evolucionando, adoptando instituciones, principios y características propias, sin dejar de lado la vinculación que existe con otras ramas del derecho, ejemplo de ello es el derecho penal a través de la tipificación de ciertos actos criminales tributarios.

---

<sup>32</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero, parte II, derecho tributario.** Tercera Edición. Pág. 21.



Posteriormente se empieza a dar una codificación del derecho tributario, atendiendo a las diversas condiciones propias de cada Estado, nación o momento histórico, que bien como menciona la autora ya citada Gladys Elizabeth, crearon diversos tributos, sanciones e incluyendo arbitrariedades por parte de los gobernantes.

La codificación del derecho tributario tiene sus orígenes desde la edad media, pero no es hasta el Siglo XX en que cada Estado atiende sus necesidades de carácter tributario, creando legislación propia, naciendo de esta manera instituciones jurídicas como el tributo, poder tributario, sujetos de la relación jurídico-tributaria, etc.

Se establece según doctos en esta materia, que la primera codificación se origina en 1919, nacido en Alemania por el ordenamiento jurídico de Reich. Posteriormente a ello se establece en 1939 la formulación de un ordenamiento jurídico propio por parte de México, llamándose este Código Fiscal de la Federación, inspirado en el ordenamiento jurídico tributario alemán, siguiendo sus pasos Brasil que implemento su propia normativa tributaria hasta 1966.

### **2.2.1. Antecedentes del derecho tributario en Guatemala**

En Guatemala el derecho tributario contiene antecedentes desde la sociedad maya, teniendo esta sociedad tres distintas etapas, siendo la primera el periodo preclásico, en el cual existió una organización social compleja, donde existían instituciones y líderes políticos. Posteriormente surge el periodo clásico, donde las instituciones y líderes políticos exigían a la población el pago de tributos que en aquel momento se pagaban en especie. Y tercera etapa en la sociedad maya la que se denominaba periodo posclásico en la cual existían guerras entre las comunidades y la comunidad vencida otorgaba



tributos a la vencedora, siendo estos tributos parte esencial de su economía.

Además, en la historia del derecho tributario en Guatemala surge un periodo colonial, distinto a los mayas. Este periodo surge con la conquista de Guatemala, el cual significó el sometimiento y desaparición parcial de los pueblos mayas. Se establece que aparece la esclavitud, expropiación de bienes de los pueblos indígenas; surge dentro de estos acontecimientos, como la imposición de tributos de forma obligatoria a los pueblos indígenas, los cuales se daban en especie y posteriormente eran vendidos en subastas.

Con el pasar del tiempo, acercándonos más a la actualidad, surge la época independiente como punto intermedio entre la época colonial y periodo contemporáneo, el cual se empiezan a fijar el pago de tributos, esto respondiendo a las necesidades nacionales, por lo cual se implementa normativa fiscal, siendo esta el Decreto 261, denominada Código Fiscal; entrando en vigor en el gobierno de Justo Rufino Barrios, regulando únicamente tributos a los productos de importación y exportación.

Posteriormente a ello surge el periodo contemporáneo, este derivado de la necesidad de responder a la evolución del derecho tributario, realizando la unificación de normas de aspectos generales sobre tributos, en el cual "...todas las leyes tributarias contenían sus propios procedimientos, por lo que se hace necesaria la implementación de una norma reguladora de aspectos generales de los tributos como respuesta a esta necesidad..."<sup>33</sup>.

Además, surge la necesidad del cumplimiento de lo preceptuado en la Constitución Política de la República de Guatemala respecto al régimen tributario. Es así como surge en el Código Tributario, Decreto 6-91 publicado el tres de abril de 1991 y entrando en

---

<sup>33</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. *Op. Cit.* Pág. 24.



vigencia del dos de octubre del mismo año. Este Código Tributario fue realizado de acuerdo al modelo de Código Tributario para América Latina elaborado por la Organización de Estados Americanos/Banco Interamericano de Desarrollo llámese O.E.A./B.I.D., presentado en 1963 y el modelo de Código Tributario para América Latina elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias llámese C.I.A.T. Posteriormente a la creación y entrada en vigencia de este, se le hicieron múltiples reformas atendiendo a las políticas estatales, realizando adiciones, modificaciones y derogaciones atendiendo a la necesidad de mayor recaudación y el régimen sancionatorio.

### **2.3. Autonomía del derecho tributario**

La autonomía del derecho tributario es un tema de discusión, en virtud que existen diversos puntos de vista. A través de la historia se logró determinar que los tributos surgen antes de que el propio derecho tributario, entonces la autonomía surge al momento en que el derecho tributario se establece como una ciencia del derecho, contemplando un conjunto al conjunto de elementos. Los autores como lo son la Licenciada Gladys Elizabeth y el argentino Héctor Villegas, justifican la autonomía del derecho tributario, respecto a tres puntos esenciales, siendo estos los siguientes:

1. Su propia legislación: Este derivado que en la actualidad el derecho tributario tiene sus propias normas, en las que destacan el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y todas sus reformas; leyes tributarias específicas como el Decreto 26-92 del Congreso de la República, Ley de Impuesto Sobre la Renta y sus reformas; Decreto 27-92 del Congreso de la República Ley del Impuesto al Valor



Agregado y sus reformas, etc. Así también se incluyen los reglamentos.

2. Principios constitucionales del derecho tributario: En los que desatacan, el principio de legalidad, capacidad de pago, etc.
3. Su propia doctrina: Consistente en los estudios que realizan los diversos autores nacionales e internacionales que fortalecen y permiten su enseñanza.

Sin embargo, es esencial establecer que el derecho tributario no debe determinarse como un derecho que pierde totalmente su interacción con otras ramas del derecho, es así que autores prefieren no utilizar el término autonomía "...puesto que se corre peligro de propagar la falsa creencia de que el derecho se halla constituido por partes autosuficientes, cuando la realidad hace que sea menester tomar en cuenta al derecho de un determinado Estado, en una visión total de conjunto, a fin de comprender de mejor manera las instituciones y los conceptos jurídicos que se deba analizar"<sup>34</sup>. Esto es a lo que se establece como autonomía didáctica, la cual consiste en la separación de ciencias del derecho para su estudio.

De esto se determinó que el derecho tributario goza de una autonomía parcial, porque existen elementos que lo sustentan y lo caracterizan como una rama autónoma, sin embargo, esta no pierde su relación con otras ramas del derecho, porque se hacen esenciales en su aplicación y ejercicio, ejemplo de ello es el derecho financiero, derecho mercantil, derecho civil e incluso derecho penal.

#### **2.4. Fuentes del derecho tributario**

Toda rama del derecho tiene un origen, esto responde al pensamiento de cómo se

---

<sup>34</sup> Villegas, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Séptima Edición. Pág. 144.



produce todo el conjunto de normas que integran un ordenamiento jurídico, así lo menciona Pasquier "...inquirir la fuente de una regla jurídica es buscar el punto por el cual ha salido de las profundidades de la vida social para aparecer en la superficie del Derecho..."<sup>35</sup>.

Las distintas ramas del derecho son creadas por normas jurídicas, tal y como lo establece Kelsen, quien explica en forma somera que todo acto legislativo es fuente de ley y el derecho tributario no es extraño a esto.

Dentro de sus fuentes del derecho tributario, se encuentran las que encontraríamos en cualquier otra rama del derecho, siendo estas las históricas, reales y formales. Las fuentes históricas son todos aquellos antecedentes sociales y culturales que servirán para determinar y crear una regulación de hechos que se presenten en un futuro y las fuentes reales surgen por acontecimientos dentro de la sociedad que dan la necesidad de crear un ordenamiento jurídico para resolver esa situación.

Por último, se encuentran las fuentes formales, esta es una fuente general del derecho, la cual comprende tanto a la ley, la costumbre, la doctrina y jurisprudencia. Sin embargo, a diferencia de cualquier otra rama del derecho, el derecho tributario no usa la analogía y la costumbre, esto derivado que él depende directamente de un ordenamiento jurídico público en cumplimiento del principio de legalidad y atendiendo a su origen; el derecho financiero. Atendiendo a ello únicamente se deja como fuente formal del derecho tributario a lo siguiente:

---

<sup>35</sup> Du Pasquier, Claude. **Introducción a la teoría general del derecho y a la filosofía jurídica**. Segunda Edición. Pág. 69.



1. La Constitución Política de la República de Guatemala, siendo esta fuente fundamental del derecho tributario y ordenamiento jurídico de un Estado, estableciendo un orden jurídico y político. Nuestra Constitución Política de la República de Guatemala, regula dentro de su articulado lo referente al régimen financiero, en el cual existen preceptos fundamentales que desarrolla el principio de legalidad y por ende la creación de tributos, además se regula el principio de prohibición a la doble tributación, contenido medular de la presente investigación.
2. Los tratados internacionales: Esta es una fuente del ordenamiento jurídico interno, establecido por debajo de la Constitución Política de República de Guatemala siempre y cuando su contenido no sea en materia de derechos humanos, estableciéndose así distintos criterios sobre ello y concluyendo algunos autores en que no existe tal jerarquía, sino una distribución de materias. En el derecho tributario se establece como fuente, en virtud que llega a existir una conexión entre el ordenamiento jurídico tributario y los tratados internacionales, inclusive se alega una conexión a los derechos humanos, refiriéndose al cumplimiento de principios como lo son la capacidad de pago, equidad y justicia tributaria, doble tributación y no confiscación.
3. La ley: Siendo esta la fuente inmediata de toda rama del derecho y en especial del derecho tributario de conformidad con el Artículo 2 del Código Tributario, esto en cumplimiento del principio de legalidad, consistente en que la creación de todo tributo debe estar previamente establecida en la legislación. Se distinguen distintas clases de ley, siendo la primera la ley formal, creada esta por el órgano competente para la emisión de leyes según el ordenamiento jurídico interno de cada país y así mismo se encuentra la ley material, siendo esta aquella emitida por un órgano no competente para la emisión de leyes, hablese de un gobierno en el cual se rompe el orden



constitucional. En nuestro ordenamiento jurídico tributario únicamente existen leyes de carácter formal, creadas por el Congreso de la República, fundamentados esto en la Ley del Organismo Judicial.

4. **Leyes delegadas y decretos leyes:** Estas dos fuentes totalmente distintas, teniendo diferencias sustanciales y estando agrupadas de esta manera para su estudio. Siendo los decretos ley, aquellas normas de carácter material, creadas en momento de una guerra, crisis financiera o en el curso de un gobierno de facto. En Guatemala, como fuente de los decretos ley se tiene a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que nace precisamente en un gobierno de facto, siendo actualmente parte del ordenamiento jurídico interno. En cambio, las leyes delegadas son aquellas que siendo competencia del Organismo Legislativo su emisión, este la delega al Organismo Ejecutivo, esta última fuente no es aplicable en Guatemala, derivado que se contrariaría a la Constitución Política de la República de Guatemala.
5. **Los reglamentos:** Fuente del derecho tributario sumamente importante, ya que a través de ellos se desarrolla la aplicación, procedimientos o estructuras de instituciones creadas por leyes ordinarias. La función administrativa de emitir reglamentos en nuestro ordenamiento jurídico tributario corresponde al Organismo Ejecutivo, emitiendo estas leyes que se posicionan en un escalón inferior a la ley ordinaria.
6. **Jurisprudencia:** La jurisprudencia consiste en una serie reiterada de fallos, dictados por órganos competentes que resultan de observancia obligatoria para los órganos jurisdiccionales. En Guatemala, la Corte de Constitucionalidad está robustecida de esa facultad, siendo esta al momento de dictar tres fallos contestes o uniformes y así lograr normativa de jerarquía constitucional.



## **2.5. Regulación del derecho tributario**

El derecho tributario a su vez no solo está compuesto por normas de carácter Constitucional, sino una serie de normas jurídicas de carácter ordinario, que se desarrollan dentro del marco constitucional. Dentro de este marco jurídico se encuentran la siguiente normativa:

1. Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y sus reformas.
2. Decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas.
3. Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria y sus reformas.
4. Decreto 14-2013 del Congreso de la República, Ley de Aduanas y sus reformas.
5. Decreto 09-2002 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Específico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas, Bebidas Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada y sus reformas.
6. Decreto 79-2000 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Específico a la Distribución de Cemento y sus reformas.
7. Decreto 70-94 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos y sus reformas.
8. Decreto 38-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo y sus reformas.
9. Decreto 20-2006 del Congreso de la República, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria y sus reformas.

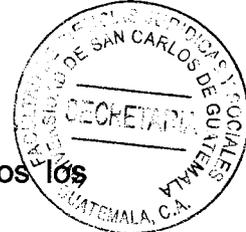


Así mismo en el derecho tributario se compone normativa reglamentaria, cuya función es regular el funcionamiento, estructura y organización de los órganos administrativos tributarios, así como establece el desarrollo de procedimientos establecidos en la ley, dentro de esta se encuentra la siguiente:

1. Acuerdo Gubernativo 5-2013, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
2. Acuerdo Gubernativo 487-2013, Reglamento de Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos.
3. Acuerdo Gubernativo 205-2004, Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas.
4. Acuerdo Gubernativo 120-2002, Reglamento de la Ley de Impuesto Específico Sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas.
5. Acuerdo Gubernativo 133-2012, Reglamento de la Ley del Impuesto Específico a la Primer Matrícula.
6. Acuerdo Gubernativo 134-2012, Reglamento de la Ley Aduanera Nacional.

## **2.6. Principios que inspiran el derecho tributario guatemalteco**

Atendiendo a que toda rama del derecho está compuesta por un conjunto de elementos, dentro de estos se encuentran los principios. Los principios son elementos esenciales al momento de definir una ciencia, se trata de un requisito esencial cuando se trata de determinar si existe o no autonomía. El derecho tributario siendo una rama del derecho, cuenta con una autonomía propia, siendo parte esencial de esa autonomía los principios, de esta manera se hace necesario determinar cuáles son los principios que los sustentan y que si no se hiciera se estaría evadiendo la existencia del derecho tributario.



En la ciencia del derecho, existen dos clases de principios, siendo los primeros los principios generales del derecho, que son aquellos que inspiran plenamente a toda rama del derecho en sentido general. Y en segundo se encuentran los principios propios de cada rama de derecho, que como su nombre lo indica, inspiran la creación y autonomía de una rama del derecho en particular.

### **2.6.1. Principios generales del derecho**

Los principios como se determinó durante el desarrollo de la investigación son el origen o fundamento de una ciencia, se consideran como "...los axiomas o máximas jurídicas recopiladas de las antiguas compilaciones; o sea las reglas del derecho"<sup>36</sup>.

Entonces los principios generales del derecho son aquellas directrices que actúan cuando las normas jurídicas no abarcan eventualidades que se presentan. Es por ello que "...en la aplicación de las normas jurídicas a casos concretos, se adviertan lagunas legales (v.) que dejan al juzgador en la necesidad de acudir a otras fuentes para resolver el litigio sometido a su jurisdicción, ya que no cabe abstenerse de pronunciar un fallo a pretexto del silencio de la ley. A falta de un precepto expresamente aplicable, habrá que valerse de la analogía jurídica (v.) y, a falta de esta, serán de aplicación los principios generales del derecho"<sup>37</sup>.

De esa manera que los principios son aquel punto de partida que sustentaran el ordenamiento jurídico común, sin profundizar en cada rama del derecho, siendo esta la

---

<sup>36</sup> Cabanellas de Torres, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Primera Edición. Pág. 256.

<sup>37</sup> Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**. 1ª ed. Versión electrónica. Pág. 771.



base en la cual se fundamenta el derecho positivo, partiendo de la idea que de estas se derivan las directrices para la creación de un ordenamiento jurídico en armonía con el interés social, una aplicación justa del mismo y una intervención a casos concretos en asuntos en el cual el ordenamiento jurídico sea insuficiente.

Los autores en materia exhiben la dificultad emanada para la determinación de mencionados principios, esto a razón que se manifiestan a través del derecho natural y en contrapartida existen otros que niegan su existencia. Sin embargo, queda claro que dichos principios no pertenecen a una rama del derecho en particular, siendo estos aplicados tanto para las ramas del derecho civil, mercantil, administrativo, laboral y tributario; esto último por la providencia de su existencia, que sientan límites al ajustar una normativa.

### **2.6.2. Principios doctrinarios del derecho tributario**

El derecho tributario está fundamentado por una serie de principios, siendo estos los principios doctrinarios y legales. Los primeros se desarrollan por distintos estudiosos en materia que inspiran las distintas legislaciones tributarias y los segundos se encuentran plasmados en la mayoría de las constituciones y leyes ordinarias dentro de cada Estado. Es así como los primeros se establecen y desarrollan de la siguiente forma:

#### **a) Principios éticos y financieros de los impuestos**

La idea de los principios teóricos surge desde la Revolución Francesa, en esta época surgen pensamientos comunes que constituían la contrapartida a la injusticia tributaria, originada esta de la desigualdad economía entre los contribuyentes, los sistemas con

falta de equidad, la desigualdad y privilegios. Estos pensamientos llevaron al análisis de los tributos en general y una determinación del cumplimiento de sus fines. Derivado de estos antecedentes generalistas en la tributación, surge el economista inglés Adam Smith, quien sistematizó principios y teorías sobre la base del derecho financiero.

Es hasta 1776 que el mencionado economista materializa y hace pública esa investigación que lleva de nombre “Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones”, a través de la cual tipificó principios éticos y financieros del derecho financiero y en especial el derecho tributario, a estos principios se le denominaron postulados de Adam Smith. En esta se hizo crítica al Estado manifestando la necesidad de separarlo de ciertas funciones tributarias, sin embargo, la obra también le reconoce funciones propias que son necesarias para la vida económica del Estado, las cuales agrupa y son las siguientes:

- “Defensa del Estado de la violencia e injusticia de otros Estados.
- Justicia y seguridad en el interior.
- Creación y mantenimiento de las instituciones públicas y de obras que son de interés público y que el particular no puede costear”<sup>38</sup>.

Derivado que Smith, fue quien formuló los principios teóricos, constituyéndose estos en éticos y financieros, esto ha inspirado a la rama del derecho financiero y por ende al derecho tributario. Lejos de su clasificación, el teórico establece cuatro principios básicos que son los siguientes:

---

<sup>38</sup> Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas: los impuestos**. Pág. 31.

## 1. Principio de justicia y equidad

El autor Adam Smith, estableció estos principios en el Siglo XVIII, ya que estos están basados en determinada época, el autor menciona a los súbditos, refiriendo en la actualidad a los contribuyentes. Establece que todo súbdito está obligado a contribuir al sostenimiento del Estado, realizándolo en forma proporcional a la capacidad económica de cada uno, estableciéndose una mayor cantidad de impuestos a las personas que tengan mejores ingresos y en contrapartida, menos impuestos a quienes no tengan una capacidad económica estable o esta sea pobre. En este sentido la igualdad en la tributación únicamente se manifiesta al momento que existen personas que tengan una cantidad de ingresos económicos más o menos igual, si no se encontraría un problema general en el Estado y no permitiría un correcto funcionamiento de este. Para el cumplimiento del presente principio es necesidad que se cree un orden jurídico sobre el cual descansen las bases que determinaran los actos por los que se debe tributar refiriéndose estas bases a la capacidad económica de cada contribuyente. “Este principio requiere de la unidad entre la generalidad y la uniformidad de las contribuciones dentro de un Estado, esto quiere decir que todo contribuyente se debe poder encuadrar en un supuesto jurídico específico y que todas las personas sean iguales frente al tributo”<sup>39</sup>.

Algunos autores, consideran a este principio como esencial para que el sistema tributario funcione correctamente, de tal manera que no es suficiente una calificación cuantitativa respecto a las personas que tenga un mayor ingreso frente a las personas que tenga un menor ingreso, sino que también se necesita una calificación cualitativa, atendiendo a

---

<sup>39</sup> Concepto Jurídico. **Principio de justicia y equidad de Adam Smith**. <https://definicionlegal.blogspot.com/2016/02/principio-de-justicia-y-equidad-de-adam.html>. (Consultado: 23 de junio de 2021).

situaciones progresivas, entendiéndose esto a situaciones sociales y personales de los sujetos.

## **2. Principio de comodidad**

Este principio consiste en aquel esfuerzo que debe realizar la administración tributaria para determinar el tiempo y lugar del de pago del tributo, así como la creación de un servicio eficiente y amigable para el contribuyente, todo esto con la finalidad que el pago de tributos sea más fácil.

Para poder entender mejor este principio se cita lo siguiente: “Las autoridades tienen la obligación de facilitar al ciudadano la forma más beneficiosa de pagar los impuestos, intentando que la experiencia del particular de pagar impuestos sea lo más amena posible. Esto se logra mediante el establecimiento de fechas y períodos de pago que anteriormente se analizaron tomando en cuenta las variables que pueden tener influencia en el proceso de recaudación, que de acuerdo al impuesto de que se trate, se optara por la opción más benéfica para el contribuyente”<sup>40</sup>.

## **3. Principio de certidumbre**

Este principio está muy relacionado con el principio de legalidad, en virtud que explica que todo importe de impuestos debe ser fijo y no debe determinarse en forma arbitraria. Hace énfasis a la certeza que tienen los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria para el pago del tributo, basándose esta obligación en disposiciones justas previamente

---

<sup>40</sup> Concepto Jurídico. **Principio de comodidad de Adam Smith**. <https://definicionlegal.blogspot.com/2016/02/principio-de-comodidad-de-adam-smith.html>. (Consultado: 23 de junio de 2021).



establecidas en una normativa, que debe ser creada por el órgano competente.

La certeza de la que habla Adam Smith, va más allá de la determinación de importe de impuestos, esta va dirigida a la certidumbre de los elementos esenciales de los estos, con la finalidad que no existan actos arbitrarios por parte de los sujetos activos en la relación tributaria, es así como dentro de los elementos esenciales se mencionan al objeto, sujeto, exenciones, tarifa, época de pagos, infracciones y sanciones. Es de tal importancia este principio que los autores mencionan que, si no existiera, se favorecería a un sistema ineficaz y poco justo, supeditando toda decisión de tributación al libre albedrío del sujeto recaudador: “Cuando esto no ocurre todos los que están sujetos al impuesto se encuentran más o menos a merced del recaudador, que puede recargar al contribuyente que a él le molesta o arrancarle por miedo a tal recargo algún regalo o propina. La inseguridad del impuesto estimula toda insolencia y favorece la corrupción de una categoría de personas que son por naturaleza impopulares, incluso cuando no son insolentes o corrompidos”<sup>41</sup>.

#### **4. Principio de economía**

Este principio determinó que, al momento de la recaudación de impuestos, existe un gasto por parte del Estado, este derivado del cumplimiento del principio de comodidad ya antes descrito. Esto consiste según el autor, que al momento de realizar recaudaciones se necesita un personal, el Estado debe determinar que el gasto que realiza en él debe ser mínimo en comparación a lo recaudado. De esto deviene la afirmación: “Todo

---

<sup>41</sup> Concepto Jurídico. **Principio de certidumbre de Adam Smith**. <https://definicionlegal.blogspot.com/2016/02/el-principio-de-certidumbre-de-adam.html>. (Consultado: 23 de junio de 2021).

impuesto debe planearse de modo que la diferencia entre lo que se recauda y lo que ingresa en el tesoro público del Estado sea lo más pequeña posible. Un impuesto puede tomar o quitar del bolsillo de la gente bastante más de lo que ingresa en el tesoro público en una de las cuatro formas siguientes<sup>42</sup>.

El autor explica que existen cuatro causas las cuales pueden hacer que un impuesto sea oneroso, que, si estas se dan, se rompe el principio de economía y pone en riesgo el sistema fiscal, estas son las siguientes:

- a) El empleo de un número innecesario de funcionarios para el cobro de los impuestos.
- b) Los impuestos onerosos a la industria que merman el desarrollo económico.
- c) Las confiscaciones y penalidades excesivas establecidas con la finalidad de limitar la evasión fiscal.
- d) Las visitas y fiscalización agresiva por parte de los recaudadores, ya que la mayoría de las veces pueden resultar molestas para el contribuyente.

## **b) Principios de Adolfo Wagner**

El tratadista de nacionalidad alemana Adolfo Wagner, fue uno de los principales influyentes en los principios doctrinarios del derecho tributario actual, es así como en su obra Tratado de Ciencias de las Finanzas enumera nueve principios superiores, lo cuales, para su estudio los agrupa de cuatro categorías de la siguiente manera.

1. Primera categoría: Dentro de esta categoría se encuentran a los principios de política

---

<sup>42</sup> Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas: los impuestos**. Pág. 136.

financiera, dentro de la cual el autor distingue dos principios esenciales, siendo estos Suficiencia de la imposición y elasticidad o movilidad de la imposición. El primero consiste que la cantidad de impuestos a recaudar sean acordes a la necesidad financiera del Estado, determinándose esto de acuerdo con los distintos métodos para hacerse de recursos, es así como lo establece: “Según este principio, los impuestos deben ser suficientes para cubrir las necesidades financieras en un período exacto, en la medida en que otras vías sean inadmisibles”<sup>43</sup>.

El principio de elasticidad o movilidad de la imposición consiste en que los impuestos en un Estado deben poder variarse de acuerdo con las necesidades de este, respondiendo así aquellas urgencias que surjan y tener los recursos necesarios para afrontarlas. Este se explica de la siguiente forma: “Significa que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema deben existir uno o varios impuestos, que con un simple cambio de tarifas produzcan los recursos necesarios en situaciones de crisis”<sup>44</sup>.

2. Segunda categoría: Dentro de esta se encuentran los principios de economía pública siendo estos: Elección de buenas fuentes de impuestos y elección de las clases de impuestos. El primer principio consiste en que el Estado debe elegir las fuentes de los impuestos, es decir debe decidir qué situación va a constituirse como hecho imponible, estableciéndose esto entre tres fuentes principales y se explica de la siguiente manera: “Este principio consiste en la elección entre la renta, el capital, los medios de consumo, teniendo en cuenta el punto de vista de la economía privada y

---

<sup>43</sup> De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. Pág. 406.

<sup>44</sup> Flores Zavala, Ernesto. **Op. Cit.** Pág. 256.

de la pública, las consideraciones de política social y los fines de aplicación de los impuestos”<sup>45</sup>.

El segundo principio, la elección de clases de impuestos, consiste en la facultad que tiene el legislador en la creación de impuestos, teniendo la posibilidad de elegir al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. La doctrina lo desarrolla de la siguiente forma: “Este principio tributario consiste en que el legislador puede escoger quien será el sujeto del impuesto, pero está fuera de su poder fijar quien será el pagador. La autoridad solo puede emitir hipótesis y obtener, la elección de las clases de impuestos y de los objetos, una realización más o menos verdadera de su hipótesis”<sup>46</sup>.

3. Tercera categoría: Dentro de esta categoría se encuentran los principios de equidad o de repartición equitativa de impuestos, que a su vez se dividen en los principios de generalidad y uniformidad. El autor Wagner, da estas categorías manifestando que los impuestos deben aplicar el principio de generalidad, esto consiste en que los impuestos deben aplicarse a todos los individuos, sin mínimo de exenciones y cuotas progresivas.

El segundo principio, con esto refiriéndose a la uniformidad, Wagner, hace referencia a que los impuestos deben ser proporcionales a la capacidad de económica de cada persona. Sin embargo, este principio fue superado y únicamente se menciona con motivo de estudio: “Los postulados de Wagner en razón de la equidad, han quedado ahora superados por la doctrina tributaria y no han sido acogidos en la legislación, sin

---

<sup>45</sup> De la Garza, Sergio Francisco. **Op. Cit.** Pág. 406.

<sup>46</sup> Flores Zavala, Ernesto. **Op. Cit.** Pág. 256.



embargo, para efectos de conocimiento se presentan<sup>47</sup>.

4. Cuarta categoría: Esta categoría es denominada principios de administración fiscal o principios de lógica en materia de imposición, que a su vez se divide en tres principios, siendo estos: fijeza de la imposición, comodidad de la imposición y tendencia a reducir en lo más posible los gastos de recaudación de los impuestos. El primer principio hace referencia a la búsqueda por parte del Estado en una mayor preparación profesional y moral de los encargados de la determinación de impuestos, a la elaboración en forma simple de un sistema impositivo a través de normas jurídicas claras y de accesible comprensión a todos, integrando también dentro de mencionadas normas, las infracciones y sanciones.

El segundo principio consiste en la creación por parte del Estado, de un sistema fiscal adecuado y fácil, comprendiendo dentro de esto: el lugar de pago, la época de pago, los procedimientos y el uso de moneda del curso legal, con el fin que sujetos de la relación jurídica tributaria puedan hacer efectivo el pago de tributos. Por último, el principio de tendencia a reducir lo más posible los gastos de recaudación de impuestos hace referencia que el uso de recursos para obtener el financiamiento a través de los impuestos, debe ser mínimo a lo recaudado, sin embargo, se hace la siguiente salvedad: "...es un problema de técnica administrativa y depende más de las condiciones de vida de la población, del Estado, de la economía y de las clases de impuestos"<sup>48</sup>.

---

<sup>47</sup> De la Garza, Sergio Francisco. **Op. Cit.** Pág. 407.

<sup>48</sup> Flores Zavala, Ernesto. **Op. Cit.** Pág. 154.

### **c) Principios de Harold Sommers**

El tratadista del derecho tributario Harold Sommers, es un teórico influenciado directamente por Adam Smith y Adolfo Wagner, quien establece directrices de cómo desarrollarse el derecho tributario. Como bien se determinó, este no varía sustancialmente aquellos principios establecidos por sus predecesores, sino que los complementa, amplía o subdivide, esto a razón de las nuevas formas de administración de la época, así como el tipo de control e imposición. Esto lo hace a través de su obra denominada: Finanzas Públicas e Ingreso Nacional. Esta obra plantea a juicio del autor, principios que deben seguir al momento de la creación, interpretación y aplicación de la normativa en materia, refiriéndose al derecho tributario y son las siguientes.

#### **1. Principio de capacidad de pago**

Este principio está inspirado en el principio de justicia y equidad de Adam Smith, el que consiste en, quien posea una mayor renta está obligado a pagar mayor cantidad de impuestos, independientemente de los beneficios que reciba al momento que estos impuestos sean ejecutados por el Estado. Siendo la única finalidad de este principio, el establecer un pago equitativo entre todas las personas, independientemente de cada uno de sus ingresos. De esta forma: “las personas con mayor capacidad económica deben contribuir a los gastos públicos en proporción superior a la de sus demás conciudadanos que tributen, independientemente de que se beneficien en mayor o menor medida que estos últimos, de los servicios gubernamentales costeados con sus contribuciones”<sup>49</sup>.

---

<sup>49</sup> Arrijo Vizcaino, Adolfo. **Derecho fiscal**. Segunda Edición. Pág. 209.



## **2. Principio del beneficio**

Este principio se comprende dentro del principio de capacidad de pago, a diferencia de los anteriores consiste en que todos los individuos y los negocios que se beneficien con los servicios que presta el Estado, deben pagar impuestos de acuerdo con lo recibido. Estableciéndose que se debe pagar: "...de acuerdo con los beneficios que reciben de los gastos gubernamentales (...) resulta difícil separar el principio del beneficio del de la capacidad de pago en aquellos casos en los que el contribuyente se beneficia con los servicios gubernamentales generales. El principio del beneficio solamente puede ser distinguido con claridad cuando el rendimiento de un impuesto se destina a financiar un servicio concreto para el contribuyente"<sup>50</sup>.

Autores como Sánchez Gómez, manifiestan que este principio no puede tener aplicación en la actualidad, porque existe una dificultad en su aplicación en los casos en que los servicios prestados por el Estado se abocan a solo cierto sector de la sociedad.

## **3. Principio del crédito por ingreso ganado**

Este principio hace alusión a los principios de Smith, respecto a la proporcionalidad y justicia, por el cual se busca establecer una obligación tributaria más justa sobre los ingresos de todas las personas. Para establecer dicha carga tributaria según Sommers, los legisladores tienen que tomar como criterio principal, el origen del ingreso percibido por las personas basándose en la regla de que es distinto aquel ingreso obtenido por el trabajo, al ingreso obtenido a títulos gratuitos, provocando una cantidad mayor carga de

---

<sup>50</sup> Arrijo Vizcaino, Adolfo. **Op. Cit.** Pág. 235.



pago de impuestos a los gratuitos respecto a los obtenidos del trabajo. Esto según el autor con el fin de valorar el esfuerzo que implica su obtención y por consiguiente el impacto tributario que merecen, situación que llega a discreparse como desarrollaremos más adelante. El formador de este principio y teoría, lo desarrolla de la forma siguiente: “Por la carencia de un nombre mejor, le llamaremos el principio del crédito por ingreso ganado, nombre que se ha tomado de una característica de una Ley de Impuestos sobre Ingresos que estuvo en vigor hace algunos años, en la que se daba una deducción especial a los sueldos y salarios al computarse el ingreso gravable. La idea era que aquellos que obtuvieran sus ingresos que la ley consideraba como no ganado, como el que proviene de rentas, dividendos o intereses, debía ser castigado. En cierta medida esta es la misma razón de ser. Las ganancias de guerra en exceso de cierto nivel fueron consideradas como ganancias inesperadas que no eran atribuible a ningún control. Los impuestos sobre herencia están basados en parte en principio. El heredero no gana el dinero que recibe; por tanto, debe ser grabado con tasas altas”<sup>51</sup>.

Concluyendo con el presente principio se encuentra la siguiente opinión: “Repugna al sentido común el que se apliquen las mismas cuotas o tarifas a los asalariados y profesionistas que a los rentistas, inversionistas en Bolsa de Valores y heredero. El fisco debe comprender que el individuo que trabaja, que genera riqueza, en tanto que el que especula solo se aprovecha de ella”<sup>52</sup>.

#### **4. Principio de ocupación plena**

Este principio es una variante moderna del principio de economía de Adam Smith. Está

---

<sup>51</sup> Arrijo Vizcaino, Adolfo. **Op. Cit.** Pág. 237.

<sup>52</sup> **Ibid.**

basado en la posible instauración de una política tributaria de reinversión de utilidades.

Se crea esta política con dos propósitos, siendo el primero el de generar fuentes de trabajo y combatir de esta manera el desempleo; el segundo propósito consiste en el promover una estabilidad en los niveles ocupacionales. El autor del presente principio manifiesta que los fines se harán efectivos imponiendo tributos a los empresarios, sin llegar esto a ser una opresión a la industria y el comercio, estableciendo impuestos aquellos empresarios que no reinvierten sus utilidades y con creación de una serie de normas que motiven a la clase patronal a mantener un cierto nivel de ocupación.

Estos impuestos según Sommers, tiene como finalidad promover: "...la producción y el empleo, caen en esta categoría. Los sistemas de seguro de desempleo basados en el sistema de mérito, por ejemplo, se formulan con el objeto de estimular la estabilidad en la ocupación. Bajo estos sistemas el patrón recibe una rebaja o paga un menor impuesto de seguro contra el desempleo, si mantiene cierto grado de estabilidad en la ocupación. El impuesto sobre ganancias no distribuidas fue establecido con objeto de estimular el consumo al forzar la distribución de las ganancias entre los accionistas. Los depósitos bancarios se han gravado algunas veces como un método para estimular el gasto. Todos estos planes tienen como finalidad lograr un alto nivel de ocupación que a veces se denomina de ocupación plena. Por ser más conveniente, todos estos principios de política impositiva se clasifican bajo el principio de la ocupación plena. Parece existir una tendencia para dar a estos principios una parte cada vez mayor en la estructuración de la política impositiva"<sup>53</sup>.

---

<sup>53</sup> Arrijo Vizcaino, Adolfo. **Op. Cit.** Pág. 238.

## 5. Principio de conveniencia

Este principio igual que el anterior se encuentra relacionado con el principio de economía de Adam Smith. Autores lo mencionan como la expresión máxima del principio de economía. Consiste en generar la menor dificultad para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria en el pago de impuestos. Esto según el autor, se hace a través de los impuestos ocultos, logrando de esta manera el rendimiento máximo y sin causar molestias a los contribuyentes.

Para un mejor entendimiento del presente principio se cita lo siguiente: "Algunas veces los impuestos se establecen, con ningún fin más noble que el de recaudar lo más posible con la menor dificultad. La política seguida entonces será simplemente de conveniencia. ... En este principio se basan los llamados impuestos ocultos, tales como los que se imponen en el punto de fabricación y que, como es lógico, luego se incorporan al precio. La idea que se encuentra detrás de estos impuestos es que lo que el público no conoce no le duele"<sup>54</sup>.

### d) Principios de Fritz Neumark

El autor Fritz Neumark, fue un tratadista de origen alemán, quien establece principios dirigidos a la creación e imposición de tributos, esto a través de su libro denominado Principios de la Imposición, inspirados de las situaciones políticas y económicas; los cuales sirven para el desarrollo del sistema financiero de los distintos estados en la actualidad. Estos principios según el autor se dividen en dieciocho, que a su vez se

---

<sup>54</sup> Arrijo Vizcaino, Adolfo. **Op. Cit.** Pág. 239 y 240.

clasifican en cinco grupos, adecuándose cada uno de estos grupos afines necesarios para un correcto funcionamiento de un sistema impositivo, siendo estos los siguientes:

1. Los principios de la imposición presupuestario-fiscales.

Principios de suficiencia de los ingresos fiscales. (1)

Principio de capacidad de adaptación de la imposición en la política de cobertura. (2)

2. Los principios políticos-sociales y éticos de la imposición.

a. Postulados de justicia.

Principio de generalidad de la imposición. (3)

Principio de igualdad de la imposición. (4)

Principio de proporcionalidad o principio de la imposición de acuerdo con la capacidad de pago personal e individual. (5)

b. Principio de redistribución fiscal de la renta y la riqueza. (6)

3. Los principios tributarios político-económicos de la imposición.

a. Principios de ordenamiento económico.

Principio de evitación de medidas fiscales dirigistas. (7)

Principio de minimizar las intervenciones fiscales en la esfera privada y en la libertad económica de los individuos. (8)

Principio de evitar las consecuencias indeseadas del impacto fiscal sobre la competencia. (9)

b. Principios político-económicos.

Principio de flexibilidad activa de la imposición. (10)

Principio de flexibilidad pasiva de la imposición. (11)

Principio de la imposición orientada hacia la política de crecimiento económico. (12)

#### 4. Los principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios.

Principio de congruencia y sistematización de las medidas fiscales. (13)

Principio de transparencia fiscal. (14)

Principio de factibilidad de las medidas fiscales. (15)

Principio de continuidad del derecho fiscal. (16)

Principio de economicidad de la imposición. (17)

Principio de comodidad de la imposición. (18)

### **2.7. Principios constitucionales que inspiran el derecho tributario**

Siendo el derecho constitucional la base sobre la cual se desarrolla toda rama del derecho, esta sienta los principios y bases para el desarrollo de la función del sistema tributario del Estado, es por lo que la Constitución Política de la República de Guatemala, desarrolla estos principios, constituyéndose como límites al poder tributario en carácter general. Se determina que los principios que se encuentran contenidos dentro de una norma constitucional, se le denomina principios constitucionales, los que servirán de fundamento a las distintas instituciones financieras, como lo es el tributo.

Siendo la Constitución Política de la República la máxima guía para el sistema tributario guatemalteco, las normas deben ser respetadas en todo momento y en caso contrario estaríamos ante una inconstitucionalidad. Es así como "...el ejercicio del poder tributario y las actuaciones de las autoridades deben seguir determinados patrones establecidos en la Constitución y en las demás leyes"<sup>55</sup>.

---

<sup>55</sup> Guiliani, Fonrouge, Carlos M. **Derecho financiero**, (vol.) 1. Pág. 322.

Ahora bien, los principios constitucionales en materia tributaria se consideran desde dos puntos de vista y se establece de la siguiente forma: "...el primero, como principios fundamentales de la disciplina y elementos diferenciadores de la misma; y el segundo punto, como fuente normativa fundamental a la que debe ajustarse el resto del ordenamiento jurídico, y como criterios-guía para la interpretación de los diferentes Institutos que dichos Principios informan"<sup>56</sup>.

### **2.7.1. Origen de los principios constitucionales del derecho tributario**

La razón de la existencia de los principios constitucionales se sustenta en un suceso histórico, remontándose a la Edad Media el cual fue un periodo de la historia que se caracterizó por establecer a la monarquía como la forma de gobierno por excelencia. En esta clase de gobierno se establecían dos clases sociales, siendo estos los ricos y pobres, también denominados, rey y los súbditos. Estos últimos son los que tenían la obligación del pago de tributos desproporcionales, pagando inclusive aquellos tributos que le corresponderían a los nobles, a quienes el rey les otorgaba beneficios y exención de estos. Es así como imperaba la injusticia en esa época, lo cual marco un punto de partida al levantamiento de los súbditos en contra del reino, ocasionando revoluciones sociales, como lo establece el constitucionalista Lassalle: "... hasta que está un día a fuerza de ver como los asuntos nacionales se rigen y administran tercamente contra la voluntad y los intereses del país se decide a alzar frente al poder organizado su supremacía desorganizada"<sup>57</sup>.

---

<sup>56</sup> Kuri De Mendoza, Silvia Lissette. **Manual de derecho financiero**. Pág. 63.

<sup>57</sup> Lassalle, Ferdinand. **Qué es una constitución**. Pág. 57.

Continuando con los antecedentes de los principios constitucionales, se establece que la injusticia dada por la monarquía, origino revoluciones, dentro de ellas se encuentra la Revolución Francesa en el año 1789, por la cual se empiezan a determinar los derechos fundamentales del hombre. Tal es el caso que surge la declaración de los derechos del hombre y del ciudadano por la que se establece límites al poder de la monarquía.

Siendo este el origen de los principios constitucionales, da a lugar con posterioridad a disposiciones especiales en cada Estado que tiendan a regular aquellos aspectos cruciales para un desarrollo pleno de cada nación, incluyendo dentro de esto el sistema financiero y por ende el sistema tributario.

En Guatemala estos principios constitucionales en materia tributaria son relativamente novedosos, atribuyéndose su creación a la Constitución Política de la República de Guatemala, respecto al Régimen Financiero del Estado, creada en 31 de mayo de 1985 por la Asamblea Nacional Constituyente.

### **2.7.2. Naturaleza de los principios constitucionales del derecho tributario**

Respecto a la naturaleza de los principios constitucionales se acude a la doctrina, la cual establece una naturaleza bipartita, siendo esta clasificación los principios preceptivos y programáticos. Según la doctrina los principios preceptivos a los cuales también se le denominan vinculantes son; “aquellos los cuales tienen una aplicación inmediata en los supuestos en que inciden y tienen, además, funciones como la de limitar los derechos y potestades”<sup>58</sup>, así como ayudar a determinar que normas deben ser declaradas como

---

<sup>58</sup> Moschetti, Francesco. **El principio de capacidad contributiva.**

inconstitucionales. Por otra parte, según la doctrina existen los principios programáticos, los cuales son aquellos que establecen directrices generales al legislador al momento de crear normas jurídicas tributarias.

El autor Francesco Moschetti, creador de esta doctrina, hace crítica a la existencia de los principios programáticos, esto porque van dirigidos específicamente a personas determinadas, siendo estos los legisladores futuros. Esto según el autor origina un incumplimiento en la generalidad de aplicación de la norma constitucional, derivado que esta debe aplicarse a todo aquel que forme parte del Estado. Además, el autor también cuestiona la aplicabilidad temporal de estos principios programáticos, esto porque su creación tiene un ámbito temporal del cual al legislador le servirá de guía al momento de la creación de normas, pero estos no responden a las necesidades financieras venideras que en la mayoría de casos son inciertas.

Ahora bien, esta doble naturaleza de los principios constitucionales no se cumple en todas las constituciones, es así en la Constitución Española, en la cual únicamente reconoce los principios de carácter vinculante y no programático. Esto por las necesidades propias de cada Estado, esto fundamentándose en su Artículo 9.1 a lo cual establece: “Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico”.

Sin embargo, también existen constituciones las cuales siguen la naturaleza bipartita, este es el caso de la Constitución Política de la República de Guatemala, la cual sigue la corriente bipartita respecto a los principios constitucionales del derecho tributario. Vinculantes porque establece casos concretos en los cuales la norma Constitucional

debe ser de aplicabilidad forzosa, como lo es el Artículo 239 respecto al principio de legalidad; y programática porque en la Constitución en casos no detalla las condiciones del ejercicio de la norma, sino que únicamente se limita a establecer principios sobre los cuales deberán ser cumplidos por los distintos órganos que integran el Estado. Tal es el caso que el Artículo 243 que establece el 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”.

### **2.7.3. Regulación constitucional de los principios tributarios**

Los principios constitucionales se clasifican en dos, siendo estos los principios generales y los principios específicos del derecho tributario. Los principios generales son aquellos que aplican a toda la legislación guatemalteca, encontrándose dentro los siguientes: derecho de defensa, derecho del debido proceso, congruencia del ordenamiento jurídico, de juridicidad, seguridad y certeza jurídica. Es así como también existen principios específicos del derecho tributario que son aquellos principios fundamentales, los cuales también son conocidos como garantías del contribuyente, desarrollados a continuación:

#### **a) Principio de legalidad**

Este principio es uno de los más importantes en el derecho tributario se tiende como la potestad otorgada por el pueblo para la creación de tributos. La definición para este principio es la siguiente: “La limitación a la potestad tributaria del Estado, consistente en prescribir en la Constitución que solo por la Ley se pueden establecer tributos”<sup>59</sup>.

---

<sup>59</sup> Castillo Gonzales, Jorge Mario. **Derecho administrativo guatemalteco**. Pág. 111.



Este principio se encuentra establecido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. El principio de legalidad es de aplicación específica al derecho constitucional tributario en todos aquellos ordenamientos constitucionales en la actualidad, no siendo la excepción el ordenamiento jurídico guatemalteco.

Históricamente, este principio se relaciona a la época de la monarquía, en la cual los súbditos delegan el poder de establecer impuestos a los reyes. Es así como el Rey Juan Sin Tierra, el 15 de junio de 1215 a través de la Carta Magna, reconoce este derecho a la monarquía, otorgando facultades al pueblo para consentir las decisiones tomadas por el rey. Posterior a ello, este principio se adoptó en las distintas Constituciones de los países, ejemplo de ello es Gran Bretaña, los Estados Unidos de América en 1787 y Francia en 1789 con la Revolución Francesa, sentando este último antecedente la base para las demás Constituciones.

En Guatemala el principio de legalidad fue implementado en constituciones anteriores a la de 1985, en las cuales hacían referencia a la atribución del Congreso de la República en la creación de tributos ordinarios y extraordinarios.

Es así como el principio de legalidad establece la facultad y potestad de cierto organismo del Estado en la creación de tributos, llámese a este organismo congreso, asamblea general, parlamento, legislatura, etc. En el Estado de Guatemala, el cumplimiento del principio de legalidad concierne al Congreso de la República de Guatemala: "Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como



determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria, b) Las exenciones, c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, d) La base imponible y el tipo impositivo, e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos y, f) Las infracciones y sanciones tributaria”. Este principio además de estar regulado en el Artículo citado, también se reconoce plenamente como una de las facultades del Congreso de la República de Guatemala, estableciéndose esto en el inciso C del Artículo 171, en el cual se determina el monopolio que tiene el organismo legislativo en la creación de tributos.

Por último, cabe resaltar que este principio también es denominado en la doctrina como principio de reserva de ley el cual a su vez se divide en: principio de legalidad de reserva de ley y principio de legalidad por preferencia de ley. Condicionando el primero la existencia de los tributos a una ley creada por los procedimientos legales correspondientes por el órgano competente, siendo en el caso de Guatemala, el proceso legislativo. El segundo se refiere a la aplicación de la ley tributaria, determinándose que toda norma tributaria jerárquica inferior, debe desarrollar lo establecido por ley y no contradecirlo.

#### **b) Principio de equidad**

El principio de equidad se determina como la obligación de todas las personas de contribuir al gasto público, es decir al sostenimiento del Estado. Constituyéndose esta contribución de acuerdo con la capacidad económica de cada persona, relacionándose este principio al principio de justicia tributaria. Se encuentra regulado en el Artículo 135 inciso “D” de la Constitución Política de la República de Guatemala, estableciendo el



deber a los ciudadanos de contribuir con el gasto público. Así mismo este principio se encuentra regulado en los Artículos 239 y 243 del mismo cuerpo normativo, en donde se establece como directriz para el principio de legalidad y el sistema tributario.

### **c) Principio de justicia tributaria**

Este se inspira en el deber que tiene el Estado en garantizarles la justicia a todos sus habitantes. El principio de justicia del derecho se regula en el Artículo 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece lo siguiente: “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”. En este sentido la justicia tributaria se considera el valor más importante del derecho tributario, ya que persigue el pago de tributos, pero determinándose estos a la capacidad económica de cada persona.

Este principio hace referencia a la justa distribución de cargas impositivas a las personas, determinándose estas a la capacidad económica y condiciones de vida para responder al pago de tributos. La Constitución Política de la República de Guatemala, regula este principio en los Artículos 239 y 243. Cabe resaltar que este principio está fundamentalmente ligado al principio de legalidad y equidad, por lo que algunos autores lo desarrollan juntamente.

### **d) Principio de capacidad de pago**

Este principio también es denominado como principio de capacidad económica o principio de capacidad contributiva, su origen se establece en los principios de Adam Smith, autor ya previamente desarrollado. El primer antecedente se tiene en las Constituciones desde



el Siglo XIX hasta llegar a las constituciones que actualmente rigen los Estados.

Es el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que lo regula: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”. En nuestro ordenamiento jurídico se refiere a la capacidad que tienen las personas en el pago de tributos. Como bien se establece en la doctrina: “El principio individualiza la carga tributaria para cada contribuyente de acuerdo con su situación financiera en la sociedad”<sup>60</sup>.

Cabe resaltar que el principio de capacidad de pago tiene una relación directa con los principios de justicia y equidad tributaria ya desarrollados, porque a través de este se determina la proporción a contribuir de cada persona, “...este principio obliga al Estado a aplicar el cobro del tributo en forma justa y equitativa, es decir, se debe contribuir en proporción a la disponibilidad de hacerlo, a mayor renta, mayor impuesto, a mayor riqueza mayor pago tributario...”<sup>61</sup>.

Además, en la doctrina se mencionan conceptos similares a la capacidad de pago, siendo este la capacidad jurídica tributaria. La capacidad jurídica tributaria hace referencia a la capacidad jurídica que tiene la persona para ser sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria. De esta manera la capacidad jurídica tributaria es necesaria para que todo sujeto realice el pago de tributos. Se deduce entonces que para la existencia de una capacidad de pago es necesaria la existencia de una capacidad tributaria.

Es así como el principio constitucional de capacidad de pago inspira a nuestro

---

<sup>60</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero, parte II, derecho tributario.** Tercera Edición. Pág. 38.

<sup>61</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. **Op. Cit.** Pág. 39.



ordenamiento jurídico al momento del pago de tributos, ejemplo de ello es la Ley de Impuesto al Valor Agregado en el Artículo 50, el cual regula el régimen especial de pequeño contribuyente estableciendo el pago del 5% al pago de tributos en forma trimestral. También se puede hacer referencia al pago de impuesto sobre la renta, en el cual se determinan algunas exenciones a personas determinándose estas a sus ingresos anuales.

#### **e) Principio de no confiscatoriedad**

También es llamado por la doctrina principio de no confiscación. No hay alguna referencia establecida en la norma constitucional de lo que debe entenderse por tributo confiscatorio, sin embargo, este principio se regula en el Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual establece las disposiciones relativas a la protección al derecho de propiedad: “Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido”. Así mismo este principio se encuentra dentro del Artículo 243 del mismo cuerpo constitucional, el cual establece la prohibición a los tributos confiscatorios.

Según el autor Alfredo Rodríguez este impuesto se divide en dos, siendo la primera, las multas confiscatorias, las cuales se dan según el autor se dan al momento en que el valor de la multa es mayor al impuesto omitido. Por la otra parte establece al tributo confiscatorio, lo cual se da al momento en que los tributos sustraen una parte importante del patrimonio del contribuyente. Agrega, por último, que en Guatemala no existe



normativa la cual regulen que tributos son confiscatorios, de lo cual se cita: “Otros países a través de normas legales o fallos judiciales han fijado parámetros para determinar el momento en que el tributo es confiscatorio, en Guatemala no existe dicho parámetro”<sup>62</sup>.

En conclusión, este principio consiste en la prohibición del impuesto excesivo, es decir que produce efectos indeseables en el contribuyente y que excede el límite de lo razonable para el pago de tributos, causándole un agravio en su patrimonio. Así como a la prohibición de aquellos tributos que sustraigan una parte sustancial de la propiedad o renta del contribuyente.

#### **f) Principio de prohibición a la doble o múltiple tributación**

Este principio constitucional es el punto medular de la presente investigación, por lo tanto, se desarrollará detalladamente en su propia sección capitular. Cabe mencionar que este está regulado en Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece un concepto claro en cuanto a la doble tributación, “...hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición”.

#### **g) Principio de igualdad tributaria**

El principio de igualdad tributaria tiene su fundamento en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala, consiste en la igualdad de sujetos en la obligación

---

<sup>62</sup> Consortium Legal. Rodríguez, Alfredo. **Sistema tributario guatemalteco, parte I.** <https://consortiumlegal.com/sistema-tributario-guatemalteco/> (Consultado: 29 de julio de 2021).



tributaria, esto porque al Estado se le atribuye el carácter de acreedor a los contribuyentes el de deudor de conformidad con la ley. Este principio en materia tributaria impone al legislador el deber de establecer un mismo tratamiento tributario a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales.

“El término igualdad en este caso no significa que todo el mundo debe pagar exactamente un monto igual de impuestos. Lo que el término igualdad realmente significa en este caso es que los ricos deben pagar más impuestos y los pobres menos. Ello obedece al hecho de que el monto del impuesto debe ser proporcional a la capacidad del contribuyente. El mismo constituye uno de los conceptos fundamentales para lograr la equidad social en el país. El principio de igualdad establece que debe haber justicia, en forma de igualdad, cuando de pagar impuestos se trata”<sup>63</sup>.

#### **h) Principio *solve et repete***

Dicho principio se encuentra establecido en el Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Garantiza que en materia fiscal no se exige al contribuyente el pago previo de impuestos o garantías para impugnar resoluciones administrativas que afecten sus derechos.

Según otros autores este principio consiste en que cualquier contribuyente en una litis tributaria que se discuta con el fisco de la legalidad de una resolución administrativa previamente no debe pagar el importe del tributo que en ellas se indique, porque esto limitaba el derecho de defensa de los contribuyentes.

---

<sup>63</sup> Velázquez, Socorro. **Principios de la tributación, equidad e igualdad**. <https://www.ciat.org/principios-de-la-tributacion-equidad-e-igualdad/> (Consultado: 03 de agosto de 2021).





## CAPÍTULO III

### 3. Los tributos

Se hace necesario en la presente investigación determinar que es el tributo, es por lo que se acude a distintos autores dentro de la rama, determinando que existen pocos quienes exponen la definición de esta institución jurídica, dentro de las distintas definiciones doctrinarias encontramos la siguiente: "Son las prestaciones pecuniarias que el Estado o ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma"<sup>64</sup>.

Otro autor configura dicha institución jurídica de la forma siguiente: "Son las prestaciones que el Estado exige en ejercicio de su poder imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines"<sup>65</sup>.

El Código Tributario en sus Artículos 9 el cual establece que "Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines". A lo cual podemos agregar deberes. Así mismo en el Artículo 10 de este mismo cuerpo legal, establece una clasificación, de tributos "Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras".

Según autores en materia, establecen a los tributos como la institución jurídica tributaria más importante dentro del derecho tributario en virtud que a través de estos provee al

---

<sup>64</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 283.

<sup>65</sup> Villegas, Héctor Belisario. **Curso de finanzas y derecho tributario**. Pág. 67.



Estado de los suficientes recursos para el cumplimiento de sus fines. "...el Tributo es la más importante institución que provee de recursos públicos al Estado, pero, más que eso, es el mayor factor de redistribución de la riqueza, al proveer de ingresos al Estado, que extrae de quienes poseen fuentes de ingresos, bienes de capital y poder de consumo, para trasladarlos a quienes poseen poco o nada por medio de los gastos públicos"<sup>66</sup>.

### **3.1. Origen de los tributos**

Es importante determinar el origen de los tributos, en ese sentido se establece en un inicio que los tributos tienen su origen en la era primitiva, los cuales eran pagados en especie al líder del clan, con la finalidad de contribuir al mantenimiento y sobrevivencia de todos sus miembros. Posteriormente, se desarrollan los tributos implementándose políticas para su recolección, se ubica esto en la época de la edad antigua, específicamente en la antigua ciudad de la Baja Mesopotamia, siendo esta Babilonia. En esta ciudad se estableció el pago de tributos, determinándose que el país dominante pudiera exigir al país conquistado el pago de tributos ya sea prestando servicios o en especie, como lo son las piedras preciosas o productos de sus artesanos.

Continuando en la época antigua, se llega a la Antigua Grecia, siendo esta el origen de muchos aspectos culturales actuales. En Grecia se estableció la obligación de tributar a los ciudadanos, con la finalidad de mantener el Estado, situación que actualmente se preserva. Se determinó que en Grecia se dio la existencia de dos clases de tributos, existiendo en estos los tributos voluntarios y aquellos impuestos directamente a los

---

<sup>66</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero, parte II, derecho tributario.** Tercera Edición. Pág. 93.



ciudadanos. El primero es aquel tributo que ciudadano pagaba voluntariamente por la convicción de conservar y mejorar el Estado. El segundo se refiere aquella obligación del pago de tributos derivado de la celebración de actos jurídicos, ejemplo de ello es la compra de mercancías.

Dentro de la época antigua aparece otro antecedente y se da dentro de Roma, imperio que inspiro muchas de las normas jurídicas actuales y principios del derecho tributario. En Roma, el pago de tributos se establece en dos épocas distintas, siendo la primera aquella en que los únicos en pagar tributos eran los pueblos conquistados, esto con la finalidad de mantener al imperio y materializar la supremacía del pueblo romano sobre otros. La segunda época dentro del imperio romano consistía en el pago de tributos tanto por conquistados como por los propios ciudadanos romanos, esto por la insuficiencia de recursos para satisfacer las necesidades del creciente pueblo romano. Claro está que el pago de los ciudadanos estaba determinado por la capacidad económica de estos, dando origen esto al principio de capacidad de pago.

Posterior a la época antigua se establece la época feudal, apareciendo está en el Siglo XI en Europa, en donde los vasallos o también llamados mayordomos y los siervos, estaban obligados a pagar tributos establecidos en forma arbitraria los señores feudales o reyes. Es así como estos, estaban obligados a realizar la prestación de servicios y pagos económicos, lo cual en esa época se tomaba como tributo. Cada una de estas obligaciones contenía dentro de sí una serie de reglas, que determinaron hechos imponibles sobre los cuales se debe pagar los tributos, dentro de esto se mencionan los siguientes referentes a la prestación de servicios: "...Cultivar los terrenos propios del señor, confiscación de bienes, derecho de naufragio, derecho de toma... derecho de

guarda”<sup>67</sup>. Así mismo se señalan como obligaciones de carácter económico los siguientes: “...Capitación, servidumbre matrimonial, mano muerta, derechos de relieve, censo, pecho o toalla y multas”<sup>68</sup>.

En el desarrollo de los tributos en la humanidad, posterior a la época feudal surgen propietarios de grandes extensiones de tierra, sin que estos hayan sido propiedad del señor feudal, si no pertenecían a señores independientes. A estas extensiones de tierra se les conoció como alodios. Estas tierras eran usadas por el señor independiente para su propio beneficio y existían porciones de tierra destinadas para la explotación de los cortesanos, quien a cambio pagaba tributos al señor independiente, fijando un tipo impositivo y modificándose de acuerdo al uso de tierras y necesidades de la población.

Es hasta la segunda guerra mundial que se le da vital importancia al sistema impositivo, esto con base a la creación y desarrollo de Estados. Actualmente, el pago de tributos corresponde a las necesidades básicas de la población, constituyéndose una ideología de un estado benefactor.

### **3.1.1. Origen de los tributos en Guatemala**

En Guatemala, se tiene el concepto de tributos desde las organizaciones sociales como lo eran los Quiches, Tamub, Cachiqueles, etc. Dentro de estas distintas sociedades se establecía un jefe de parcela o clan, a quien debían pagar con alimento, trabajo y productos, considerándose estos como tributos y correspondiendo su pago a las clases

---

<sup>67</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero, parte II, derecho tributario.** Tercera Edición. Pág. 87.

<sup>68</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. **Op. Cit.** Pág. 88.



más bajas. Así mismo en estas sociedades se establecía el pago de tributos con finalidades religiosas, ya que existían sacerdotes los cuales exigían a la comunidad la entrega ofrendas para la realización de cultos.

Posteriormente con la conquista, los pueblos debían tributar a los conquistadores españoles, esto para contribuir al crecimiento de la monarquía y pago de los conquistadores. Dentro de estos tributos se mencionan el sínodo, la alcabala, el almojarifazgo, el derecho de Barbolento y el impuesto de papel sellado.

Es hasta el Siglo XX que se comienzan a determinar al derecho tributario en Guatemala, surgiendo con ello regulación específica en materia, siendo los tributos parte fundamental de un Estado, a través de los cuales se pretende satisfacer las necesidades de la población. Es así como surgen aquel conjunto de normas que regulan las regulaciones jurídicas, derechos del Estado, obligaciones de los contribuyentes, potestades, deberes y sujeciones relacionadas con la relación jurídica tributaria.

Cabe recordar el principio tributario de reserva de ley, ya que a través de esta se crea la legislación tributaria guatemalteca y garantiza la obligatoriedad y exigibilidad de este. Este principio como ya se mencionó se encuentra regulado en el Artículo 171 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Actualmente, en Guatemala se reconocen cuatro tipos de tributos, siendo estos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

### **3.2. Características de los tributos**

Los tributos están robustecidos de características, esto con base a su finalidad y forma



de pago, por lo tanto, las principales características de los tributos son las siguientes:

- a) El tributo graba una determinada manifestación de capacidad económica. Esta característica surge con base al principio de capacidad de pago y sobre todo al principio de justicia tributaria. El cumplimiento de estos principios que originan esta característica corresponde a los legisladores, los cuales deben adecuar la detracción de la riqueza sin afectar la economía personal y nacional. En conclusión, esta característica establece que el tributo encuentra su fundamento jurídico en la existencia de una capacidad económica que se considera idónea para ser llamada al levantamiento de las cargas públicas.
- b) El tributo constituye hoy el más típico exponente de los ingresos públicos. Los legisladores se limitan a establecer que es un ingreso público, no llegando a señalar su característica de derecho público. Los tributos en la actualidad son la principal fuente de recursos que tiene el Estado para el cumplimiento de sus fines tipificados en la Constitución, por lo tanto, se consideran la fuente más importante de ingresos del Estado.
- c) El tributo consiste generalmente en un recurso de carácter monetario, aunque en ocasiones pueda consistir en la entrega de determinados bienes, de naturaleza no dineraria. Esto responde a las necesidades de la población, ya que los tributos se encuentran afectados a la financiación de gastos públicos y prestación de servicios.
- d) El tributo no constituye nunca la sanción de un ilícito. Respecto a esta característica se establece que el tributo tiene fines propios siendo esto el sostenimiento de gastos públicos, que son totalmente contrarios respecto a las sanciones, cuya finalidad es la punibilidad de un ilícito.



- e) El tributo no tiene alcance confiscatorio. Esta característica responde al principio Constitucional de no confiscación y a la ausencia del principio de capacidad económica en el ordenamiento jurídico confiscatorio, como lo son la expropiación forzosa, en el cual a través de la analogía se determina que responden a principios jurídicos incomparables.
- f) El tributo consiste en una prestación pecuniaria exigida por la administración pública. Esto responde a que las normas jurídicas que robustecen al derecho tributario establecen derechos y deberes para los sujetos pasivos en el pago de tributos.
- g) El tributo tiene como finalidad esencial posibilitar la financiación del gasto público, aunque puede dirigirse también a satisfacer otros objetivos públicos: propiciar creación de empleo, estimular el desarrollo económico, etc.
- h) El tributo, como prestación patrimonial impuesta, no obliga solo a los guatemaltecos. Esta característica responde a que la legislación tributaria guatemalteca se basa en el principio de territorialidad, es decir que todas las actividades económicas que realizan las personas en el territorio nacional y que están tipificadas como hecho generador, originan una obligación tributaria.
- i) Su fuente es la ley, ya que se encuentra cimentado bajo el principio de reserva de ley. Esta característica responde al principio de reserva de ley, el cual es fundamental para la creación de tributos y que corresponde exclusivamente al Congreso de la República de Guatemala.

### **3.3. El poder tributario**

El poder tributario es una de las instituciones jurídicas más importantes del régimen tributario de un país, siendo esta la facultad de crear y cobrar tributos con la finalidad de



satisfacer las necesidades de la población.

Para comprender que es el poder tributario se debe empezar por establecer que existe un poder financiero estatal del cual se desarrolla la facultad de la creación y cobro de tributos. Es así como la Constitución Política de la República de Guatemala, desde su Artículo 1 se organiza para la realización del bien común “El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común”. De este Artículo se desprende esa finalidad tan importante del Estado y que para la cual se necesita la provisión de fondos, estableciéndose el poder financiero para ello.

El poder financiero entonces es aquella facultad del Estado en hacerse de recursos para el cumplimiento de sus fines. Para orientarnos mejor sobre esta institución se cita lo siguiente: “...El Estado tiene como fin la obtención de recursos (fin fiscal), pero también persiguen finalidades de naturaleza económica y social (fines extrafiscales), al establecerse que el Estado debe actuar positivamente en los problemas de diversa índole...”<sup>69</sup>. De esto podemos establecer que dentro del poder financiero se establecen funciones fiscales y extrafiscales, ambos con la finalidad de que el Estado se haga de recursos y de esta manera satisfacer las necesidades de la población.

Cabe mencionar que el Estado hace uso de ese poder financiero como manifestación del poder público que surge de la propia Constitución Política de la República de Guatemala, lo que se encuentra regulado en el Título V, Estructura y Organización del Estado,

---

<sup>69</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero, parte II, derecho tributario.** Tercera Edición. Pág. 33.



Capítulo IV que regula el Régimen Financiero. Es así como el poder tributario es solo una parte de ese poder financiero, de lo cual se fundamenta en que: “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>70</sup>.

De esta manera concluimos que el poder tributario es solo una parte del poder financiero, pero con la única finalidad de obtener exclusivamente ingresos de naturaleza tributaria, siendo estos los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, no incluyendo ingresos de naturaleza no tributaria.

Ya determinando que es el poder financiero, se comienza de lleno a tratar el tema del poder tributario, siendo esta la facultad del Estado en ejercicio de la soberanía para hacerse de recursos, pero exclusivamente de tributos. Los autores en este tema lo definen de la siguiente manera: “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

---

<sup>70</sup> Collado Yurrita, Miguel Ángel y Luchena Mozo, Gracia María. **Derecho financiero y tributario**. Parte General. Pág. 27.



mediante actos administrativos singulares, dictados en el curso de un procedimiento, en el ejercicio de las correspondientes potestades tributarias”<sup>71</sup>.

En Guatemala, dentro de la doctrina se establece a esta institución jurídica como: “...la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones conocidas como tributos a personas individuales o jurídicas o bienes de las mismas que se hallen en su jurisdicción, sea esta territorial o no”<sup>72</sup>.

Por último, el poder tributario se encuentra regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala de la cual se deriva la potestad inherente de la creación de tributos y se determina la competencia tributaria, siendo esto un derecho Estatal.

### **3.3.1. Clases de poder tributario**

Actualmente, en la doctrina y legislación se conocen dos clases de poder tributario, siendo el primero, el poder originario y el segundo el derivado:

1. Poder tributario originario: Esta clase de poder tributario tiene su origen en la constitución de cada país, en el caso de Guatemala se regula en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, de allí que se denomina originario. A través de esta se establece la potestad del Estado para la creación y cobro de tributos, también establece directrices para el desarrollo de leyes ordinarias y reglamentos, las cuales deben limitarse a las disposiciones constitucionales. Por

---

<sup>71</sup> Collado Yurrita, Miguel Ángel y Luchena Mozo, Gracia María. **Op. Cit.** Pág. 180.

<sup>72</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. **Op. Cit.** Pág. 94.



último, se establece que esta es la clase de poder tributario que se aplica en Guatemala.

2. Poder tributario derivado: Esta es la contrapartida al poder tributario originario, está la clase de poder tributario nace de la legislación ordinaria que puede ser modificada constantemente sin mayores formalismos. En esta clase la legislación constitucional norma y limita los principios de la tributación, sin embargo, no se atribuye la creación de los tributos a la misma.

### **3.3.2. Límites al poder tributario**

El ejercicio del poder tributario por el Estado está limitado por principios constitucionales, que como ya se determinaron, son directrices cuya finalidad es guiar al legislador en la creación de tributos. Estos se establecen en la Constitución Política de la República de Guatemala atendiendo a que se maneja un poder tributario originario. Dentro de estos de distinguen los siguientes:

- a) "Prohibición de la doble o múltiple tributación, artículo 243.
- b) El principio de capacidad de pago, artículo 243.
- c) El principio de legalidad, artículo 239.
- d) El principio de equidad y justicia tributaria, artículo 243.
- e) El principio de no confiscación, artículo 41"<sup>73</sup>.

### **3.3.3. Características del poder tributario**

El poder tributario se encuentra robustecido de ciertas características que las normas

---

<sup>73</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. **Op. Cit.** Pág. 95.



constitucionales le designan y que ayudan a distinguirlo dentro del poder financiero, determinando así sus funciones y competencias. Estas características se distinguen al momento de la creación y aplicación de normas jurídicas referentes al poder tributario. En la doctrina se distinguen cuatro características, siendo esta la corriente que siguen la mayoría de los autores en materia, sin embargo, existe otra corriente en la cual distinguen cinco características, que son las siguientes:

a) Abstracta: Para poder explicar esta característica los teóricos distinguen que el poder tributario se manifiesta de dos formas, siendo la primera el poder tributario abstracto y la segunda el poder tributario concreto. Estos dos tipos de manifestaciones las establecen de la siguiente manera: el poder tributario abstracto es aquella facultad y derecho que tiene el Estado derivado de las normas para hacer efectivo la imposición y el cobro de tributos. Y lo segundo, siendo este el poder tributario concreto lo establecen como el ejercicio de esa potestad, la cual no solo se queda plasmada en la norma, sino que se ejercita por el Estado y que según los teóricos es así como se perfecciona.

Autores en materia tratan de distinguir entre estas instituciones jurídicas de la siguiente manera: “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>74</sup>.

---

<sup>74</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos María. **Derecho financiero**. (vol.) I. Segunda edición. Pág. 283.



De esa manera se establece que el poder tributario abstracto consiste en la independencia y reconocimiento que se le da al conjunto de normas que plasman ese derecho. Es así como esta característica ordena que, aunque el Estado no ejercite esa facultad, no implica la pérdida de esta.

- b) Permanente: Los autores que desarrollan esta característica establecen el término de permanencia y no el de imprescriptibilidad, ya que mencionan que el poder tributario nace y se mantiene mientras exista el Estado. Es así como: “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>75</sup>. Otros autores en esta materia, agrega otras características a este poder: “...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 pacto entre naciones”<sup>76</sup>.

Por último, agregamos la interpretación de estudiosos de nacionalidad guatemalteca quien inspirados por los autores anteriores establecen lo siguiente: “El poder tributario solamente puede extinguirse con el Estado, la potestad tributaria de dictar normas no se extingue con el transcurso del tiempo, ni con el cambio de Gobierno, ya que existe por sí solo mientras exista el Estado”<sup>77</sup>.

De esa manera se concluye en que esta característica radica en que la existencia del

---

<sup>75</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos María. **Op. Cit.** Pág. 283.

<sup>76</sup> Sánchez Gómez, Narciso. **Derecho fiscal mexicano.** Séptima edición. Pág. 57.

<sup>77</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero, parte I, finanzas públicas.** Tercera Edición. Pág. 95.



poder tributario depende totalmente de la creación y sostenimiento del Estado y **si** este no tendría razón de ser, además se agregan que el dinamismo del Gobierno no implica la extinción de esta potestad.

- c) Irrenunciable: Esta característica nace de la función principal del Estado, siendo esta la de satisfacer las necesidades comunes de sus habitantes, siendo esencial la obtención de recursos para el cumplimiento de determinado fin. Es así como los autores distinguen esta característica como fundamental, en la que el Estado como persona jurídica y sus funcionarios no pueden renunciar a la facultad de fijar y obtener tributos. Para ello “El Estado no puede renunciar a este poder especial inherente al mismo, ya que sin él no podrían subsistir, pues los tributos son recursos que el Estado necesita para sostenerse”<sup>78</sup>.
- d) Indelegable: Esta característica tiene relación con la irrenunciabilidad del poder tributario, ya que, si no se le permite renunciar al Estado de aquella potestad de crear y cobrar tributos, tampoco se le permitirá el poder delegar esa facultad a otra persona individual o jurídica, ni en forma temporal ni permanente. De esta manera únicamente se reconoce esta potestad aquellas personas que, en cumplimiento del poder tributario originario, designe la Constitución Política de la República de Guatemala. Para la comprensión de la presente característica se establece lo siguiente: “El Estado no puede trasladar a un tercero la facultad de legislar leyes tributarias, así como tampoco puede delegar la potestad de ejercer la parte que le corresponde como sujeto activo de la relación tributaria”<sup>79</sup>.
- e) Limitada: Esta última característica no es tomada por todos los autores en materia,

---

<sup>78</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. **Op. Cit.** Pág. 96.

<sup>79</sup> **Ibid.**



siendo así que algunos los contemplan dentro de los alcances del poder tributario, siendo este el siguiente punto a tratar en la presente investigación, sin embargo, esta característica se hace fundamental a causa de que el poder tributario está limitado en manera territorial y a través de los principios constitucionales los cuales se determinaran en el siguiente punto.

### **3.3.4. Alcances del poder tributario**

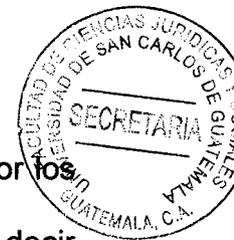
El concepto alcances del poder tributario se entiende como todo aquello que abarca el Estado en ejercicio de este, estos alcances se enmarcan en la Constitución Política de la República de Guatemala y otras leyes de nivel ordinario en esta materia. Es el Código Tributario el que establece aquellas disposiciones de carácter general y se complementa por las leyes tributarias específicas.

En el territorio de la República de Guatemala, el poder tributario se rige y extiende a cada uno de sus habitantes, limitado únicamente por leyes constitucionales y ordinarias, las cuales establecen directrices a las relaciones de carácter tributario, así como bases y hechos imponibles, todo esto resultante del principio de legalidad puesto en práctica.

Otro de los alcances del poder tributario es el gravar y desgravar ciertos actos, siendo esto último el poder de eximir carga tributaria a determinados sujetos pasivos. Este se ejerce siempre en cumplimiento del principio de legalidad, ejemplo de ello es el Decreto 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Zonas Francas y sus reformas.

### **3.4. Clasificación de los tributos**

En Guatemala la clasificación de los tributos se establece en dos grandes grupos, siendo



el primero los tributos creados por la doctrina, que es aquella propuesta creada por los estudiosos del derecho en materia tributaria. El segundo grupo deviene de la ley, es decir que son aquellos tributos tipificados en el Código Tributario en cumplimiento del principio constitucional de legalidad. Estas clasificaciones se desarrollan de la forma siguiente:

- a) Clasificación doctrinaria: Dentro de esta clasificación se encuentran a los impuestos, tasas, contribuciones especiales y arbitrios. Siendo algunos de estos algunos de los que se toma en cuenta en la legislación tributaria guatemalteca.
- b) Clasificación legal: Esta clasificación como ya se evidenció se encuentra establecida en el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus reformas. Estos específicamente se regulan en el Artículo 10 el cual establece: “Clases de tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras”.

### **3.5. Principales tributos en Guatemala**

Los tributos como ya se expuso anteriormente es un género, el cual se divide en especies, siendo esto la clasificación doctrinaria y legal, esta última objeto de la presente sección capitular y se desarrollan de la siguiente manera:

- a) Impuestos: Hay que establecer desde un inicio que este es un tributo, cuyo fundamento al igual que todos los siguientes se encuentra en el Código Tributario y que a diferencia de los otros no tiene relación directa con la calidad del sujeto pasivo como ya se determinara.

Para tener una mejor comprensión define al impuesto de la siguiente forma:

“Contribución, gravamen, carga o tributo que ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles, y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y las restantes corporaciones públicas. También es el gravamen que pesa sobre determinadas transmisiones de bienes, ínter vivos o mortis causa, y el otorgamiento de ciertos instrumentos públicos”<sup>80</sup>.

En cambio, por otra parte, se propone que: “Los impuestos, como parte de los tributos, son prestaciones en dinero que el Estado exige a los particulares como producto de la realización de un hecho preestablecido en la ley y que son parte importante y esencial de los recursos con que cuenta el Estado moderno”<sup>81</sup>.

Ya determinando que son los impuestos es importante mencionar ciertas características de las que se robustece y lo diferencia de otras clases de tributos, entre ellas encontramos las siguientes:

- a. Es obligatorio: Contiene una obligación de dar dinero.
- b. Estatal: Consiste en que es una obligación emanada del poder imperio del Estado, en su creación, aplicación y recaudación, lo cual lo hace coercible.
- c. Legalidad: Relacionado con el principio de legalidad, consiste en que estos deben estar previamente en la normativa jurídica y que esta esté vigente.
- d. Generalidad: Consiste en que los impuestos son aplicables a personas individuales y colectivas, sin hacer distinción alguna.
- e. Especialidad: Consiste que los impuestos son aplicables tanto a personas individuales

---

<sup>80</sup> Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**. Versión Digital. Pág. 475.

<sup>81</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero, parte I, derecho tributario**. Segunda Edición, 2004. Pág. 101.



como colectiva, pero no a todos los actos que estos realicen, sino aquellos hechos imponibles previamente establecidos en la ley.

Así mismo los impuestos tienen una clasificación, es así como nuestra doctrina distingue las siguientes clases de impuestos, algunos de ellos aplicables dentro de nuestro ordenamiento jurídico:

- a. **Impuestos directos:** Este es el impuesto que se encuentra establecido en forma inmediata sobre los sujetos de la relación jurídica tributaria o los bienes, estos como su nombre los establece, es trasladado directamente al Estado y no a terceros. Ejemplo de ello es el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre inmuebles.
- b. **Impuestos indirectos:** Este impuesto a diferencia de los directos toma en cuenta todas aquellas transacciones y consumo que realizan las personas, además estos se trasladan al consumidor final y no directamente, en este caso es el consumidor final quien traslada los impuestos al Estado. Ejemplo de ello es el impuesto al valor agregado.
- c. **Impuestos personales:** Estos impuestos no tienen fundamento legal alguno en nuestro ordenamiento jurídico, sin embargo, los doctrinarios los distinguen y consisten en aquellos cuyo hecho generador no está establecido en la ley, sino en hechos subjetivos elegidos por el sujeto pasivo. Ejemplo de ello son el número de hijos, la soltería, etc.
- d. **Impuestos reales:** Este tipo de impuesto también son llamados impuestos objetivos, estos provienen de la cuantía de bienes y riqueza obtenida de cada sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, no tomando en cuenta la situación individual de las personas. Ejemplo de ellos es el impuesto único sobre inmuebles (IUSI).



- e. Impuestos ordinarios: Estos son aquellos que el Estado impone y usa para su funcionamiento y que son creados por normas emitidas por el Organismo Legislativo, estos normalmente gravan las rentas de cada sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. Ejemplo de estos impuestos son el impuesto único sobre inmuebles, el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado.
- f. Impuestos extraordinarios: Estos impuestos de acuerdo con su nombre, son de aplicación extraordinaria, teniendo características como la excepcionalidad, la temporalidad y que son de carácter transitorio. El Estado los crea por emergencias y necesidad pública.
- g. Impuesto único: Esta clase de impuesto consiste en la recaudación de un único tipo de impuesto, la aplicación de este necesita estudio socioeconómico del Estado en que se pretenda aplicar. Su ejecución se justifica en la simplificación del cobro de impuestos, en la prevención de la múltiple tributación y la posible de inversión extranjera que proviene de su implementación.
- b) Arbitrios: El origen de este tipo de tributo se encuentra en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, estando este en el Artículo 9, el cual establece: "Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades". También establece la doctrina: "Arbitrios son derechos o imposiciones con que se arbitran fondos para gastos públicos, generalmente municipalidades"<sup>82</sup>.

En Guatemala, se tiene la siguiente definición: "Los arbitrios son prestaciones que el municipio exige a los vecinos con el objeto de proveerse de recursos públicos para

---

<sup>82</sup> Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**. 1ª ed. Versión Electrónica. Pág. 84.



restituirlos a los mismos vecinos como servicios públicos, proporcionando bienestar a la comunidad en general”<sup>83</sup>.

Al igual que los impuestos, los arbitrios están robustecidos de ciertas características que las diferencias de otro tipo de tributos, estos son los siguientes:

- a. Es pecuniario: Es decir que el arbitrio siempre será pagado en dinero.
- b. Es obligatorio: Ya que el arbitrio aplica a los vecinos del municipio, estos por ninguna circunstancia puede eximirse o evitar su pago, siendo su obligación.
- c. Se encuentran establecidos en la ley: Esto siempre relacionado con el principio constitucional de legalidad.
- d. Es restringido a su territorio: Puesto que los arbitrios tienen el carácter de municipales, estos son creados y exigidos únicamente en la zona territorial del municipio.

Como ya se determinó, este tipo de tributos tiene una aplicación territorial a nivel municipal, es así como el objeto de este es el desarrollo del poder local, a través de obras de interés público que beneficien a los municipios en los cuales son cobrados, esto en ejercicio de la autonomía municipal que los robustece la Constitución Política de la República de Guatemala.

- c) Contribuciones especiales: Las contribuciones especiales al igual que los anteriores tributos se encuentran regulados en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, específicamente en el Artículo 13: “Contribución especial, es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios

---

<sup>83</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero parte I, derecho tributario.** Segunda Edición. Pág. 114.

directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales”.

Estos tipos de tributos según la doctrina son aquellos que el Estado u otro poder público reciben en contra por la prestación de servicios públicos individuales derivados de la realización de obras, gastos públicos o de otras actividades que desarrolla el Estado en un territorio determinado. “Las contribuciones especiales, como parte de los recursos públicos, son prestaciones en dinero que el Estado u otro ente estatal percibe de los particulares con el objeto de recibir un beneficio que comúnmente favorece a determinado grupo, ya sea por lugar de residencia o grupo social lo que significa que el particular contribuye a la realización de un gasto que el Estado debe realizar, pero con dicha contribución acelera la realización del gasto y el beneficio recibido”<sup>84</sup>.

A estas cuentan con dos características, en la cual se encuentra que es de naturaleza tributaria y en segundo se refiere a una actividad productora de beneficio, esto a causa de que si no existe beneficio que reciban los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, establecería como un impuesto o tasa.

Así mismo, las contribuciones especiales se clasifican y dentro de estas se encuentran, las que son por mejoras, peaje y fiscales y se desarrollan de la siguiente manera:

- a. Contribuciones especiales por mejoras: El Código Tributario distingue en un inicio como una de las cuatro clases de tributos, sin embargo, realizando un análisis se

---

<sup>84</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. *Op. Cit.* Pág. 113.



determina que es una especie de las contribuciones especiales, se ubica en el Artículo 13 el cual establece “Contribución especial por mejoras es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado”.

Las contribuciones por mejora a diferencia de las contribuciones especiales se diferencian en que son usadas para contribuir al costo de una obra que se realiza y crean un beneficio al contribuyente en forma inmediata y largo plazo, llamándose a esta última plusvalía.

- b. Peaje: Esta clase de contribución especial tiene como objeto el cobro de un derecho de circulación en una vía de comunicación vial. Según los doctrinarios aún no se ha podido ubicar la naturaleza del presente tributo.
- c. Contribuciones para fiscales: Este tipo de contribuciones especiales son dirigidas a un grupo reducido de personas, el sujeto activo de esta relación jurídica tributaria normalmente es un ente público autónomo. Como característica primordial de este tributo se encuentra en que el beneficio es percibido únicamente por los contribuyentes. Ejemplo de ello es el pago al Instituto Guatemalteco de Turismo.



## CAPÍTULO IV

### 4. Ilícito tributario

El ilícito tributario es una figura jurídica relativamente novedosa en la legislación guatemalteca, los estudiosos del derecho en materia, de manera casi unánime lo definen como aquella acción u omisión que viola normas de carácter tributario. En síntesis, se entiende como aquella contravención a lo que establecen las leyes tributarias. A través de esta figura jurídica nacen aquellos delitos de defraudación tributaria que contravienen con el régimen tributario guatemalteco establecido en el Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República.

La necesidad de la creación de los ilícitos tributarios, nace por la obligación que tienen los ciudadanos de realizar el pago de tributos, es por ello que se crea un modelo para prevenir la negativa del pago y sancionar aquellas personas que se oculten frente a esa obligación. Es así como en la mayoría de las legislaciones actuales se trata de dar alcance a todos aquellos actos que tiendan a perjudicar el régimen tributario de un país.

En ese sentido los ilícitos tributarios en la actualidad pueden ser de tres formas, la primera se refiere a los ilícitos tributarios formales, los segundos a los ilícitos tributarios materiales y por último se encuentran aquellos que son sancionados con una pena restrictiva de libertad. Todos ellos se desarrollan de la manera siguiente.

- a. Los ilícitos tributarios formales se originan por el incumplimiento de las obligaciones como: Inscribirse en los registros exigidos por las normas tributarias respectivas, emitir o exigir comprobantes, llevar libros o registros contables especiales, presentar



- declaraciones y comunicaciones, permitir el control de la administración tributaria, informar y comparecer ante la administración tributaria, acatar las órdenes de la administración tributaria y cualquier otro deber contenido en el Código Tributario, en las leyes especiales, sus reglamentaciones o disposiciones generales de organismos competentes.
- b. Se trata de ilícitos tributarios materiales al momento en que se contraviene el pago de tributos ante la inobservancia de: la fuente, causa, hecho generador, elemento temporal o sujetos de la relación jurídica tributaria.
  - c. Por último, el ilícito tributario sancionado con pena restrictiva de libertad es la clase de ilícito tributario más novedosa hasta el momento, a través de la cual nace el derecho penal tributario, cuyo contenido se refiere aquellas acciones humanas, típicas, antijurídicas, dolosas o culpables que se encuentran tipificadas en las normas penales guatemaltecas.

#### **4.1. Naturaleza jurídica del ilícito tributario**

En la actualidad la naturaleza del ilícito tributario no responde a una corriente específica, los estudiosos del derecho no han llegado adoptar una corriente unánime respecto a este tema. Esto responde a la delgada línea que diferencia al delito penal común regulado en el Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República y la infracción tributaria regulado en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República. Es así como “La naturaleza jurídica de la infracción tributaria ha sido motivo de discusión doctrinal y de allí la falta de acuerdo sobre la ubicación científica del derecho penal tributario”<sup>85</sup>. En

---

<sup>85</sup> Villegas, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Sexta Edición. Pág. 377.



consecuencia, los estudiosos distinguen la naturaleza en dos posiciones, siendo estas la corriente unionista y antagónica. Estas se desarrollan de la siguiente manera:

- a. La posición unionista: Los teóricos de esta posición no distinguen alguna diferencia entre la infracción tributaria y el delito penal común, lo hacen de la siguiente manera “La posición unionista sostiene que la infracción tributaria no se diferencia del delito penal común, ya que la sustancia en la infracción tributaria y en el delito común es la misma”<sup>86</sup>.
- b. La posición antagónica, en cambio, establece que existe una diferencia entre estos dos elementos, esto porque existe una discrepancia sustancial entre el delito y contravención, siendo el segundo una infracción tributaria no susceptible de una pena retributiva de libertad, basándose ellos en la doctrina y legislación vigente.

La autora, concluye en lo siguiente: “...la más acertada es posiblemente la postura antagónica porque las figuras tipificadas corresponden a dos esferas del derecho diferentes entre sí en cuanto a materia, principios y legislación”<sup>87</sup>.

#### **4.2. Contravención**

La contravención, también llamada infracción, es aquella institución jurídica cuya aplicación se da en toda rama del derecho, su estudio se hace fundamental para poder comprender lo que es el delito tributario. Es así como se constituye como el incumplimiento por parte del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria de aquellas

---

<sup>86</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero, parte II, derecho tributario**. Tercera Edición. Pág. 136.

<sup>87</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. **Op. Cit.** Pág. 137.



obligaciones que devienen de su calidad, sin afectar así el bien jurídico tutelado del régimen tributario. Es así que se define como: "...la falta de colaboración, puede ser también una omisión, en la que el bien protegido no es la persona ni sus derechos naturales o sociales, va encaminado a la falta de cumplimiento de una acción estatal"<sup>88</sup>.

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República establece una definición legal ubicada en el Artículo 69 el cual establece: "Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la administración tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal".

La contravención como ya se determinó, no afecta al bien jurídico tutelado en sí, sino que es un daño de carácter administrativo, considerándose por el Estado como leve y el cual, a diferencia de los delitos penales, será sancionado con multa e intereses resarcitorios. Es así que la facultad del Estado para la imposición de sanciones se fundamenta en el ordenamiento jurídico constitucional, el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece: "f. Las infracciones y sanciones tributarias".

Las sanciones tributarias que se constituyen en multa e intereses siempre son coactivas, esto quiere decir que son de cumplimiento obligatorio y exigible por el Estado. Es así como estas sanciones se manifiestan en dos sentidos, siendo el primero la sanción formal que provienen de no darle cumplimiento a obligaciones administrativas tributarias, sin que esto se llegue a configurar en el no pago de tributos. Ejemplo de esas son las reguladas

---

<sup>88</sup> *Ibid.*



en el Artículo 71 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República.

En segundo sentido están las sanciones materiales o sustanciales, siendo estas la contraposición de las formales, es decir estas se configuran por el no pago de tributos.

#### **4.3. Delito tributario**

El delito tributario es una de las de las instituciones más portantes dentro de los ilícitos penales y así mismo es parte medular de la presente investigación de tesis. Es así como se debe llegar a determinar en primer lugar el concepto de delito, la mayoría de los autores en materia definen a los delitos como: toda acción u omisión penada por la ley. Esta definición generalista de los delitos hace evidente que el principio de legalidad es uno de los principales informadores en materia.

El derecho tributario, como ya se mencionó, no es ajeno a esta clase de acciones u omisiones, es así como se crean los delitos tributarios cuyo objeto es la protección del bien jurídico tutelado, sienta este el régimen tributario. Para lograr una mayor comprensión se cita a los autores en materia: "...la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, su estudio es parte del derecho penal común"<sup>89</sup>.

Así mismo, se logró establecer que existen multiplicidad de definiciones de esta institución jurídica, de las cuales recoge los puntos más importantes y establece lo siguiente: "Como se ve, en todas esas definiciones se encuentran comprendidas de modo genérico las infracciones punibles cualquiera que sea su gravedad. Mas el delito tiene en

---

<sup>89</sup> Ibid.

algunos códigos y en algunos autores un sentido restringido, porque emplean ese nombre para designar las infracciones de menor gravedad que el crimen y de mayor que la falta o contravención. Se trata de una cuestión relacionada con la división bipartita o tripartita de las infracciones penales...<sup>90</sup>.

En conclusión, se puede definir como la violación a las normas penales tributarias, a través de un acto u omisión de un particular, que trae como consecuencia la contravención a la ley, el reproche de la sociedad y la imposición de una pena. Es así como los delitos tributarios son parte del derecho penal común que, a diferencia de las contravenciones, son sancionados en la mayoría de las veces con penas privativas de libertad. Los delitos tributarios en Guatemala son relativamente novedosos, en un inicio la normativa tributaria únicamente se limitaba a establecerlos en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, estos regulaban ciertos actos que se relacionan con la defraudación tributaria, sin embargo, no se configuraban como un delito sino como una infracción administrativa constitutiva de multas.

Es así como se dio la necesidad de crear tipos penales que regulen estas acciones y puedan ser verdaderamente efectivas frente a esas contravenciones de los contribuyentes. En 1995 entraron en vigor los Decretos 67-94 y 68-94 del Congreso de la República que reformaron el Código Penal, Decreto 17-73 del Congreso de la República, generando los delitos de apropiación indebida y defraudación tributaria que posteriormente fueron derogados por el Decreto 103-96 del Congreso de la República.

---

<sup>90</sup> Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**. 1ª ed. Versión Electrónica. Pág. 275.



Es hasta el uno de octubre de 2001 que entró en vigor el Decreto 30-2001 del Congreso de la República, por el cual se produjeron reformas al Código Penal y ciertas reformas al Código Procesal Penal, Ley de Defraudación Tributaria y el Contrabando Aduanero, Decreto 58-90 del Congreso de la República. A través del mencionado Decreto se llegaron a regular actividades como la defraudación tributaria, apropiación indebida de tributos y resistencia a la acción fiscalizadora los cuales están regulados en los Artículos del 358 "A" al 358 "D" del Código Penal, Decreto número 17-73 del Congreso de la República.

#### **4.4. Diferencia entre delito y contravención**

El delito y la contravención son dos instituciones que si no se llega a analizar cada uno de sus elementos se tienden a confundir, es así como se hace necesario establecer las diferencias de estos de la siguiente forma: "La diferencia se encuentra en la esencia del acto, mientras el delito ataca la seguridad de la sociedad en su conjunto, la contravención es una falta de colaboración, por lo tanto, el alcance y el impacto de las acciones son diferentes"<sup>91</sup>.

De esto se concluye que mientras el delito es una acción o una omisión cuyo fundamento legal se establece en el ordenamiento jurídico penal y su consecuencia jurídica es la pena privativa de libertad; la contravención es una acción u omisión establecida en un ordenamiento jurídico ordinario el cual establece obligaciones administrativas y de cuyo incumplimiento se origina una multa y pago de intereses resarcitorios.

---

<sup>91</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero, parte II, derecho tributario.** Tercera Edición. Pág. 136.



#### **4.5. Derecho comparado sobre el ilícito tributario**

La necesidad de la creación de un ordenamiento jurídico en el cual se encuadre acciones u omisiones que perjudican a la sociedad surge en el Siglo XX. Como se dio en el ordenamiento jurídico guatemalteco, los ilícitos penales comenzaron a tipificarse en los códigos tributarios de cada Estado.

Es así como el primer Código Tributario como ya se había determinado en el capítulo referente al derecho tributario; nace en Alemania en 1919 en el cual se establecían una serie de normas de carácter sustancial, formal y algunas de carácter penal. Con base a este código se crean nuevos ordenamientos jurídicos en otros Estados y es así como se crea en México el Código Fiscal de la Federación en 1939 el cual regulo disposiciones de igual manera, formales, sustanciales y algunas de carácter penal, este código tuvo vigencia hasta 1966, momento en que se promulgó el nuevo Código Fiscal de la Federación que siguió las mismas directrices que el anterior.

Es hasta el año 2000 en el cual se celebran las XX Jornadas Latinoamericanas de derecho tributario, en el cual se realizan análisis del Modelo de Código Tributario para América Latina de 1967 y el Modelo CIAT de 1997. De estas jornadas los países como Colombia, Brasil y Argentina tomaron ciertas directrices para implementar mejoras en su sistema tributario.

En el derecho comparado resaltan los estados de Brasil y Argentina respecto a la aplicación de las sanciones a causa de ilícitos tributarios. En primer lugar, se determinará en Brasil, el cual existen ilícitos tributarios derivados del ejercicio político en el país, cuyas sanciones son aplicadas arbitrariamente y sin un debido derecho de defensa. En segundo



punto, se tiene al estado de Argentina que, al contrario del país vecino de Brasil, la aplicación de sanciones tributarias necesita un conocimiento y declaración previa de carácter constitucional constituyéndose un ordenamiento jurídico garantista del principio de defensa.

Refiriéndonos a legislaciones de Centroamérica, podemos hacer referencia a la República de El Salvador quien a pesar de que su Código Tributario este basado en el Modelo de Código para América Latina, existen diferencias muy puntuales respecto a los ilícitos tributarios. Es así como se establecen las siguientes diferencias:

- a) **Jurisprudencia como fuente de ley:** En el ordenamiento jurídico tributario de Guatemala no establece como fuente de ley la jurisprudencia que emana de la Corte de Constitucionalidad, en cambio, el ordenamiento jurídico de la República de El Salvador sí reconoce la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad emanada de todos aquellos conflictos derivados de la aplicación de sanciones de los ilícitos tributarios.
- b) **Proceso administrativo y contencioso-administrativo:** En el ordenamiento jurídico tributario guatemalteco, Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República se regulan estos procesos, necesarios para la aplicación de sanciones. En el ordenamiento jurídico de El Salvador no se regulan dentro de su Código Tributario.
- c) **Obligación de permitir de informar y permitir el control de la investigación tributaria:** En el Código Tributario de Guatemala no se regula esta obligación, en cambio, en el Código Tributario de El Salvador establece la obligación de informar y permitir el control para autoridades, entidades administrativas y judiciales del país, personas naturales o jurídicas, municipalidades, notarios y jueces.

- d) Dictamen fiscal emitido por contador y auditor público: En el Código Tributario de El Salvador establece la obligación de rendir un dictamen fiscal por un contador público y auditor público periódicamente, esto con el fin que la administración tributaria pueda verificar el cumplimiento de obligaciones y así imponer las sanciones correspondientes. En el Código Tributario Guatemalteco no se establece esta obligación.
- e) Obligaciones de los sujetos pasivos de llevar contabilidad formal, registros, inventarios y utilizar métodos de valuación: Esta normativa en Guatemala no se encuentra regulada en el Código Tributario, sino que se tiene que acudir a las leyes especiales tributarias. En El Salvador esta regulación se encuentra dentro del mismo Código Tributario, teniendo este un contenido amplio y unificado. En ambos casos la finalidad es verificar si los contribuyentes cumplen con sus obligaciones tributarias.

#### **4.6. Regulación legal del ilícito tributario en Guatemala**

Sobre este tema los estudiosos del derecho tributario determinan que existe normativa aplicable a infracciones y delitos tributarios. Determinan que las infracciones tributarias se encuentran reguladas en toda la normativa tributaria vigente, así mismo se encuentran en el Decreto 17-73 del Congreso de la República, Código Penal; Decreto 51-92 del Congreso de la República, Código Procesal Penal; Decreto 58-90 del Congreso de la República, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero; Decreto 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y las leyes específicas de cada impuesto.

Respecto a la normativa tributaria vigente se dividen en dos clases, siendo la primera la normativa general y la segunda la normativa especial. La normativa general comprende



al Código Tributario, todo su articulado y sus reformas, siendo actualmente el Decreto 691 del Congreso de la República. En ese sentido, realizando un análisis jurídico sobre el Código Tributario, se determinó que está integrado de tres partes, siendo estas la parte doctrinaria, parte sancionatoria y procedimental. En la parte doctrinaria se encuentran definiciones aplicables a todos los tributos, plazos y extensión de la legislación tributaria. La parte sancionatoria regula todo lo relativo a las infracciones y sanciones tributarias administrativas y por último la parte procedimental regula aquellos procedimientos administrativos, el procedimiento judicial refiriéndose este al contencioso-administrativo regulado en la Ley de lo Contencioso Administrativo y todos aquellos recursos que puede hacer valer el contribuyente frente a las decisiones de la administración tributaria y jueces en materia.

La normativa especial tributaria hace referencia a las distintas leyes que complementan al derecho tributario, llámese a estas leyes especiales. Dentro de toda la normativa, se encuentran aquella que tienen relación directa con los ilícitos penales y son las siguientes: Decreto Número 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre la Renta; Decreto Número 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado; Decreto número 37-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos; Decreto número 15-98 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles; Decreto número 26-95 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre Productos Financieros.

Como se estableció anteriormente, la normativa penal es parte fundamental de las leyes que regulan los ilícitos penales; dentro de ellos se contemplan los delitos tributarios cuyo conocimiento corresponde a los tribunales de justicia del ramo penal.



#### **4.7. Procedimiento administrativo y judicial para la imposición de sanciones por la comisión de ilícitos tributarios**

La administración tributaria y los tribunales de justicia penal al momento de la determinación de la comisión de un ilícito penal, por disposición legal tienen que imponer las sanciones correspondientes, es así que para su imposición existe el procedimiento administrativo o judicial. Es necesario mencionar aspectos generales de estos procedimientos para complementar el tema de la imposición de sanciones derivada de la comisión de ilícitos penales y lograr así tener un conocimiento más amplio sobre el tema.

##### **4.7.1. El procedimiento administrativo**

Es la Superintendencia de Administración Tributaria en ejercicio de su función fiscalizadora, la encargada de verificar el cumplimiento de las leyes tributarias. Y como se determinó anteriormente, está obligada a la imposición de sanciones en todo caso compruebe el incumplimiento de alguna de ellas.

Dentro del procedimiento administrativo se establecen instituciones como la defensa fiscal, siendo esto aquellos actos que el contribuyente puede hacer uso por considerar que sus derechos tributarios son lesionados y se encuentran regulados en el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y sus reformas. El procedimiento administrativo inicia con la verificación del cumplimiento de las obligaciones y al revisar que existe un error de cálculo la administración tributaria notificara al contribuyente de este hecho, otorgándole una audiencia para que haga valer su defensa tributaria. Esto de conformidad con los Artículos 107, 108, 109 y 145 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República.



La audiencia mencionada se compone de dos etapas, siendo la primera su desarrollo por el cual la administración tributaria otorga al contribuyente el derecho de defensa para que manifieste su conformidad o inconformidad sobre los ajustes que se le plantean son su contra respecto a los impuestos hasta llegara a la resolución correspondiente. Esto regulado de conformidad al Artículo 146, 147, 148 y 149 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República.

La segunda etapa corresponde al uso de los medios de impugnación que puede hacer uso el contribuyente frente a la resolución del conflicto planteado en la primera etapa, estos corresponden al recurso de revocatoria o reposición según sea el caso, esto se regula en el Artículo 154 y 158 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República.

#### **4.7.2. El procedimiento judicial**

El procedimiento judicial para la sanción de ilícitos tributarios inicia con la verificación de la administración tributaria del cumplimiento de las obligaciones tributarias, esto como ya se había mencionado en ejercicio de la función fiscalizadora. Es así que al momento en que la Superintendencia de Administración Tributaria determina que una infracción tributaria constituye falta o delito sancionado de acuerdo con la legislación penal, debe denunciar el hecho a la autoridad judicial competente. Esto de conformidad con el Artículo 70 del Código Tributario del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, el cual establece: "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".

Posterior a ello se continúa con el proceso penal común regulado en el Código Penal Decreto 17-73 del Congreso de la República, hasta llegar a la sentencia, es así como lo establece nuevamente el Artículo 70 del Código Tributario del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República: “Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de estos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal”. Cabe mencionar que son los juzgados especializados de primera instancia penal en materia tributaria y aduanera a los que les compete conocer este procedimiento.

También dentro de los procedimientos judiciales en materia se regula lo referente al procedimiento económico coactivo, este deviene del procedimiento de carácter administrativo anteriormente mencionado y consiste en la ejecución de aquellas sanciones administrativas impuestas a los contribuyentes. La competencia de los órganos jurisdiccionales en esta materia corresponde en primera instancia al juzgado de lo económico coactivo y en segunda instancia a la Sala Segunda de lo Económico Coactivo. Este se encuentra regulado en los Artículos 174 al 185 del Código Tributario del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República.

Por último, es necesario mencionar al procedimiento contencioso-administrativo, el cual se tramita después de que se haya emitido resolución del recurso de revocatoria que resuelva sobre asuntos sobre la imposición de sanciones, el cual fue declarado sin lugar o haberse dado el silencio administrativo. La competencia para conocer este tipo de procedimientos de corresponder al Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Este se encuentra regulado en el Artículo 161 del Código Tributario del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y en la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto



número 119-96 del Congreso de la República y su reforma, Decreto número 98-97 del Congreso de la República.

#### **4.8. Principio *non bis in idem* en los delitos de defraudación tributaria**

Ahora que ya se analizó al derecho penal el cual contiene dentro de sí todo aquel ordenamiento jurídico que sirve para determinar la comisión de un delito o falta y la imposición de sanciones; al derecho tributario en profundidad, estableciendo orígenes, principios generales y propios que lo inspiran en su creación, interpretación y aplicación; a los tributos, institución jurídica objeto del derecho tributario; y aquella conexión que tiene el derecho tributario con el derecho penal a través de los ilícitos tributarios; se hace importante analizar todo lo relativo al principio *non bis in idem* y su aplicación en los delitos tributarios, objeto de estudio del presente trabajo de tesis.

##### **4.8.1. El principio *non bis in idem***

El principio proviene del vocablo latino *non bis in idem* el cual significa no dos veces sobre lo mismo, consiste específicamente en que no se dé la duplicidad de sanciones por un hecho ilícito, teniéndose como requisito que aparezca en ambas situaciones, el mismo sujeto, hecho y circunstancias. Este principio según los juristas en materia recibe dos denominaciones, dependiendo esto de la práctica y lugar en que se emplee, ambas son escritas en latín y son las siguientes: *non bis in idem* y *ne bis in idem*. Respecto a estas dos locuciones los teóricos manifiestan que el término no hace alguna diferencia respecto a su contenido sino únicamente a su escritura y preferencia fonética de cada lugar.

Como se estableció, este principio limita a que cualquier persona sea sancionada o

castigada dos veces por el mismo hecho. Siendo este un principio procesal por el cual iguales circunstancias no puedan ser objeto de dos procesos distintos. Es de tal magnitud este principio que la Constitución Política de la República de Guatemala lo regula en materia tributaria en el Artículo 243, el cual establece: "...hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con el poder tributación por el mismo evento o periodo de imposición".

La naturaleza de este principio consiste en que es un derecho subjetivo y fundamental, como sus similares que es el principio de legalidad y tipicidad.

#### **4.8.2. Definición**

Para poder comprender todo lo que engloba este principio se hace necesario citar algunos autores en materia, es así como se define a la locución *non bis in idem* como un aforismo latino que significa "no dos veces sobre el mismo. En materia penal, significa que no cabe castigar dos veces por el mismo delito; ya sea aplicando dos penas por un mismo hecho o acusando por segunda vez por un delito ya sancionado"<sup>92</sup>. También se establece el *non bis in idem* de la siguiente forma: "...como un criterio de interpretación o solución a constante conflicto entre la idea de seguridad jurídica y la búsqueda de justicia material, que tiene su expresión en un criterio de la lógica, de que lo ya cumplido no debe volverse a cumplir. Esta finalidad, continúa diciendo el referido autor, se traduce en un impedimento procesal que negaba la posibilidad de interponer una nueva acción, y la

---

<sup>92</sup> Cabanellas, Guillermo. **Repertorio jurídico de principios generales del derecho, locuciones máximas y aforismos latinos y castellanos**. Cuarta Edición. Pág. 175.

apertura de un segundo proceso con un mismo objeto”<sup>93</sup>.

Otros autores establecen que principio consiste en: “...un criterio de interpretación o solución a constante conflicto entre la idea de seguridad jurídica y la búsqueda de justicia material, que tiene su expresión en un criterio de la lógica, de que lo ya cumplido no debe volverse a cumplir. Esta finalidad continúa diciendo el referido autor, se traduce en un impedimento procesal que negaba la posibilidad de interponer una nueva acción, y la apertura de un segundo proceso con un mismo objeto”<sup>94</sup>.

En Guatemala podemos abocándonos autores nacionales encontramos la siguiente definición: “Esta locución latina es un principio de derecho con arreglo al cual nadie puede ser perseguido ni condenados dos veces por un mismo hecho delictivo o infracción, lo que no impide la revisión de la causa si después de la condena aparecieren hechos reveladores de la inexistencia del delito o de la inocencia del condenado”<sup>95</sup>.

#### **4.8.3. Naturaleza jurídica del principio *non bis in idem***

La naturaleza de este principio se hace difícil determinarla, esto según los estudiosos del derecho se debe a que no existe unanimidad en reconocerlo como un principio general, esto debido a la diversidad de posturas que existe respecto al mismo. Se determinan dos corrientes, la primera establece que el *non bis in idem* se configura como un principio

---

<sup>93</sup> De León Villalba, Francisco Javier. **Acumulación de sanciones penales y administrativas. Sentido y alcance del principio *ne bis in idem***. Pág. 388 y 389.

<sup>94</sup> Piñero, Rafael Márquez. **Diccionario jurídico mexicano**. Pág. 2988.

<sup>95</sup> Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**. 1ª ed. Versión Electrónica. Pág. 625.

general del derecho, esto porque constituye “valores básicos del ordenamiento jurídico corriente adoptada en la mayoría de las legislaciones, incluyendo la de Guatemala.

En contrapartida se encuentra la corriente que lo configura como una regla jurídica, esta contiene una fuerte crítica respecto a que se considere como principio al *non bis in idem*, fundamentándose en que este no se encuentra establecido en las normas y mucho menos en la mayoría de constituciones como un principio, concluyendo que se trata de “una regla jurídica no positivizada en una norma”<sup>97</sup>.

#### **4.8.4. Evolución histórica del principio *non bis in idem***

Algunos de los teóricos remontan el origen de este principio en Roma, ya que en todos los procesos judiciales que se daban en la época, el juez contralor establecía la prohibición de promover un nuevo juicio por otra demanda cuyo objeto era la tramitación de la misma materia, por la misma o diferente acción, una vez nacida la relación jurídica procesal. Es así que en el derecho romano se establecía al principio *non bis in idem* como un principio generalista, ya que en aquel momento derivaba de la característica de percusión procesal.

Otros teóricos también encuentran en el derecho alemán el origen de este principio, en el cual se encontraba íntimamente unido a la institución de cosa juzgada, el cual consistía en la independencia de decisión que el organismo judicial tenía en aquel momento, dentro de un juicio, por el cual solo se podía conocer una única vez un hecho, adoptándose

---

<sup>96</sup> Hernández Mendoza, Lilitana. *Dilemas sobre la naturaleza jurídica y el fundamento del non bis in idem en España y México*. Pág. 74.

<sup>97</sup> *Ibid.*

como obligatoria la decisión del organismo judicial. Sin embargo, existen otros autores que afirman que el origen de este principio remonta a la antigua Grecia, en el cual se encuentran diversidad de pasajes de Platón y Demóstenes que establecían de alguna forma desde su punto de vista filosófico el sentido del principio *non bis in idem*.

Algo que queda claro es que, en los inicios de este principio, su contenido inicial no variaba, el cual consistía en que una misma acción no podía hacerse valer en dos ocasiones cualquiera que tiene el resultado del primer procedimiento. Cabe mencionar que este principio no operaba de oficio, sino que a un inicio se hacía valer como excepción y de esa manera hacerlo saber al juez contralor.

Trasladándonos al sistema jurídico latino, se determina que este fue influenciado por distintas doctrinas, la principal tiene origen en la unificación del derecho con la iglesia, hablese del derecho canónico y posteriormente en el derecho español con el “Rey Alfonso X el Sabio y Las Siete Partidas”<sup>98</sup> en los años 1121 al 1284, específicamente en las Leyes XII y XIII el cual establecían situaciones de acuerdo a los conflictos, también llamados *pleitos*, que fueren acabados y no sean más demandados, estas establecían la imposibilidad de reabrir un nuevo pleito en los casos en que este fuese acabado y no se recurriese en alzada, o cuando uno era vencido por alguna cosa en juicio. Además, el sistema jurídico latino también fue influenciado respecto al derecho inglés y alemán de la época, el primero estableció la aplicación de la cláusula *double jeopardy* o traducido doble juego y el segundo el cual establecía el aforismo “quien a otro acusa por una causa que

---

<sup>98</sup> Alfonso X el Sabio. **Las siete partidas**. <http://www2.ayto-sanfernando.com/biblioteca/files/Las-siete-partidas.pdf>. (Consultado: 05 de octubre 2021).

ya antes habría sido procesado y condenado, debe someterse a la mejora”<sup>99</sup>.

Es hasta la Revolución Francesa en el cual se hizo notar el primer cambio en el derecho positivo, durante esta se formuló la frase *non bis in idem*, lo cual lo diferenciaba respecto a la cosa juzgada. Este término fue repetido constantemente en las distintas legislaciones posteriores hasta llegar a su reconocimiento e inclusión en la quinta enmienda de la Constitución de los Estados Unidos de América y dentro de los derechos de los ciudadanos, también llamados *Bill of Rights*.

Uno de los antecedentes más próximos de este principio es el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de Nueva York, aprobado por la Asamblea General de la Organización de las Naciones Unidas mediante resolución el dieciséis de diciembre de 1966. En este instrumento internacional se establece en su Artículo 14.7 lo siguiente: “Nadie podrá ser procesado o penado de nuevo por una infracción por la cual ya ha sido definitivamente absuelto o condenado de acuerdo con la ley y el procedimiento de cada país”. A través de esta normativa se establece expresamente que cuando una persona haya sido procesada por una causa, y se le ata absuelto o condenado, no puede perderse nuevamente por el mismo hecho.

En Guatemala se empieza a manifestarse este principio en la legislación Constitucional en mi 1996, específicamente con el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos de Nueva York, antecedente anteriormente mencionado. Es así que nuestra legislación Constitucional desde ese momento reconoce este principio, que aunque no se regule en

---

<sup>99</sup> Suprema Corte de Justicia de la Nación de México. *El principio non bis in idem*. [https://www.supremacorte.gob.mx/Transparencia/Documents/Becarios/Becarios\\_010.pdf](https://www.supremacorte.gob.mx/Transparencia/Documents/Becarios/Becarios_010.pdf) (Consultado: 05 de octubre 2021).



forma expresa en este ordenamiento jurídico superior, se reconoce al principio como un principio constitucional, esto a razón que el Artículo 44 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual establece: “Los derechos y garantías que otorga la Constitución no excluyen a otros que, aunque no figuren expresamente en ella, son inherentes a la persona humana”.

Asimismo, el Artículo citado de la Constitución, apoya y asegura que el contenido de cualquier otra normativa que, en cuanto a derechos y garantías constitucionales, por lo que continúa estableciendo: “Serán nulas ipso jure las leyes y disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza”. Es así como la Constitución dota de seguridad jurídica a la normativa legal guatemalteca, a los derechos y garantías, incluyendo dentro de los mismos al principio *non bis in idem*.

Dentro de los tratados que recoge nuestro ordenamiento jurídico Constitucional existe además la Convención Americana de Derechos Humanos suscrita en 1969, en la cual en su Artículo 8.4 establece: “El inculpado absuelto por una sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos”. Es así como esta convención establece la prohibición de un nuevo juicio por los mismos hechos, pero limita este derecho a favor del inculpable absuelto por una sentencia firme.

Respecto al ordenamiento jurídico ordinario, encontramos en primer lugar al Código Procesal Penal, el Decreto 51-92 del Congreso de la República que entró en vigor 1994. Es así como este establece en el Artículo 17 lo siguiente: “Única persecución. Nadie debe ser perseguido penalmente más de una vez por el mismo hecho”. Así mismo en este

ordenamiento jurídico establece en el Artículo 18: “Un proceso fenecido no podrá ser abierto de nuevo, excepto en caso de revisión conforme lo previsto en el Código”. De esta manera, el Código citado establece en primer punto la inadmisibilidad de la persecución penal múltiple, simultánea o sucesivo por el mismo hecho, manifestándose el principio *non bis in idem*. En el segundo Artículo citado se establece que los fallos son firmes e irrevocables, estableciéndoles un límite y que la revisión es el único medio por el cual se puede reabrir un proceso penal.

Respecto a la normativa ordinaria tributaria en materia, este principio se establece en el Artículo 90 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y establece su parte conducente lo siguiente: “La administración tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción”.

#### **4.8.5. La cosa juzgada formal y material**

Establecer esta institución jurídica se hace necesario dentro de la presente investigación en virtud que el principio *non bis in idem* como ya se determinó, además de la prohibición de la imposición de dos penas sobre el mismo hecho, también consiste en la prohibición de reabrir un proceso el cual se encuentre en el estado de cosa juzgada.

La cosa juzgada es una de las instituciones jurídicas en el derecho guatemalteco, la cual se encuentra regulada en la Ley del Organismo Judicial en el Artículo 155, estableciendo: “Hay cosa juzgada cuando la sentencia es ejecutoriada, siempre que haya identidad de personas, cosas, pretensión y causa o razón de pedir”.

Una vez ya determinada esta institución jurídica tan importante dentro de la legislación

guatemalteca se hace necesario establecer situaciones doctrinarias, es así como doctrina moderna distingue dos especies de cosa juzgada, distinguiéndose en primer lugar la cosa juzgada formal y por segundo la cosa juzgada material. La primera consiste en la forma exclusiva de operar en un proceso, en virtud de que con la realización de determinados actos o con el transcurso de los términos, se extingue el derecho que pudiera haberse ejercido; para llevar a cabo determinados actos procesales. En cambio, la cosa juzgada material además de incluir dentro de sí a la cosa juzgada formal, siendo esto a impugnabilidad de la sentencia dentro del proceso, su firmeza o inmutabilidad tiene que ser aceptada y respetada fuera del proceso o cualquier otro procedimiento que tenga como objetivo la promoción exactamente del mismo litigio.

#### **4.8.6. Aplicación del principio *non bis in idem* en los delitos de defraudación tributaria**

El principio *non bis in idem* como principio estructural del proceso, significa que a la justicia le corresponde decidir el derecho de modo definitivo, y solo puede decidirlo una vez. Pero además el *non bis in idem* es un derecho del individuo de carácter fundamental, encuadrado en un derecho a un proceso con todas las garantías y parte indispensable de un enjuiciamiento equitativo, o debido proceso, en donde la superioridad del aparato estatal se ajuste a los límites para que la persona enjuiciada no quede sometida a la incertidumbre de ser sometida de un nuevo proceso.

Este principio como ya se había mencionado anteriormente en el presente trabajo de investigación, se encuentra regulado en materia tributaria aplicándolo en forma administrativa en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República que



Guatemala, específicamente en el segundo párrafo, el cual establece “Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición”.

Así mismo en materia administrativa tributaria se encuentra el Artículo 73 del Código Tributario que establece “Concurrencia de las Infracciones. Cuando un hecho constituya más de una infracción, se sancionará cada una de ellas”. Este Artículo si bien hace mención del principio *non bis in idem*, lo hace en aplicación únicamente en materia administrativa, refiriéndose a las infracciones tributarias, las cuales no son delitos y no son conocidas en un proceso penal, de lo cual no es objeto el presente punto capitular, sin embargo, se hace necesario mencionar.

Por otra parte, se encuentra dentro del Código Tributario, el Artículo 90, que regula lo siguiente “(*Non bis in idem*). Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta, contemplados en la legislación penal, la administración tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente. No obstante, lo anterior, si el imputado efectúa el pago del impuesto defraudado, ello no lo libera de la responsabilidad penal. La administración tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción”.

Analizando lo citado, se llegó a determinar que este Artículo tiene como objeto, la aplicación del principio *non bis in idem*, pero en materia tributaria penal, es así que la administración tributaria a través de ese poder sancionatorio, investiga y aplica sanciones

administrativas como lo establece el Artículo 73 y 90 citados anteriormente, sin embargo si se llega a tener indicios que presuman la existencia de algún delito, debe abstenerse de continuar con imponer sanción administrativa alguna y procederá a denunciarlo a la autoridad competente siendo está el Ministerio Público, quien es el único ente que puede iniciar una investigación penal ante los órganos jurisdiccionales en materia. Además, se establece que no obstante el imputado, tratándose ya de un proceso penal; puede pagar los tributos defraudados, esto no causara que cese la persecución penal que se originó por la posible comisión de delitos. En la parte final del proceso penal, a través de la sentencia; se dicta la resolución condenatoria o absolutoria y posterior a ello no se podrá poner en marcha otro proceso penal por el mismo delito tributario, salvo se trate de otro hecho, realizado en distinto lugar y tiempo.

Continuando con el análisis de la aplicación del principio *non bis in idem* en materia tributaria, se hace necesario acudir a resoluciones de la Corte de Constitucionalidad, analizando en primer lugar la resolución del expediente 3360-2017, por la cual se resuelve la apelación de una sentencia de amparo, específicamente lo relativo a los delitos tributarios de: defraudación aduanera, caso especial de defraudación aduanera, defraudación tributaria, caso especial de defraudación tributaria, falsedad ideológica, perjurio y lavado de dinero u otros activos.

La resolución ya mencionada es producto de un procedimiento penal, iniciado por la denuncia de la Superintendencia de Administración Tributaria, a razón de los Artículos 70 y 90 del Código Tributario, en el cual la parte imputada es una sociedad anónima dedicada a la importación y exportación de productos. Se hace necesario mencionar estos datos en virtud que es importante una aclaración respecto de los órganos

jurisdiccionales competentes para el conocimiento de los delitos tributarios y por ende la observancia del principio *non bis in idem*; estableciéndose en la resolución al juzgado cuarto de primera instancia penal, narcoactividad y delitos contra el ambiente. Actualmente, existen juzgados especializados en materia tributaria, siendo estos los Juzgados de Primera Instancia Penal en materia tributaria y aduanera quienes tendrán competencia para conocer y resolver los procesos sobre delitos tributarios en toda la República de Guatemala, esto de conformidad con el Acuerdo Número 13-2016 de la Corte Suprema de Justicia, la diferencia de órganos respecto a la competencia responde al elemento temporal de la realización del delito y al Artículo 14 del mencionado Acuerdo el cual establece: “Casos en trámite. Los órganos jurisdiccionales del orden penal que conozcan de hechos delictivos en materia tributaria y aduanera, deberán de continuar conociendo de todos aquellos casos que se encuentren en trámite y de aquellos que les fueran asignados hasta el día inmediato anterior a la entrada en vigor del presente Acuerdo, debiendo concluir la diligencia y/o la fase procesal que les corresponda”.

Continuando con el análisis, la entidad denunciada planteo conflicto de jurisdicción y competencia, alegando la existencia de una doble sanción, manifestando que el juzgado del ramo penal conoce sobre los mismos hechos -incumplimiento de obligaciones tributarias-, los cuales ya fueron dilucidados en el procedimiento administrativo tramitado en su contra, en virtud que la Superintendencia de Administración Tributaria sancionó el incumplimiento de obligaciones tributarias, imponiendo el pago de intereses a favor del fisco; el cual fue dado con lugar por el tribunal de segunda instancia de cuentas y de conflictos de jurisdicción y objetado por una acción constitucional de amparo.

El amparo provisional fue otorgado y notificado, posteriormente la Corte Suprema de



Justicia, por medio de la cámara de amparo y antejuicio resolvió en definitiva el amparo estableciendo lo siguiente: “Esta Cámara al estudiar las actuaciones y constancias procesales, en el presente caso, advierte que el artículo 70 del Código Tributario, en su parte conducente, determina que (...) Aunado a ello, el artículo 90 del mismo cuerpo legal regula (...) En ese orden de ideas, esta Cámara advierte que la Superintendencia de Administración Tributaria actuó, en el asunto subyacente, conforme a la normativa citada, pues de acuerdo a su investigación determinó la posible comisión de hechos delictivos, y en consecuencia promovió denuncia por la posible comisión de determinados delitos por parte de la entidad delitos de defraudación aduanera, caso especial de defraudación aduanera, defraudación tributaria, caso especial de defraudación tributaria, falsedad ideológica, perjurio y lavado de dinero u otros activos en contra de la entidad denominada Exportadora, Importadora y Procesadora Buena Número Dos, Sociedad Anónima, pues de no haberlo realizado de esta forma podría haber incurrido en la comisión de responsabilidad penal y administrativa”.

Y concluye con lo siguiente: “Es así, como la Ley del Tribunal de Conflictos de Jurisdicción determina dentro de las competencias de dicho órgano jurisdiccional, la resolución de las contiendas surgidas entre la administración pública y los Tribunales de Jurisdicción Ordinario o Privativa, para el efecto, al tenor de lo preceptuado en el artículo 10 de dicho cuerpo normativo, deberá resolverse como punto de derecho, en atención a las normas constitucionales y legales que regulen la materia de que se trate. No obstante lo dispuesto en el párrafo precedente, se aprecia que la autoridad impugnada, al emitir el acto reclamado, si bien es cierto señaló que la administración tributaria debía denunciar algún hecho que fuere constitutivo de delito, también lo es que pese a dicha situación, obvió



tomar en consideración que si a criterio de dicha administración el actuar de un contribuyente se subsumía en algún o algunos tipos penales, le correspondía realizar la denuncia pertinente ante el órgano jurisdiccional competente...”.

Posteriormente, el tribunal de amparo y antejuicio resuelve lo referente al principio *non bis in idem* con lo siguiente: “En cuanto a lo sostenido por la contribuyente, en su calidad de tercera interesada en el presente amparo, en ningún momento se está vulnerando la prohibición de doble persecución (*non bis in idem*), en atención a que se están sustanciando dos procesos que tienen una naturaleza diferente, que el único aspecto que guardan en común es la entidad contribuyente, pero uno versa respecto a la comisión de acciones u omisiones que pueden encuadrar dentro de tipos penales y el otro, por el contrario, busca establecer si el pago de tributos se realizó conforme la normativa aplicable”.

De esa manera a por medio de la resolución se restituye a los postulantes a la situación jurídica anterior al acto reclamado y ordena a la autoridad impugnada resolver conforme a derecho. Posteriormente, la resolución fue apelada por la entidad denunciada, siendo conocida la Apelación del Amparo por la Corte de Constitucionalidad, esto de conformidad con al Artículo 60 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y Constitucionalidad, Decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente.

La Corte de Constitucionalidad dentro de su resolución, en su parte considerativa establece lo siguiente: “En virtud que en el presente caso la postulante denuncia la violación al debido proceso por parte de la entidad recurrida por contravención de los artículos 70 y 90 del Código Tributario, es procedente que este tribunal realice el examen

de los citados artículos, a efecto de determinar si dicha autoridad debió observarlos en el momento de resolver. (...) Del estudio de las constancias procesales, los alegatos de las partes, lo anteriormente expuesto y el acto reclamado, esta Corte estima que el Tribunal de Segunda Instancia de Cuentas y de Conflictos de Jurisdicción al emitir la sentencia señalada de agravante, se extralimitó en el ejercicio de sus atribuciones, al no aplicar debidamente las normas legales atinentes al caso, además de haberlas interpretado de manera restrictiva y excesivamente formalista (...) se advierte que no efectuó un estudio integral del asunto concreto sometido a su conocimiento, ello porque basó la decisión de declarar con lugar el conflicto de jurisdicción presentando, argumentando que el trámite administrativo no ha causado firmeza en tanto se encuentran pendientes medios recursivos, siendo la fiscalización tributaria competencia de la Superintendencia de Administración Tributaria; inobservando que, tal como se expuso ut supra, el hecho que el procedimiento administrativo pueda ser dilucidado oportunamente en la vía contenciosa administrativa, no presupone situación alguna por la cual se deba suspender el proceso penal correspondiente, pues el trámite administrativo tiene como finalidad determinar la existencia de inobservancias de las acciones u omisiones que le son impuestas por el ordenamiento normativo administrativo, mientras que, el proceso penal, de acuerdo a lo regulado en el artículo 5 de la ley adjetiva penal, tiene como objetivo el establecimiento y posible sanción de hechos señalados como delitos o faltas”.

“Aunado a lo anterior, se aprecia que la autoridad reprochada, al emitir la decisión de declarar la existencia de conflicto de jurisdicción entre la administración tributaria y el tribunal del ramo penal, se ha excedido en el uso de sus facultades legales, en tanto estaría supeditando al trámite en la vía administrativa, un acto que reviste las

características de hechos delictivos, cuya competencia corresponde a las autoridades del orden penal, en abierta inobservancia de lo establecido en los artículos 70 y 90 del Código Tributario, no solo por razones de competencia, sino para evitar la doble imposición de penas; extralimitándose en la facultad otorgada en la Constitución Política de la República de Guatemala y las demás leyes. En similar sentido se ha pronunciado esta Corte en sentencias de ocho de abril de dos mil diez, quince de enero, doce y veintidós de mayo, todas de dos mil nueve, dictadas dentro de los expedientes 3059-2009, 3542-2008, 4481-2008 y 3197-2008 “. De esa manera la Corte de Constitucionalidad resuelve sin lugar el recurso de apelación interpuesto por la entidad denunciada y confirma la sentencia venida en grado.

Se aprecia en el expediente 3360-2017 el modo en que se interpreta el principio *non bis in idem* en los delitos de defraudación tributaria, aduciendo una de las partes la existencia de una doble sanción, en virtud de existir una sanción administrativa y un procedimiento penal que pretendía determinar la culpabilidad de la entidad, determinando así en primer grado la Corte Suprema de Justicia, que de conformidad con el Código Tributario la obligación de la Administración Tributaria de realizar la denuncia en todo caso encuentre indicios de la comisión de delitos suspendiendo el procedimiento administrativo, quedando a salvo el cobro de tributos, sin que ello se manifieste como una doble sanción; siendo confirmado esto por la Corte de Constitucionalidad Posteriormente.

Así mismo se trae analizar el expediente de la Corte de Constitucionalidad número 1298-2018 en el cual se vuelve analizar el principio *non bis in idem*, de la misma manera que el caso anterior, es la Superintendencia de Administración Tributaria en ejercicio de su función fiscalizadora, determina la presunta comisión de delitos de tributarios,



específicamente; el delito de defraudación tributaria. Por lo cual por medio de la Intendencia de Asuntos Jurídicos se procedió a denunciar a la entidad.

Es así que la entidad denunciada en ejercicio de su derecho de defensa, hizo uso de la Acción Constitucional de Amparo, la cual fue conocido por la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, constituida en tribunal de amparo; alegando que la Administración Tributaria suspendió el proceso administrativo sin haberlo agotado y traslado el asunto a la judicatura penal: "(...) es improcedente que la autoridad objetada haya suspendido el proceso sin agotarlo y lo trasladé a la judicatura penal, como aconteció en el presente caso, pues el juez no posee competencia legal y es condición que la denuncia se promueva cuando haya una obligación determinada en sus elementos y monto; en ese sentido, se ve afectada porque se encuentra involucrada en un proceso penal iniciado sin haberse concluido el procedimiento administrativo (...)". Así mismo la entidad denunciada manifestó el criterio que una obligación tributaria pendiente de cumplimiento no es constitutiva de delito, sin haber agotado previamente el cumplimiento de la obligación tributaria.

La Sala Segunda del Tribunal de los Contencioso Administrativo, constituida en tribunal de amparo resolvió denegando la protección constitucional solicitada, considerando que no existe alguna violación a los derechos que manifiesta la entidad denunciada y estableciendo que la Superintendencia de Administración Tributaria actuó de conformidad con la ley.

La resolución en primer grado dictada por el órgano jurisdiccional competente, fue impugnada por medio de la apelación por la parte denunciada. De esa manera conoce



en segunda instancia la Corte de Constitucionalidad, estableciendo en la parte considerativa, ciertos criterios que se hace necesario citar y que son objeto de la presente investigación: “Del análisis de las actuaciones se advierte (...) la Superintendencia de Administración Tributaria nombró auditores para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de la postulante, correspondiente a los períodos de imposición comprendidos entre (...), apreciando este Tribunal que la autoridad impugnada, al analizar los documentos de soporte proporcionados estableció la necesidad de realizar cruce de información con sus principales proveedores, por lo que determinó la presunta comisión de hechos que podrían ser constitutivos de ilícitos contra el régimen tributario, encuadrados en los delitos de defraudación tributaria y caso especial de defraudación tributaria. En virtud de ello, se procedió conforme los artículos 70 y 90 del Código Tributario, para lo cual esta Corte considera oportuno transcribir las normas antes referidas: (...) es decir, que del análisis de los preceptos invocados se establece que la autoridad reprochada actuó en el uso de sus facultades legales y, por consiguiente, se determina que no ocasionó agravio alguno a la amparista”. Es así como la Corte de Constitucionalidad indica en la resolución del expediente citado, que la Superintendencia de Administración Tributaria actuó de conformidad con la ley.

Posteriormente en la misma resolución establece una parte sumamente importante para comprender el principio *non bis in idem*, de lo cual se cita lo siguiente: “Con fundamento en lo anteriormente relacionado, es factible concluir que en los casos en los cuales exista una denuncia penal presentada por la Superintendencia de Administración Tributaria contra un contribuyente, como sucede con la ahora postulante, derivada de lo advertido en el proceso de verificación del adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias,



la autoridad cuestionada está facultada para abstenerse de continuar con el procedimiento administrativo para evitar la duplicidad de sanciones por un mismo hecho, de conformidad con el principio *non bis in idem*, ello debido a que el asunto deviene de la función fiscalizadora propia de la administración tributaria, por conducto de la cual se pretende determinar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones o, por el contrario, la necesidad de realizar ajustes, imponer sanciones administrativas o, en ciertas circunstancias, requerir la imposición de sanciones penales por la posible comisión de uno o varios delitos, sin que medie requerimiento expreso previo del contribuyente que deba ser atendido o resuelto, al considerarse que en este tipo de casos el asunto trasciende la materia administrativa-tributaria y debe dirimirse en la penal”.

De esa manera la Corte de Constitucionalidad, resuelve sin lugar el recurso de apelación interpuesto por la entidad denunciada a la resolución dictada en primera instancia, que como ya se citó anteriormente esto atiende al principio *non bis in idem*, evitando la duplicidad de sanciones, correspondiéndole las sanciones administrativas a la Administración Tributaria y por la otra parte si existen los ilícitos tributarios, cuya competencia es exclusivamente penal.

Para concluir el análisis de este principio, se acude a otro expediente de la Corte de Constitucionalidad, siendo este el número 2775-2015. Hay que recordar que en este expediente es de año dos mil quince, por lo cual el conocimiento de los delitos tributarios correspondía en su momento a los Órganos Jurisdiccionales Penales de la misma forma en que se explicó en el primer expediente analizado en el presente trabajo de investigación. Dentro de este expediente se dilucida el recurso de apelación interpuesto por la entidad denunciada, por el cual impugnaban la resolución de la Corte Suprema de



Justicia, constituida en Cámara de Amparo y Antejudio de fecha dos de junio del año dos mil quince.

Dentro del presente expediente se dilucida el proceso penal en su contra de la entidad denunciada por los delitos de defraudación tributaria y casos especiales de defraudación tributaria debido a supuestas negociaciones de facturas para alterar declaraciones impositivas ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

La entidad denunciada haciendo uso del derecho de defensa que le asiste interpuso la excepción de la persecución penal, el cual fue conocido por la Sala Segunda de la Corte de Apelaciones del Ramo Penal, Narcoactividad y Delitos contra el Ambiente. Dentro de la misma se manifestaban las violaciones a los derechos de defensa y al debido proceso; así como a los principios de presunción de inocencia, prohibición de doble persecución, de legalidad, de la interpretación más favorable para el sindicado y de prohibición de la interpretación por analogía.

Es así que la entidad denunciada aduce la violación del principio *non bis in idem* de la siguiente manera: “habían adquirido de buena fe esos documentos contables y que en todo caso el responsable de la emisión de estos ya había sido sancionado en su oportunidad [pues existían sentencias condenatorias contra Norman Fernando Tejeda Velásquez, quien había sido responsable de la venta de las facturas relacionadas], promovieron incidente de excepción de la extinción de la persecución penal por vulneración del principio de única persecución o prohibición de doble persecución”. El que fue declarado con lugar por el órgano judicial en primera instancia, con fundamento en que si bien el caso de procedencia no encuadraba en los motivos que conforme el

Artículo 32 del Código Procesal Penal, la decisión se basaba en aplicación del Código Tributario como ley especial, que establece en su Artículo 90 que en ningún caso se sancionará “dos veces la misma infracción”, por lo que al haberse condenado a la persona mencionada por la comisión de esas ilegalidades, la contravención al orden normativo tributario ya había sido castigada.

La resolución dictada en primera instancia origino que las partes interpusieran el recurso de apelación el cual fue declarado con lugar aduciendo que: “no existía doble persecución, puesto que si bien se dictaron sentencias condenatorias contra la persona que emitió las facturas aludidas, la responsabilidad de los sindicatos era personal y autónoma y, por ende, distinta de la de dicho sujeto...”.

Posteriormente, la entidad denunciada hizo uso de la Acción Constitucional de Amparo, de lo cual cito sus argumentos los cuales servirían para entender la interpretación de la Corte de Constitucionalidad: “...en ese fallo se indicó que el artículo 90 del Código Tributario hacía referencia únicamente a infracciones tributarias y no era aplicable a la comisión de delitos, no obstante que esa norma engloba tanto las infracciones administrativo-tributarias como las penales, por lo que se obvió la realización de una interpretación contextual conforme lo establece la Ley del Organismo Judicial; asimismo, se aplicaron analógicamente –pese a estar prohibido por el artículo 14 del Código Procesal Penal–, elementos del *non bis in idem* relacionados con la materia penal, pues se incorporó el elemento personal a la determinación de ese principio pese a que la norma tributaria antes aludida es clara al precisar que la prohibición de doble persecución exige únicamente identidad de infracciones, no así de personas”. A lo cual la Corte Suprema de Justicia, constituida en Cámara de Amparo y Antejuicio resolvió que bajo ningún



supuesto se vulneró el principio jurídico de *non bis in idem*, ya que los hechos distintos; estableciese que no se causó ningún agravio a los postulantes que amerite su reparación a través de la acción constitucional, por tales razones se negó la misma.

En ejercicio del derecho de defensa, la entidad denunciada apelo la resolución dictada por la Corte Suprema de Justicia, constituida en Cámara de Amparo y Antejuicio, y dentro de los alegatos en el día de la vista las partes argumentaron que no existe vulneración al principio *non bis in idem*, porque los hechos que motivan el proceso penal son distintos aquellos que originaron la responsabilidad penal.

La Corte de Constitucionalidad al momento de resolver, en su parte considerativa manifiestas, que si bien el derecho penal, permite la interposición de excepciones, en este caso particular, debe probarse la existencia de la misma, refiriéndose a probar el incumplimiento del principio *non bis in idem*, lo cual establece de la siguiente forma: “...particularmente en el caso analizado, pueden aportar elementos que les permitan demostrar la veracidad de su afirmación en cuanto a que ha ocurrido vulneración al principio del *non bis in idem* reproche que constituye el agravio central en la presente acción], haciendo ver al órgano judicial las razones por las cuales puede concluir –de ser el caso– que existe doble persecución, a efecto de que al ser analizados puedan lograr el objetivo que no se alcanzó con la desestimatoria de la excepción relacionada –permitiendo por ejemplo la declaratoria del sobreseimiento o la obtención de una sentencia absolutoria”. Por último, resuelve sin lugar el recurso de apelación en contra de la sentencia de amparo.



## CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Los órganos jurisdiccionales de la República de Guatemala deben basar sus resoluciones en la normativa vigente, aplicándolos correctamente, en armonía con aquellos principios regulados en la Constitución Política de la República y Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 del Congreso de la República; que sientan las bases para el desarrollo de cada ciencia del derecho, quedando salvaguardados de esta manera, aquellos derechos de los sujetos procesales y logrando una justa aplicación de las normas jurídicas.

La unión de criterios sobre la resolución de conflictos de carácter penal que protegen al régimen tributario guatemalteco es necesaria para un sistema de justicia sólido. La pluralidad de criterios sobre la aplicación del principio *non bis in idem* al momento de resolver delitos de defraudación tributaria, al contrario, crea un sistema de justicia ambiguo en el cual muchos en mucho de los casos, los asuntos son resueltos por la Corte de Constitucionalidad, causando un desgaste incensario de los órganos jurisdiccionales.

Es la Superintendencia de Administración Tributaria, la encargada de fiscalizar a los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, la cual a través de sus distintos asesores y auditores puede determinar durante la fiscalización o desarrollo de un procedimiento administrativo sancionatorio, la posible comisión de un delito tributario, denunciando el conocimiento de esto a los órganos competentes, deteniéndose el procedimiento administrativo e iniciando un procedimiento penal, no eximiendo esto último, el pago de tributos defraudados.





## BIBLIOGRAFÍA

- ALEXY, Robert. **El concepto y la validez del derecho**. 2ª ed. Barcelona, España: Ed. Gedisa 2004.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. **Derecho fiscal**. México: Ed. Themis. 2008.
- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. 10ª ed. Electrónica. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L. 1993.
- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. 1ª ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L. 1979.
- CABANELLAS, Guillermo. **Repertorio jurídico de principios generales del derecho, locuciones máximas y aforismos latinos y castellanos**. 4ª ed. Buenos Aires Argentina: Ed. Heliasta S.R.L. 2003.
- CASTILLO DE JUÁREZ, Crista Ruiz. **Historia del derecho**. 8ª ed. revisada, ampliada y actualizada. Guatemala, C.A.: Ed. Impresos Praxis, 1999.
- CASTILLO GONZALES, Jorge Mario. **Derecho administrativo guatemalteco**. Guatemala. C.A. Instituto Nacional de Administración Pública: (s.e.) 2005.
- COLLADO YURRITA, Miguel Ángel y LUCHENA MOZO, Gracia María. **Derecho financiero y tributario, parte general**. Barcelona, España: Ed. Atelier, 2009.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. 27ª ed. México, Porrúa: (s.e.) 2006.
- DE LEÓN VILLALBA, Francisco Javier. **Acumulación de sanciones penales y administrativas, sentido y alcance del principio ne bis in idem**. Barcelona España: Ed. Bosch, 1998.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**. México: (s.e.) 2001.
- DU PASQUIER, Claude. **Introducción a la teoría general del derecho y a la filosofía jurídica**. 2ª ed. Lima, Perú: Ed. J. B. de Lavalle y J. Ayasta González, 1950.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas: los impuestos**. México, Porrúa, Universidad Nacional Autónoma de México: (s.e.) 1981.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. 2ª ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. La ley S.A.E, 1970.
- GÓMEZ DE LA TORRE, Ignacio Berdugo. **Derechos humanos y derecho penal**. España, Universidad de Salamanca: (s.e.) 1987.



- HERNÁNDEZ MENDOZA, Liliana. **Dilemas sobre la naturaleza jurídica y fundamento del *non bis in idem* en España y México.** México, Universidad de Guanajuato: (s.e.) 2017.
- KURI DE MENDOZA, Silvia Lissette. **Manual de derecho financiero.** 1ª ed. San Salvador, El Salvador, Centro de Investigación y Capacitación, Proyecto de Reforma Judicial: (s.e.) 1993.
- LASSALLE, Ferdinand. **Qué es una constitución.** México: Ed. Colofón S.A. 2001.
- LEÓN VELASCO, Héctor Aníbal. MATA VELA, José Francisco. **Curso de derecho penal guatemalteco.** 6.ª ed. Guatemala: Ed. F & G Editoras, 1994.
- LÓPEZ AGUILAR, Santiago. **Introducción al estudio del derecho i.** Guatemala C.A.: (s.e.) 1987.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ DE MORALES, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero, parte i, finanzas públicas.** 2ª ed. Guatemala. C.A.: Ed. Comunicación Gráfica C&A, 2004.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ DE MORALES, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero, parte ii, derecho tributario.** 3ª ed. Guatemala. C.A.: Ed. Comunicación Gráfica C&A, 2004.
- MOSCHETTI, Francesco. **El principio de capacidad contributiva.** Madrid, España, Instituto de Estudios Fiscales: (s.e.) 1980.
- ORTEGA, J.P.R. Concepto Jurídico. **Principio de certidumbre de Adam Smith.** <https://definicionlegal.blogspot.com/2016/02/el-principio-de-certidumbre-de-adam.html>. (Consultado: 23 de junio de 2021).
- ORTEGA, J.P.R. Concepto Jurídico. **Principio de comodidad de Adam Smith.** <https://definicionlegal.blogspot.com/2016/02/principio-de-comodidad-de-adam-smith.html>. (Consultado: 23 de junio de 2021).
- ORTEGA, J.P.R. Concepto Jurídico. **Principio de justicia y equidad de Adam Smith.** <https://definicionlegal.blogspot.com/2016/02/principio-de-justicia-y-equidad-de-adam.html>. (Consultado: 23 de junio de 2021).
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales.** 1ª ed. Edición Electrónica. Guatemala, C.A.: Ed. Datascan, S.A. 2019.
- PIÑERO, Rafael Márquez. **Diccionario jurídico mexicano.** (t) IV. México, Instituto Nacional de Investigaciones Jurídicas: Ed. Porrúa S.A. 1994.
- PUIG PEÑA, Federico. **Derecho penal.** (t) I. Barcelona, España: Ed. Imprenta Clarasó. 1944.



- RAFFIÑO, María Estela. **Derecho - concepto, fuentes, ramas, características e importancia.** <https://concepto.de/derecho/>. (Consultado: 27 de abril de 2021).
- RAFFIÑO, María Estela. **Derecho Penal - concepto, características y elementos.** <https://concepto.de/derecho-penal/>. (Consultado: 4 de mayo de 2021).
- RAFFIÑO, María Estela. **Norma – que es, concepto, tipos características y ejemplos.** <https://concepto.de/que-es-norma/>. (Consultado: 22 de abril de 2021).
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: **Diccionario de la lengua española.** 23.ª ed. Versión 23.4. <https://dle.rae.es/derecho> (Consultado: 27 de abril de 2021).
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA: **Diccionario de la lengua española.** 23.ª ed. Versión 23.4. <https://dle.rae.es/penal> (Consultado: 02 de mayo de 2021).
- RODRÍGUEZ, Alfredo. **Sistema tributario guatemalteco.** <https://consortiumlegal.com/sistema-tributario-guatemalteco/>. (Consultado: 16 de mayo de 2021).
- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN DE MÉXICO. **El principio *non bis in idem*.** [https://www.supremacorte.gob.mx/Transparencia/Documents/Becarios/Becarios\\_010.pdf](https://www.supremacorte.gob.mx/Transparencia/Documents/Becarios/Becarios_010.pdf) (Consultado: 05 de octubre 2021)
- SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. **Derecho fiscal mexicano.** 7ª ed. México: Ed. Porrúa, 2009.
- TIEDEMANN, Klaus. **Constitución y derecho penal, revista española de derecho constitucional año 11, número 33.** Madrid, España, Centro de Estudios Constitucionales: (s.e.) 1991.
- VELÁZQUEZ, Socorro. **Principios de la tributación, equidad e igualdad.** <https://www.ciat.org/principios-de-la-tributacion-equidad-e-igualdad/> (Consultado: 03 de agosto de 2021).
- VILLEGAS, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** 7ª ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 2001.
- VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** 6ª ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1997.

#### **Legislación:**

- Constitución Política de la República de Guatemala.** Asamblea Nacional Constituyente, 1986.
- Ley de Amparo, Exhibición Personal y Constitucionalidad.** Decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente.
- Ley del Organismo Judicial.** Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, 1989.



- Código Penal.** Decreto Número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, 1973.
- Código Procesal Penal.** Decreto Número 51-92 del Congreso de la República de Guatemala, 1992.
- Código Tributario.** Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, 1991.
- Ley de Zonas Francas.** Decreto 65-89 del Congreso de la República de Guatemala, 1989.
- Ley de Defraudación Tributaria y el Contrabando Aduanero.** Decreto 58-90 del Congreso de la República, 1990.
- Ley del Impuesto sobre la Renta.** Decreto número 26-92 del Congreso de la República, 1992.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.** Decreto número 27-92 del Congreso de la República, 1992.
- Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos.** Decreto número 37-92 del Congreso de la República, 1992.
- Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles.** Decreto número 15-98 del Congreso de la República, 1998.
- Ley del Impuesto sobre Productos Financieros.** Decreto número 26-95 del Congreso de la República, 1995.
- Ley de lo Contencioso Administrativo.** Decreto número 119-96 del Congreso de la República, 1996.