



## CONTENIDO

**• Derechos Fundamentales y Garantías del Contribuyente.**

Magistrado Erwin Iván Romero  
Morales

- Guatemala -

**MIEMBROS DEL CONSEJO DIRECTIVO****Presidente:**

Dr. Emilio Pujalte Méndez - Leite.  
Presidente del Tribunal Económico Administrativo Central de España.

**Consejeros:**

Dr.a Delfina Amparo de León  
Presidente del Tribunal Superior Administrativo de República Dominicana.  
Dr. José Suing Nagua  
Representante de la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia de Ecuador.

**Secretario Ejecutivo:**

Mag. Rafael Anzures Uribe.  
Magistrado de Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de México.

**Secretario Ejecutivo Adjunto:**

Sonia Laura Contreras Miranda.

**Cualquier correspondencia, dirigirla a:**

SECRETARÍA EJECUTIVA DE LA AIT  
Boletín Informativo  
Insurgentes Sur, No 881, piso 14, Colonia Nápoles,  
Delegación Benito Juárez, C.P. 03810, México, D.F.

**Correo electrónico:**

r\_anzures@aitfa.org  
scontreras@aitfa.org

**Elaboración:**

Sonia Laura Contreras Miranda  
scontreras@aitfa.org

## EDITORIAL

Respetados lectores:

En este medio editorial, queremos crear una plataforma para la difusión, discusión y debate de algunos artículos que sean de su interés.

Debido a la celebración del II Congreso Internacional de Derecho Tributario organizado por el Tribunal Administrativo Tributario de Panamá los días 26 al 28 de junio de 2013, contamos con material de su interés, presentando de manera excepcional en el presente número una sola participación, pues debido a su contenido y longitud del mismo.

Contamos con la participación del Dr. Erwin Iván Romero Morales, Magistrado Presidente, de la Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo en Guatemala, con el artículo titulado: "Derechos Fundamentales y Garantías del Contribuyente" en el cual, de manera inicial comenta que resulta complicado escribir de los derechos fundamentales y garantías de los contribuyentes, debido a que ya se ha escrito mucho al respecto pero siempre es necesario ponderar el contenido de los mismos.

Menciona que en el caso de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece en el artículo 2o. que de los deberes que tiene el Estado conforme a los habitantes, la obligación de garantizar no sólo la libertad sin o también otros valores, como son los de la justicia y el desarrollo integral de la persona, para lo cual debe adoptar las medidas que a su juicio sean convenientes, según lo demanden las necesidades y condiciones del momento que pueden ser no sólo individuales sino también sociales.

En tal virtud la Administración es importante al jugar el papel de juez y parte, por lo que las resoluciones que emiten y afectan a los derechos e intereses del administrado, puede ser controlado mediante la actividad del Tribunal Contencioso Administrativo como controlador de la juricidad de la administración pública. Haciendo mención además que tanto en Guatemala como en Panamá dicho órgano es garantizador de la protección de los derechos fundamentales y las garantías de los contribuyentes.

A lo largo de su presentación va tratando respecto al tema de los Derechos Fundamentales, su origen, métodos de interpretación, así como de las garantías. Para así, concretarse a los Principios Constitucionales en materia Tributaria, haciendo mención que los derechos tributarios se analizan desde la perspectiva de los principios constitucionales como son la legalidad tributaria, seguridad jurídica tributaria, generalidad tributaria, capacidad económica, irretroactividad tributaria, de no confiscatoriedad y de justicia y equidad tributaria. Asimismo, hace mención del Amparo y de la Inconstitucionalidad de leyes generales e Inconstitucionalidad en caso concreto.

Cordialmente.

Mag. Rafael Anzures Uribe  
Secretario Ejecutivo

DERECHOS FUNDAMENTALES Y  
GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE

Mag. Erwin Iván Romero Morales.<sup>1</sup>  
- Guatemala -

**INTRODUCCION:**

Empezar a escribir sobre derechos fundamentales y garantías de los contribuyentes, es complicado, en virtud que sobre el tema se ha escrito mucho y bueno, es por ello que se hace necesario ponderar su contenido, por lo anterior se puede indicar que cuando se mencionan los derechos fundamentales debemos de acudir al contenido constitucional del país, es por ello que en la Constitución Política de Guatemala, se menciona en los primeros 46 artículos a los derechos individuales, al igual que la Constitución de la República de Panamá que contiene del artículo 17 al 55, se refieren las garantías fundamentales, dentro del título que contiene los derechos y deberes fundamentales y sociales, sin embargo dentro del articulado genérico se contemplan derechos fundamentales y garantías que pueden aplicarse perfectamente al contribuyente en forma específica dentro del ámbito tributario, es por ello que es necesario delimitar el contenido de los

1 Magistrado Presidente, de la Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo en Guatemala, que tiene conocimiento de los asuntos en Materia Tributaria, a partir del 1 de Septiembre de 2008 a la fecha. Egresado de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Graduado 1990 Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, con los Títulos de Abogado y Notario. Asimismo cursó la Maestría en Derecho Económico-Mercantil, Operaciones Bancarias y Bursátiles en la Universidad Rafael Landívar. También estudió la Maestría en Derecho Pluralista Público y Privado (2002). Doctorado en Derecho Pluralista Público y Privado en la Universidad Autónoma de Barcelona (España)

derechos fundamentales y el contenido de las garantías del contribuyente. Luego se buscara establecer las figuras más predominantes de las distintas concepciones con respecto a los principios constitucionales en materia tributaria, que se encuentran interrelacionados con cada uno de los derechos fundamentales y las garantías que protegen al contribuyente, en virtud de su vinculación objetiva y subjetiva, vistos desde la perspectiva de la justicia tributaria, tienen una importancia trascendental, en donde se matiza de una forma especial la seguridad jurídica.

**1.- ADMINISTRACION DE JUSTICIA TRIBUTARIA.**

Para poder asomarnos a la justicia tributaria, es necesario en primer lugar establecer el ámbito de la competencia del órgano de aplicación de la justicia, desde el punto de vista del ente aplicador y delimitador de la justicia, en Guatemala el monopolio de la administración de justicia le pertenece al Estado de conformidad con el artículo 2º.<sup>2</sup> de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual al ser interpretado por la Corte de Constitucionalidad determina: *“...al referirse a los deberes del Estado respecto a los habitantes de la República, le impone la obligación de garantizar no solo la libertad, sino también otros valores, como son los de la justicia y el desarrollo integral de la persona, para lo cual debe adoptar las medidas que a su juicio sean convenientes, según lo demanden las necesidades y condiciones del momento, que pueden ser no solo individuales sino también sociales.”* (Gaceta No. 1, expediente No. 12-86, página No. 3, sentencia 17-09-86). Siendo esta una de las primeras sentencias emitidas por la Corte de Constitucionalidad, despliega la idea al tenor de dicha norma que el Estado ejerce el monopolio de la Administración de Justicia de conformidad con el artículo 203.<sup>3</sup>

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

**3 Artículo 203.- Independencia del Organismo Judicial y potestad de juzgar.** La justicia se imparte de conformidad con

de la Carta Magna; situación similar ocurre en la República de Panamá en el artículo 201<sup>4</sup> de la Constitución Política.

La Constitución Política de Guatemala, contempla dentro de sus normas que una vez agotado el trámite administrativo (tanto administrativo general como administrativo tributario), corresponde al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, el conocimiento de los asuntos que velan por la juridicidad de los actos administrativos (tanto en el ámbito tributario como en el ámbito general), estableciendo con ello que sea uno de los tribunales jurisdiccionales, cuya naturaleza se encuentra configurada en la carta magna, y específicamente en el Artículo 221<sup>5</sup>. Es por la Constitución y las leyes de la República. Corresponde a los tribunales de justicia la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado. Los otros organismos del Estado deberán prestar a los tribunales el auxilio que requieran para el cumplimiento de sus resoluciones. Los magistrados y jueces son independientes en el ejercicio de sus funciones y únicamente están sujetos a la Constitución y a las leyes. A quienes atentaren contra la independencia del Organismo Judicial, además de imponérseles las penas fijadas por el Código Penal, se les inhabilitará para ejercer cualquier cargo público. La función jurisdiccional se ejerce, con exclusividad absoluta, por la Corte Suprema de Justicia y por los demás tribunales que la ley establezca. Ninguna otra autoridad podrá intervenir en la administración de justicia.

**4 Artículo 201.-** La administración de justicia es gratuita, expedita e ininterrumpida. La gestión y actuación de todo proceso se surtirá en papel simple y no estarán sujetas a impuesto alguno. Las vacaciones de los Magistrados, Jueces y empleados judiciales no interrumpirán el funcionamiento continuo de los respectivos tribunales.

**5 Artículo 221.- Tribunal de lo Contencioso Administrativo.** Su función es de contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas. Para ocurrir a este Tribunal, no será necesario ningún pago o caución

lo anterior que la Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado al respecto de la siguiente forma: “...*La Constitución establece (artículo 221), el principio de control jurídico de los actos de la administración, de manera que sus resoluciones directas o de sus entidades, pueden ser revisadas a fin de evitar a los gobernados la lesión de sus derechos fundamentales y legales. El cuerpo procesal aplicable para tal objeto es la Ley de lo Contencioso Administrativo, la que, a fin de concentrar y reducir diversos medios impugnativos dispuestos en materia administrativa, para agotar esta vía que previamente obliga a acudir a la jurisdiccional, los redujo a los recursos de revocatoria y reposición, aplicables a toda la administración pública centralizada y descentralizada, salvo excepciones muy específicas....*” *Gaceta No. 56, expediente No. 219-00, página No. 594, sentencia: 15-06-00.* De lo anterior sostiene el Doctor Escobar Menaldo y el Licenciado José María Macías Castaño<sup>6</sup>, que: “..*la propia Administración juega el papel de juez y parte, por lo que por razones de conveniencia o en contraposición con la Ley, puede emitir resoluciones que afecten los derechos e intereses del administrado. Ante esa situación, la Administración debe ser controlada en su actividad por la jurisdicción, examinando sus actos.*”

Es necesario analizar en primer lugar las connotaciones constitucionales con respecto al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, el cual se convierte en un contralor de la juridicidad de la administración pública; en ese sentido, se considera necesario llamar la atención en el término juridicidad, entendiéndolo

---

previa. Sin embargo, la ley podrá establecer determinadas situaciones en las que el recurrente tenga que pagar intereses a la tasa corriente sobre los impuestos que haya discutido o impugnado y cuyo pago al Fisco se demoró en virtud del recurso. Contra las sentencias y autos que pongan fin al proceso, puede interponerse el recurso de casación.

<sup>6</sup> Ballbé Manuel y Franch Marta, Directores, Manual de derecho Administrativo. Universidad Autónoma de Barcelona y AEI, Catalunya 2002, Página 271 y 272.

concepto como el **“actuar dentro del orden jurídico para satisfacer el interés público, que no es lo mismo que aplicar automática o ciegamente el contenido de la norma, por cuanto debe tenerse presente el ordenamiento entero en el cual se inserta y adquiere su verdadero sentido”**<sup>7</sup>. Dicha función se inspira en el principio de control jurídico de los actos de la administración, de manera que sus resoluciones puedan ser revisadas a fin de evitar a los gobernados la lesión a sus derechos fundamentales y legales. En ese mismo orden de ideas el jurista Bartolomé A. Fiorini<sup>8</sup>, se refiere a juridicidad y su importancia de la siguiente forma: **“La importancia que atribuimos a la vigencia de la juridicidad como principio inherente a todo desenvolvimiento de acción estatal, proviene, además del amplio sentido, que en nuestro entender, debe asignarse a dicho término. En efecto, queremos significar con él el fenómeno de la sumisión de todo el accionar del Estado a la previa autorización normativa –constitucional, legal o reglamentaria–. Englobamos así, no sólo la norma expresa o implícita de la Constitución o el legislador como sustento jurídico del acto estatal, como creadores de la “materia jurídica” o del acto como “objeto de derecho”, sino también la “legalidad” como fundamento garantizador de la validez del accionar administrativo. La legalidad aparece como una consecuencia necesaria de la existencia previa de la juridicidad. La legalidad es posterior a la juridicidad... la juridicidad es la creación de la existencia práctica de las funciones estatales, la legalidad aparece como presupuesto necesario normativo para la validez concreta de la actividad administrativa.”** De igual forma el Doctor Eduardo Mayora Alvarado<sup>9</sup> sostiene

7 Cassagne, Juan Carlos, Director, Domingo Sesín, “Procedimiento y Proceso Administrativo”, LexisNexis, Buenos Aires, 2005, página 481.

8 Comadira, Julio Rodolfo, “La anulación de oficio del acto administrativo”, Editorial Astrea, Buenos Aires, Argentina, Páginas 31 y 32.

9 Mayora Alvarado, Eduardo, El Imperio del Derecho y el Contencioso Administrativo en el Derecho Guatemalteco y Comparado,

que de los distintos fallos de la Corte de Constitucionalidad pueden **“extraerse dos ideas básicas: una, que la función de control de la juridicidad de los actos de la administración significa ajustar a derechos dichos actos, y otra, que al hacerlo, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo debe tener en cuenta los derechos y obligaciones de ambas partes, dando a cada quien lo que por derecho le corresponde.”** Así mismo sostiene que el pronunciamiento de la Corte de Constitucionalidad **“amplia los alcances de la función de contralor de juridicidad que la Constitución Política de la República le atribuye al Tribunal de lo Contencioso Administrativo a lo que nosotros consideramos un “control integral” de la legalidad del acto y no sólo, como lo entendía el Tribunal de lo Contencioso Administrativo en la sentencia examinada, a un “control formal” del mismo. La importancia que reviste es tanto teórica como práctica: le da al artículo 221 de la Constitución Política de la República alcances más acordes con el ideal del imperio del derecho y le proporciona a los administrados la posibilidad efectiva de discutir ante la justicia, integralmente, la juridicidad de los actos realizados por la Administración.”** Las apreciaciones del Doctor Mayora son por de más interesantes, ya que se desarrolla la idea de la revisión de los actos administrativos, amparados dentro del concepto de la juridicidad, pero tratando que dicho examen sea integral de la legalidad del acto; y efectivamente el concepto de juridicidad, involucra a los principios generales del derecho en conjunción con la legalidad, para que se pueda analizar el acto administrativo en una forma integral, sin perder de vista los elementos formales de su nacimiento, así como sus consecuencias, que muchas veces es la génesis de la confrontación normativa. Por lo anterior, algunos autores sostienen que el concepto de la juridicidad es, desde el punto de vista del análisis de los actos administrativos, y la teoría moderna, uno de los elementos importantes que permite el conocimiento de la legalidad, conjugado con

Artemis Edinter, Guatemala 2005, Páginas 96 y 99.

los principios generales del derecho, para que efectivamente prevalezca la resolución del conflicto, bajo el imperio del derecho, que lleva a la concreción del fin principal de éste, que es la justicia.

Otro elemento que es necesario resaltar del texto constitucional es que, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, conoce de todo acto o resolución emitidos por la Administración Pública, tendiendo dentro de ella a las entidades descentralizadas y las autónomas del Estado. Además, extiende dicha norma al conocimiento en aquellas controversias derivadas de los contratos administrativos y las concesiones administrativas; dejando en una total libertad el conocimiento de dichas controversias, ya sean por interpretación o por aplicación de los contratos o concesiones, así como por su incumplimiento. De igual forma la norma constitucional (artículo 221) proscribía la cláusula *solve et repete*, que consistía en que previo a discutir un asunto en la fase judicial, se exigía al contribuyente pagar en forma previa el monto o un porcentaje de lo que se discutiría, como un mecanismo de garantía a favor del Estado, que aseguraba que independientemente de los resultados del proceso y del tiempo de resolución, no se vieran mermados los ingresos del Estado y por ende la hacienda pública. Se prohibió dicha cláusula debido a que los administrados tienen el derecho de discutir judicialmente sus inconformidades ante los actos o resoluciones de la Administración Pública, sin necesidad de pago previo. Esta figura ha sido criticada por años, es por ello que los constitucionalistas en Guatemala aplauden su proscripción ya que como bien lo refiere Enrico Allorio<sup>10</sup>: "...la regla del *solve et repete*, es adoptada como arma en las manos del más fuerte, o sea, el fisco, para reforzar su propia posición." En ese mismo sentido semanifiesta Antonio Berliri<sup>11</sup>: "...el *solve et repete* puede parangonarse a una verdadera tortura." En abono a lo anteriormente descrito, en forma

10 Villegas Héctor, "Curso de finanzas, derecho financiero y tributario, 7ª, edición editorial de Palma, Buenos Aires Argentina 1999. página 460.

11 Op. Cit.

personal considero que la cláusula del *solve et repete*, proscrita en nuestra legislación, era un resabio del sistema protector y garantizador de los derechos de una sola de las partes, como sería el Estado, dejando al contribuyente discutir cuesta arriba, en pos de la protección de sus derechos, sobre todo limitando a que esa discusión fuera en un plano de igualdad de condiciones de los litigantes, como lo exige la teoría moderna y la propia Constitución. En ese orden de ideas el referido artículo constitucional, delimita que en contra de lo resuelto por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo (ya que el proceso contencioso administrativo es en única instancia) procederá recurso de casación el cual es un recurso eminentemente técnico y cuyo conocimiento está encargado a la Corte Suprema de Justicia y con ello se concluiría el ámbito jurisdiccional del conflicto tributario.

Mientras tanto en la República de Panamá la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, corresponde a una de las atribuciones constitucionales y legales de la Corte Suprema de Justicia como lo indica el artículo 206<sup>12</sup>, quedando por lo tanto la resolución del conflicto administrativo en

**12 Artículo 206.** 2. La jurisdicción contencioso-administrativa respecto de los actos, omisiones, prestación defectuosa o deficiente de los servidores públicos, resoluciones, órdenes o disposiciones que ejecuten, adopten, expidan o en que incurran en ejercicio de sus funciones o pretextando ejercerlas, los funcionarios públicos y autoridades nacionales, provinciales, municipales y de las entidades públicas autónomas o semiautónomas. A tal fin, la Corte Suprema de Justicia con audiencia del Procurador de la Administración, podrá anular los actos acusados de ilegalidad; restablecer el derecho particular violado, estatuir nuevas disposiciones en reemplazo de las impugnadas y pronunciarse prejudicialmente acerca del sentido y alcance de un acto administrativo o de su valor legal. Podrán acogerse a la jurisdicción contencioso-administrativa las personas afectadas por el acto, resolución, orden o disposición de que se trate; y, en ejercicio de la acción pública, cualquier persona natural o jurídica domiciliada en el país.

el ámbito tributario a ser resuelto por el Tribunal Administrativo Tributario creado por medio de la Ley número 8<sup>13</sup>, del quince de marzo de dos mil diez, la cual reformo el Código Fiscal, específicamente en el artículo 156.

En ambos casos tanto en República de Panamá por medio del Tribunal Administrativo Tributario como en Guatemala, por medio del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (Salas 2<sup>a</sup>, 3<sup>a</sup> y 4<sup>a</sup>) se convierten en verdaderos garantizadores de la protección de los derechos fundamentales y las garantías de los contribuyentes, ya que los derechos de la Administración Tributaria según los especialistas en el tema, gozan de la presunción de legalidad (tantas veces **Artículo 156**. Se crea el Tribunal Administrativo Tributario como ente independiente dentro del Órgano Ejecutivo, especializado e imparcial, que tendrá su sede en la ciudad de Panamá y jurisdicción en toda la República. El Tribunal Administrativo Tributario tendrá competencia para: 1.- Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las resoluciones de la Dirección General de Ingresos y de las Administraciones Provinciales de Ingresos a nivel nacional, que resuelven reclamaciones de devoluciones de tributos nacionales, a excepción de los aduaneros; resoluciones relativas a liquidaciones adicionales, resoluciones de multas y sanciones; así como cualquier otro acto administrativo que tenga relación directa con la determinación de tributos bajo competencia de dichas entidades en forma cierta o presuntiva. 2. Conocer y resolver de los recursos de apelación en contra de reclamaciones no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria. 3. Conocer y resolver de los recursos de apelación contra los actos administrativos o resoluciones que afecten los derechos de los contribuyentes y de los responsables. 4. Resolver los recursos de apelación que presenten los contribuyentes contra las actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o que infrinjan lo establecido en el Código Fiscal y/o demás legislación tributaria aplicable...Las decisiones que dicte el Tribunal Administrativo Tributario agotan la vía gubernativa. El contribuyente podrá recurrir a la vía contencioso-administrativa en la forma prevista en la ley.

discutida y en algunos países combatida), por lo que si se demuestra que le asiste el derecho, el órgano respectivo le dará el valor y ponderación necesaria para su protección, ya sea (en el caso de Guatemala) revocando, modificando, confirmando o anulando el acto administrativo (ajuste tributario).

## **2.- DERECHOS FUNDAMENTALES:**

Empezare con este tema tratando de tomar en consideración el concepto derecho para luego tratar de desarrollar la idea de derechos fundamentales.

En el lenguaje popular la palabra derecho deriva etimológicamente del latín **directum** y **digere**<sup>14</sup>, que significa derecho, lo que camina sin torcerse, contraponiéndose a tuerto o torcido, de la misma manera que lo justo se opone a lo injusto. De igual forma dicha palabra tiene varios significados:

- **Derecho como sinónimo de orden jurídico o justicia**, que consiste en dar a cada uno de lo suyo. Derecho es lo que a cada uno le corresponde. Considero que la Justicia no debiera de ser identificado con el derecho ya que ésta, es el ideal o un fin que se persigue por medio del derecho y no la conformación del mismo.
- **Derecho como conjunto de normas por las que se rige una sociedad**. En este sentido se habla de Derecho natural, Derecho positivo, Derecho romano, civil, penal.
- **Derecho como poder que el ordenamiento jurídico atribuye a una persona**, como el derecho a la propiedad privada y a la herencia, a la vida, al honor.
- **Derecho como Pretensión**, cuando con ella queremos expresar la facultad o poder que tenemos para realizar determinadas conductas o actos o para exigirlos de alguien.

Bajo el punto de vista jurídico, derecho puede ser definido como **la ordenación moral, imperativa, de la vida social humana**

14 Ossorio Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Argentina. Editorial Heliasta S.R.L. 1978, Página. 226.

**orientada a la realización de la justicia.**

Esta pretendida definición integra como lo mencioné anteriormente el valor justicia como un ideal que se persigue, pero también es el ejercicio en forma individual de una protección, que la da la norma o la sociedad y que se origina de la moral, así vemos que una gran gama de derechos regulados se basan en el derecho natural.

Las definiciones de **DERECHO**, las podemos encontrar de las más variadas y con una serie de elementos que distinguen el pensamiento de cada uno de los tratadistas que pretenden desarrollar el tema, sin embargo vale decir que el derecho como tal es uno, independientemente de las definiciones que pretendan desarrollarlo o por lo menos mencionar algunos de sus elementos.

En Roma, por ejemplo, nunca se estableció una diferencia precisa entre las palabras para designar el Derecho (JUS) y la Justicia (Iustitia), razón por la cual encontramos definiciones como la de Celso: *“El derecho es el arte de lo bueno y de lo justo”*<sup>15</sup>.

MANUEL KANT, definió al derecho como *“el conjunto de las condiciones por las cuales el arbitrio de cada uno puede coexistir con el arbitrio de los demás, según una Ley universal de libertad”*<sup>16</sup>. De igual forma una sentencia de este tratadista desarrolla la siguiente idea *“Aún buscan los juristas una definición de su concepto del derecho, y no puede afirmarse que a pesar del tiempo transcurrido, hayan perdido su valor estas palabras...”*. Podemos percibir en dicha concepción que la figura de la libertad estaba de manifiesta en la misma como un valor aplicable al mismo y que al estar protegido por una ley pasa a ser positivo y por supuesto exigible.

Dentro de la teoría pura del Derecho **HANS KELSEN**<sup>17</sup>, sostiene que es una ciencia

15 Sainz José María, Derecho Romano I, México. Editorial Limusa, Noriega Editores, 1999, página 99.

16 Ossorio Manuel. Op.cit. Página 227.

17 Kelsen Hans, Teoría Pura del Derecho,

que comprende un conjunto de normas dirigidas a su integración dentro de un orden o sistema de la siguiente forma: *“La ciencia del derecho ha quedado caracterizada de la siguiente manera: 1- Es una ciencia normativa cuyo único objeto es el derecho. Para ella no existen otros hechos naturales que aquellos con significación jurídica, esto es aquellos incorporados a una norma como contenidos, y transformados, por consiguiente, en Derecho. 2- Es una ciencia de derecho positivo, lo que excluye de su ámbito todo tipo de problemas que se refiera a órdenes ideales, los cuales nada tienen de jurídicos. 3- Como consecuencia de las características mismas del derecho, la ciencia jurídica es una ciencia formal cuya preocupación fundamental es el estudio de las formas posibles del derecho y de las conexiones esenciales entre ellas... Ello no excluye en lo absoluto el estudio del contenido del derecho; pero tal estudio debe ser el contenido presentado dogmáticamente por el derecho positivo. A lo sumo puede ser objeto de la ciencia jurídica el contenido posible del derecho, pero ello en todo caso como el resultado del análisis y la comparación de los ordenamientos positivos. 4- En tanto estudio de las formas esenciales del derecho, la ciencia jurídica es finalmente, una ciencia lógica, y como tal, persigue estructurar su objeto en un sistema unitario libre de contradicciones. El derecho es, un conjunto de normas. Pero la ciencia jurídica no puede considerarlo como un conjunto de normas aisladas, sin conexión entre sí, ya que ello atentaría contra la unidad de su objeto. La ciencia jurídica debe integrar todas las normas que constituyen el derecho en un sistema, en un orden...”*. De este concepto es necesario desarrollar la idea de que para el derecho son importantes aquellos derechos naturales que tengan significancia jurídica, de ahí la idea de la protección de los mismos ya que la persona humana necesita que sus derechos inherentes, sean protegidos y delimitados por el Estado que es el encargado de ello, una vez sean positivados, esta delimitación origina,

Universidad Nacional Autónoma de México, México 1982, Dirección General de Publicaciones, Pág. 83.



que los derechos inherentes a las personas debían de ser protegidos y desarrollados por los cuerpos normativos constitucionales.

Por último GIORGIO DEL VECCHIO<sup>18</sup> sostuvo que *“a pesar de la obra secular de la ciencia y la filosofía del derecho y las numerosas investigaciones practicadas aun recientemente sobre este punto, el concepto del derecho no ha llegado aún a obtener una consideración científica exacta en sentido lógico rigurosamente determinado... Porque el derecho todavía se está elaborando, estudiando, haciéndose, no cesa en su carrera de transformarse en algo que debe ser. Y cuando lo atrapamos conceptualmente y lo metemos en una fórmula gramatical que nos lo describe o define, en alguna parte ya en ese momento algo no encuadra, no está de acuerdo con el ángulo desde donde se le mira en el momento, falta alguna cosa para dar una aproximación más franca de él. En eso nos debatimos y nos debatiremos.”* De ahí la concepción de mutabilidad del derecho, ya que el mismo cambia en forma constante y se adapta a los cambios sociales y económicos de la sociedad que pretende aplicarlo y el cual encuentra su camino por medio de la regulación, es por ello que si bien es cierto el derecho como ciencia cambia constantemente, la visión de la protección de los derechos individuales de igual forma, tiene que seguir ampliando su contenido y conceptualización a fin de que los mismos, alcancen de alguna forma su valor necesario a fin de que se cumpla con el fin principal que es la justicia.

Cuando pensamos en derechos fundamentales, la primer idea que surge es en qué momento histórico se empieza a utilizar tal concepción, en primer lugar dicha figura como tal surge con el movimiento revolucionario de la Francia del siglo dieciocho (XVIII) y el movimiento libertario de las trece (13) colonias Inglesas de Norteamérica que dio paso a lo que hoy conocemos como 18 Giorgio delVecchio, Los Principios Generales del Derecho Barcelona, Bosch Casa Editorial, S.A. Traducción y Apéndice de Juan Osorio Morales y Prologo de Felipe Clemente de Diego, 1979, 3er. Edición.

Estados Unidos, ya que dichos movimientos terminaron en revoluciones conocidas en el ámbito mundial, la primera de Estados Unidos en mil setecientos setenta y seis (1,776) y la de Francia en mil setecientos ochenta y nueve (1789), esta última da paso a los dos grandes principios fundamentales como lo refiere el Doctor José María Martín Delgado<sup>19</sup>, *“El Principio de la Soberanía popular, según el cual el poder supremo del Estado reside en el pueblo o en la Nación, y el Principio de la separación de poderes, según el cual las actividades fundamentales en que se desenvuelve la acción política y de gobierno, se atribuyen a órganos distintos e independientes.”*; Dichos principios muy pre-claros para la época en que se consolidaron, dieron lugar a las tres ideas importantes del movimiento revolucionario que fueron de: *libertad, igualdad y fraternidad*. Las anteriores ideas se convirtieron en verdaderos postulados de gobierno, tratando de renovar y recuperar la dignidad de la persona que había sido sopesada durante la monarquía francesa, dicho movimiento dio origen al llamado constitucionalismo que se extendió por toda Europa, ya que los parlamentos se dedicaron a delimitar esas ideas y a profundizar su contenido, convirtiéndose en legitimadores de la sociedad, así en la historia es que se empieza a analizar y delimitar tres conjuntos de derechos fundamentales, reconociéndose así los denominados *“derechos de primera generación o derechos civiles o políticos”*, cuya vinculación con la primacía de la libertad individual o de la persona dentro de un Estado de Derecho, se pone de manifiesto en los distintos cuerpos normativos, ya que supuestamente sin ellos no se puede iniciar la regulación de las funciones del Estado que obligadamente está conformado por personas con plena libertad y pleno ejercicio de sus derechos; De igual forma se reconocen los *“derechos de segunda generación o derechos económicos, sociales y culturales”*, que nacen como consecuencia de la búsqueda de la igualdad de toda persona

<sup>19</sup> José María Martín Delgado, “Derecho Financiero y Derechos Fundamentales”, Lección Inaugural Curso 2009-2010, Universidad de Málaga, Página 41.

dentro de un Estado Social y Democrático de derecho, proscribiendo con ello la idea de la discriminación desde todo punto de vista; y luego los **“derechos de tercera generación”**, los cuales buscan la fraternidad dentro de un Estado Global y Solidario, a los cuales de igual forma se les llamo los derechos económicos. Sin embargo Schmitt, desarrolla una clasificación de los derechos fundamentales que por los efectos didácticos se considera necesario enunciarlos de la siguiente forma: **“a) los derechos de libertad del individuo aisladamente considera (libertad personal, libertad de conciencia); b) los derechos de libertad del individuo en su relación con los demás (derecho de asociación, de circulación etc.); c) los derechos del individuo en el Estado como ciudadano (derecho a votar y ser elegido); y d) derechos del individuo a prestaciones del Estado (derecho a la seguridad social, a la educación)”**. Dicha clasificación tiene una relación directa con la libertad del individuo o persona individual la cual va impregnada de todos los elementos que conllevan a la dignidad o a la dignificación de la persona como sujeto de derechos y obligaciones. Así Jellinek distingue tres situaciones del individuo, a partir de las cuales la doctrina moderna desprende tres categorías: **1) Status negativus: Que comprende aquellos derechos que tienen un carácter defensivo para que los individuos protejan su esfera de libertad contra el Estado; 2) Status positivus: Que son aquellos derechos que dependen de una acción positiva del Estado, como la prestación estatal; y 3) Status activus: Que da a los individuos el derecho de participar en la formación de la voluntad del Estado y de manera global en las actividades políticas.** Esta última clasificación engloba de alguna forma al igual que la anterior al individuo dentro de su aspecto de libertad frente al Estado que debe como una obligación de garantizar esa libertad desde todo aspecto legal, social, económico y político.

Los dos movimientos revolucionarios referidos anteriormente, tuvieron como antecedente común a la Carta de Derechos (Bill of Rights), la cual fue suscrita por los Ingleses en mil seiscientos ochenta y nueve

(1689), es por ello que los denominados derechos fundamentales pasan a formar parte del ordenamiento positivo de los países en algunos casos por estar incrustadas las normas en las constituciones o las cartas magnas de algunos países, refiriéndose entonces a la positivización de los derechos de las personas individuales, de esa cuenta el Abogado Mauro S. Chacón Lemus sostiene refiriéndose a los derechos fundamentales de la siguiente forma: **“Esta concepción los configura como derechos inalienables de la persona humana positivizados en un texto constitucional, es decir, reconocidos por el poder constituyente y que limitan el poder estatal, pues se basa en el respeto a las libertades individuales.”**<sup>20</sup>. Dicha positivización de los derechos de las personas individuales, se fue matizando con el correr de los años constitucionalizando en algunos casos a los referidos derechos, hasta llegar a la primera y segunda guerra mundial que conmovió tanto al mundo que dio origen a la utilización del término alemán **GRUNDRECHTE**, y que como sostiene Javier Pérez Royo <sup>21</sup>, **“<Derechos Fundamentales> es, pues, un concepto reciente para un problema antiguo. Los <derechos> han existido en el Estado Constitucional mucho antes de ser <derechos fundamentales>. Resulta por tanto obligado explicar cómo los derechos han llegado a ser derechos fundamentales y qué es lo que añade el adjetivo <fundamentales> al sustantivo <derecho>. El proceso no sólo es ilustrativo sino imprescindible para la correcta comprensión de los**

20 Mauro Salvador Chacón Lemus, Derechos Fundamentales, libro “Opus Magna Constitucional Guatemalteco”, 2010, Página 123.

21 Javier Pérez Royo, Libro Curso de Derecho Constitucional, Marcial Pons 2007, página 208. “El término es de origen alemán (Grundrechte) y es utilizado por primera vez en la Constitución de 20 de diciembre de 1848 aprobada por la Asamblea Nacional Paulkirche de Frankfurt <<Los Derechos Fundamentales del Pueblo Alemán>> constituyen uno de los elementos característicos de la única constitución alemana <<radicalmente liberal>> y con una cierta <<proyección democrática>> de todo el siglo XIX.”

*mismos.*”Es por lo anterior que el concepto de derechos fundamentales muchas veces lo encontramos en distintas denominaciones, enunciándose o refiriéndose como los derechos de la persona, derechos civiles, derechos humanos, derechos de los ciudadanos, en ese sentido Luigi Ferrajoli<sup>22</sup> refiere una conceptualización genérica de los mismos, así: **“son derechos fundamentales, todos aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a “todos” los seres humanos en cuanto dotados de status de personas, de ciudadanos o personas con capacidad de obrar; entendiendo por “derechos subjetivos” cualquier expectativa (en prestaciones) o negativa (de no sufrir lesiones) adscrita a un sujeto por una norma jurídica; y por “status” la condición de un sujeto, prevista asimismo por una norma jurídica positiva como presupuesto de su idoneidad para ser titular de situaciones jurídicas y/o autor de actos que son ejercicio de éstas**”. Mientras para Riccardo Guastini<sup>23</sup> los derechos fundamentales debe determinarse desde una perspectiva dual de la siguiente forma: **“derechos fundamentales parece encerrar dos matices de significado: por un lado, se dicen fundamentales aquellos derechos que dan fundamento al sistema jurídico, por otro, se dicen fundamentales aquellos derechos que no requieren fundamento del sistema jurídico.”** El primer elemento delimitado por este autor se refiere a los derechos que se encuentran debidamente establecidos en una norma, mientras que el segundo concepto son aquellos derechos que no están específicamente delimitados en una norma pero si incluidos en los derechos individuales de las personas, por la propia naturaleza de los mismos, de esa cuenta en Guatemala, la Constitución Política estableció esta figura en el artículo 44<sup>24</sup>, y

22 Ferrajoli Luigi, Garantismo, una discusión sobre derecho y democracia, Editorial Trotta. Página 45.

23 Guastini Riccardo, Derechos Una Contribución Analítica, Universidad Carlos III Madrid, 1994, Páginas 221 y 222.

24 Artículo 44. Derechos inherentes a la persona humana. Los derechos que otorga la Constitución no excluyen otros que, aunque no figuren expresamente en ella, son

consagrado de igual forma en el artículo 17<sup>25</sup> de la Constitución Política de la República de Panamá ya que cuando se argumente violación a derechos y estos no se encuentren dentro del catálogo de los enumerados en la Constitución Política se entenderán protegidos aquellos que se encuentren como inherentes a la persona humana no obstante no indicarse expresamente en el cuerpo normativo de la Carta Magna. De esa cuenta y siguiendo con la línea de protección del derecho natural Javier Pérez Royo<sup>26</sup> indica que los derechos fundamentales tienen un doble carácter: **“los derechos fundamentales son los derechos naturales constitucionalizados democráticamente. Son, por lo tanto, al mismo tiempo expresión de la naturaleza humana, y de la técnica del hombre, esto es, naturales y artificiales.”** Por lo anterior los derechos fundamentales debieran de entenderse como aquellos que están incorporados a la persona por su propia naturaleza, aunque no estén taxativamente definidos, precisamente por ello es que se les llama fundamentales a los derechos constitucionales de las personas individuales ante el Estado, y aquellos que el hombre le incorpora por disposiciones normativas creadas en los distintos cuerpos legales, así se podría delimitar en primer lugar los incorporados a las normas o a la Constitución se les llamara formales, y en segundo lugar aquellos que no se encuentran delimitados pero que se entenderán como protegidos por el simple hecho de ser persona humana, se les denominará materiales, conjugándose así las ideas iuspositivistas y iusnaturalista,

inherentes a la persona humana. El interés social prevalece sobre el interés particular. Serán nulas ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza.

25 Artículo 17.....Los Derechos y garantías que consagra esta Constitución, deben considerarse como mínimos y no excluyentes de otros que incidan sobre los derechos fundamentales y la dignidad de la persona humana.

26 Javier Pérez Royo, Libro Curso de Derecho Constitucional, Marcial Pons 2007, páginas 219 y 220.

es por eso que algunos tratadistas indican que los derechos naturales son derechos constitucionales y a su vez derechos morales, además son derechos constitucionales los incorporados al cuerpo normativo de la Constitución.

En la actualidad se sostiene que los derechos fundamentales dejaron de establecer límites al Estado que ejerce el poder para convertirse en normas que contienen valores y principios, así Mauro Chacón Lemus <sup>27</sup> sostiene: *“La nueva concepción de los derechos fundamentales los distingue como derechos de “participación” y no sólo como “límites frente al poder del Estado”. Son un elemento necesario del orden social y del Estado democrático; por lo tanto, se abandona la idea de “derechos fundamentales como simples límites frente al poder del Estado”, pues se conciben como “derechos de participación”; ya que su fuerza vinculante emana directamente de la propia Constitución, a partir del reconocimiento de la dignidad humana, y ésta es la piedra angular del edificio de los derechos fundamentales; por lo que se advierte que su connotación “axiológica” estriba en que la “Constitución contiene normas de valores y principios”... De esa cuenta los derechos fundamentales deben ser considerados como derechos “inviolables”; no ya en el sentido de que no puedan ser violados, sino en el sentido, obviamente, de que no deben ser violados, por el hecho de ser derechos morales o “naturales”, los cuales en ningún caso el Estado puede violar.”* Todo lo anterior nos hace llegar a la conclusión que los derechos fundamentales se consideran de alguna forma los derechos de la persona individual, por su naturaleza humana, y que se encuentran incorporados a las normas ordinarias en algunos casos y en otros a las constitucionales, que se convierten en normas de valores y principios, que elevan superlativamente la delimitación de la propia norma como tal, llama la atención dicha conceptualización de los derechos fundamentales, la cual ha sido <sup>27</sup> Mauro Salvador Chacón Lemus, *Derechos Fundamentales*, libro “Opus Magna Constitucional Guatemalteco”, 2010, Página 127 y 128

establecida de alguna forma en los fallos del Tribunal Constitucional Español que en su sentencia 25/1981 sostiene lo siguiente: *“En primer lugar: los derechos fundamentales son derechos subjetivos, derechos de los individuos no sólo en cuanto derechos de los ciudadanos en sentido estricto, sino en cuanto garantizan un estatus jurídico o la libertad en un ámbito de existencia. Pero al propio tiempo, son elementos esenciales de un ordenamiento objetivo de la comunidad nacional, en cuanto ésta se configura como marco de una convivencia humana justa y pacífica, plasmada históricamente en el Estado de Derecho y, más tarde, en el Estado social de derecho, o el Estado social y democrático de derecho, según la fórmula de nuestra constitución.”* Los conceptos anteriores, refieren que los derechos fundamentales, son los que de alguna forma protegen a los individuos o personas individuales, que pertenecen o conviven en sociedad, por medio de las normas y que se encuentran debidamente incorporados a los sujetos por su naturaleza humana, dicha delimitación lo que pretende es establecer esa dualidad de los derechos fundamentales, que a su vez se convierten en principios y valores que la Constitución engloba, y que los distintos órganos encargados de administrar justicia son los encargados de darle el real valor en su aplicación a dichas connotaciones conceptuales, así la Constitución se convierte en una ley, sobre la que se desarrollan dichos derechos fundamentales y como bien lo indicara Gerardo Ataliba, al citar a Agustín Gordillo, quien decía: *“La Constitución es una ley que el pueblo hace para contener y detener el poder del Estado, para establecer límites al poder del Estado.”*, siendo que dicho cuerpo normativo es tan imprescindible en la vida social de los pueblos porque no solo establece los derechos fundamentales, sino que también de alguna forma incorpora al ordenamiento jurídico aquellos que no estando expresamente enunciados, por el simple hecho de que sean aplicables a una persona individual, estarán protegidos e incorporados al sistema legal del país.

Los derechos fundamentales como todo concepto general, algunos especialistas

coinciden en que los mismos tiene características definidas, así Mauro S. Chacón Lemus desarrolla las mismas así: ***“a) UNIVERSALIDAD: Los derechos fundamentales son universales porque pertenecen a todos los seres humanos y están basados en factores de respeto a la dignidad humana con independencia de raza, el color, el sexo, el origen étnico o social, la religión, el idioma, la nacionalidad, la edad, la orientación sexual, la discapacidad o cualquier otro elemento distintivo. De ello derivan principios de igualdad y de no discriminación”<sup>28</sup>...***; ***b) EXIGIBILIDAD: esta característica conlleva el reconocimiento de que todo derecho fundamental es un “derecho público subjetivo”, lo cual implica que el titular del derecho –constitucionalmente reconocido por el Estado—pueda exigir su respeto y observancia, incluso ante los órganos jurisdiccionales, y que pueden conllevar***

28 Así lo refiere la Constitución guatemalteca, en su artículo 4: “...En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos...”. Esa norma, al referirse a “todos los seres humanos” está expresando un alto grado de igualdad entre personas nacionales y personas extranjeras. Al respecto, la Corte de Constitucionalidad ha indicado: “...La igualdad entre nacionales y extranjeros la reconoce la Ley Fundamental, en dignidad y derechos, con las excepciones y limitaciones que la misma Constitución y las leyes establecen. Las excepciones son aquellas que excluyen del todo a los extranjeros de determinada actividad negándoles para esos efectos la igualdad con respecto a los nacionales, y están contenidas principalmente en la Constitución, aunque nada obsta para que también se hagan por vía de ley. A manera de ejemplo, como exclusiones constitucionales tenemos la prohibición de intervenir en los asuntos políticos del país (artículos 136 y 147) y la de ocupar ciertos cargos públicos (artículos 162 para Diputados, 185 para Presidente y Vice-Presidente de la República, 196 para los Ministros, y 159 para los Magistrados y Jueces 207), e incluso sindicales (artículos 102, literal q).....” (Sentencia dicta por la Corte de Constitucionalidad el 13 de noviembre de 2007, en el expediente de inconstitucionalidad general parcial 1688-2007.)

***cualquier expectativa (en prestaciones) o negativa (de no sufrir lesiones) adscrita a un sujeto por la norma jurídica. Vinculan a todos por poderes del Estado y son eficaces frente a terceros (ciudadanos e instituciones privadas), pues todos somos responsables de la protección de los derechos fundamentales....; c) INALIENABILIDAD E IMPRESCRIPTIBILIDAD: tomando en cuenta la naturaleza del ser humano y caracterizan por ser inalienables, porque no pueden ser transferidos a otras personas, a diferencia de lo que sucede con otros derechos; y son imprescriptibles, porque no se adquieren ni se pierden por el simple transcurso del tiempo, como ocurre con el resto de los derechos adquiridos o derivados....; d) INDISPONIBILIDAD:...*** Esta característica implica que toda limitación de tales derechos deben ser establecidas por el legislador (regla de reserva de ley), el cual debe ser razonable y necesaria, respetando el contenido esencial de cada derecho. Además, los derechos fundamentales quedan integrados al elenco de los derechos preexistentes y no pueden ser suprimidos posteriormente; este carácter se afirma en función a las exigencias del bien común y un principio de justicia, en el marco de los valores y bienes constitucionales. No obstante, los derechos fundamentales no pueden considerarse como absolutos, como ilimitados en cuanto se refiere a su goce y ejercicio....***e) INDIVISIBILIDAD E INTERDEPENDENCIA: los derechos fundamentales son indivisibles e interdependientes. Dado que cada derecho fundamental trae consigo otros derechos humanos y depende de ellos, la violación de un derecho afecta al ejercicio de otro. Por ejemplo, el derecho a la vida presupone el respeto del derecho a los alimentos y a un nivel de vida adecuado...Esto conlleva a superar la visión jerarquizada o categorizada de derechos de primera, segunda y tercera generación, pues ya no puede priorizarse unos derechos por sobre otros, por razones históricas, políticas, reconocimientos, efectivización, u otros motivos, pues al ser interdependientes los derechos fundamentales, la observancia de unos implica el cumplimiento de***

otros; **f) IRREVERSIBILIDAD Y PROGRESIVIDAD:** *La reversibilidad (o no progresividad) de los derechos fundamentales consiste en la posibilidad de desconocer la condición de un derecho como inherente a la persona humana, una vez que el Estado lo ha reconocido por medio de normas nacionales o internacionales, ya que el carácter de derecho inherente a la persona no es reversible en cuanto al derecho en sí, quedando implícitamente incluido de manera permanente como derecho constitucional, pues resulta inconcebible para la dignidad humana, que lo que hoy se reconoce como un atributo inherente a la persona, mañana pudiera dejar de serlo por una decisión política. La característica de no progresividad añade una limitante a la regulación de los derechos fundamentales que veda a las autoridades estatales la posibilidad de adoptar medidas que reduzcan el nivel alcanzado o el estándar obtenido por los derechos fundamentales o de las prestaciones de que goza la población<sup>29</sup>. La progresividad lleva a aplicar siempre la disposición más favorable a los derechos de las personas, por lo que siempre debe aplicarse aquella norma que en mejor forma garantice el derecho, no importando si la mayor garantía se encuentra en una norma interna o en una de Derecho Internacional de Derechos Humanos incorporada al derecho interno, lo que lleva a una interpretación pro persona (pro-homine o favor libertatis), o sea a la interpretación que mejor favorezca y garantice los derechos humanos<sup>30</sup>.*

Dentro de los derechos 29 Así lo ha establecido la Corte de Constitucionalidad: "...la obligación de no regresividad constituye una limitación que la Constitución y los tratados internacionales en materia de Derechos Humanos imponen a los poderes legislativos y ejecutivo a las posibilidades de reglamentación de los derechos..." (Sentencia de 20-05-2010, expediente 4095-2010).

30 Respecto a la progresividad, la Corte de Constitucionalidad ha indicado: "...se atribuye a aquellos derechos que refieren la adopción de conductas que habrán de implementarse durante un lapso para lograr la satisfacción del derecho de que se trate. Implicaría entonces, la adopción de medidas cuyo resultado sólo se logrará con

fundamentales, las anteriores características, desarrollan en forma muy específica como se encuentran conformados los mismos, y que de alguna forma están inmersos dentro de las concepciones generales, mencionadas anteriormente las cuales resaltan el valor de la dignidad humana, como una manifestación latente dentro de la conducta de las personas frente al Estado, que tiene la obligación de ser garante de la protección de los mismos, como una función principal y la cual se encuentra delimitada dentro de las normas constitucionales.

Llama mucho la atención que no obstante los tratadistas has desarrollado mucho las concepciones de los derechos fundamentales, los mismos es necesario interpretarlos, así el Doctor Mauro Chacón Corado<sup>31</sup> citado por su hijo Mauro S. Chacón Lemus, indica lo siguiente: *"...los valores, principios y reglas jurídicas poseen un rasgo común; tienen la caracterización y cumplen una función normativa. Poseen siempre una imperatividad en la medida que directa o indirectamente es preceptiva de conductas. Las tres llevan implícito el enunciado o la exigencia de conductas que pueden ser obligatorias, prohibidas o permitidas. Sin embargo, son perceptibles sus diferencias, aunque difíciles de precisar.."* Dicha concepción tiene mucha correlación con la existencia misma de los derechos fundamentales, ya que las figuras de los valores de los principios y de las reglas, se enuncian los distintos cuerpos normativos ordinarios o en las Constituciones como formas de regulación así pues en Guatemala, Mauro Chacón Lemus refiere el siguiente ejemplo: *"...se analiza la "libertad" en la Constitución guatemalteca: a) como valor, aparece en el preámbulo y el artículo 2º. (... el Estado debe garantizar la libertad de los*

posterioridad al inicio de la actividad del Estado destinada a cumplirlas."

31 Mauro Chacón Corado, "La Justicia Constitucional y la Función del Tribunal Constitucional en Guatemala" Libro Colectivo Ferrer Mac-Gregor, Eduardo (Coordinador), México, Instituto de Investigaciones Jurídicas y Sociales de la Universidad Nacional Autónoma de México, Páginas 114 y 115.

*habitantes de la Nación y es el responsable de su consolidación); b) como principio, en el artículo 4º (...todos los seres humanos son libres); y c) como regla, en cada artículo donde se concretan las manifestaciones de libertad (artículo 6º. Ninguna persona puede ser detenida o presa, sino por causa de delito o falta.....)..... En síntesis, si se está frente a una norma que exige la mayor medida posible de cumplimiento se trata de un principio, pero si la norma sólo exige una determinada medida de cumplimiento, se trata de una regla, y los valores, por su parte, se enuncian sin recurrir a la estructura sintáctica de una proposición o juicio.”* Es por lo anterior que muchas veces se enuncia un derecho fundamental, denominándole principio, porque la norma exige de alguna forma una medida de cumplimiento que es más amplia en su interpretación que una prohibición o una delimitación de carácter normativo, situación que puede significar como resultado la visión de los derechos fundamentales como principios y los valores que tiene su origen en la moral, pero que son matizados por una regla general porque su aplicación es a la colectividad.

En ese mismo orden de ideas, quisiera matizar un poco los métodos de interpretación de los derechos fundamentales ya que los tratadistas en esta materia propugnan por la búsqueda de una solución efectiva en este campo, se menciona el principio de *pro homine*, ya que para solucionar el problema interpretativo se acude a la norma más amplia, teniendo una interpretación extensiva de la misma, así en Guatemala, el artículo 2º, de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad determina: “**Artículo 2º. Interpretación extensiva de la Ley. Las disposiciones de esta ley se interpretarán siempre en forma extensiva, a manera de procurar la adecuada protección de los derechos humanos y el funcionamiento eficaz de las garantías y defensas del orden constitucional.**”. Dicha norma refiere que en la interpretación se buscara la efectiva protección de los derechos tomando como base la interpretación extensiva de la norma a fin de garantizar el orden constitucional, tomando en cuenta que la carta magna se

privilegia frente a cualquier norma de rango inferior.

Así de alguna forma queda matizado el contenido, características e integración de la figura de los derechos fundamentales, en términos muy generales, desde una perspectiva que nos interesa para abordar los siguientes temas del presente trabajo, en donde nos referiremos a los derechos fundamentales como un principio, siempre dentro del ámbito del derecho tributario.

### **3.- GARANTIAS:**

La palabra garantía de conformidad con el Diccionario de la Lengua Española se refiere a lo siguiente: “**1.- Efecto de afianzar lo estipulado. 2.- Fianza, prenda. 3.- Cosa que asegura y protege contra algún riesgo o necesidad. 4.- Seguridad o certeza que se tiene sobre algo... Derechos que la Constitución de un Estado reconoce a todos los ciudadanos.**”. Sin embargo algunos sostiene que es una palabra técnica se origina del término “*warranty*”, que significa *asegurar, proteger, defender o salvaguardar*, es por ello que cuando se empieza a regular la figura de las garantías, en la Francia luego de la revolución de mil setecientos ochenta y nueve (1789), se utiliza el término como la protección que el Estado debe de realizar dentro de la Declaración de los Derechos del hombre y del ciudadano, sin embargo dicha figura incipiente hoy en día tiene connotaciones verdaderamente singulares, ya que como lo indica el Profesor Jorge Mario García Laguardia<sup>32</sup>: “**...actualmente el concepto de garantías tiene otra significación, propiamente procesal. Las garantías son medios técnicos-jurídicos, orientados a proteger las disposiciones constitucionales cuando éstas son infringidas, reintegrando el orden jurídico violado. Es precisamente por eso, que al conjunto de instrumentos de garantía de las normas constitucionales se les ha designado bajo el término de justicia constitucional.**”. De igual forma se

<sup>32</sup> Jorge Mario García Laguardia, “Defensa de la Constitución”, Editorial Universitaria, Universidad de San Carlos de Guatemala, 1983. Página 23.

manifiesta Nogueira Alcalá<sup>33</sup> al indicar que las garantías: “...*constituyen los remedios jurídicos de índole procesal, destinado a reintegrar los preceptos constitucionales desconocidos, violados o inciertos, por lo que son de índole restitutoria o reparadora.*” Las garantías son protecciones de naturaleza procesal, ya que nacen de la figura de seguridad que el Estado debe proporcionar a los habitantes, sean estos nacionales o extranjeros, convirtiéndose en mecanismos o instrumentos efectivos de las normas fundamentales ya que en caso de violación o conflicto que podría generar incertidumbre, renueva o reintegra el orden constitucional, es por ello que los habitantes pueden denunciar arbitrariedades o abuso de derechos de los entes encargados de la administración pública, que pretenda violentar, restringir, tergiversar o disminuir los derechos fundamentales protegidos por la carta magna, de esa cuenta en Guatemala, se estableció a partir de mil novecientos ochenta y cinco (1985), la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad que estableció en su parte considerativa lo siguiente: “*Que para tales propósitos debe emitirse una ley que desarrolle adecuadamente los principios en que se basa el amparo, como garantía contra la arbitrariedad; la exhibición personal, como garantía de la libertad individual; y la declaratoria de inconstitucionalidad de leyes y disposiciones generales, como garantía de la supremacía constitucional;*”, dicha ley protege de alguna forma tres elementos principales la arbitrariedad, la libertad individual y la supremacía constitucional, como garantías de ámbito jerárquico superior, sin embargo, estas garantías son para proteger a los sujetos individuales frente al Estado, pero existen de igual forma dentro del contenido de la carta magna, normas de carácter procedimental que garantizan al individuo el efectivo ejercicio de sus derechos, ante los órganos jurisdiccionales ordinarios, ya que los principios del proceso han adquirido el rango

33 Humberto Nogueira Alcalá, “La jurisdicción constitucional y los tribunales constitucionales de Sudamérica en la alborada del siglo XXI, México. Editorial Porrúa, 2004, Página 3.

de derechos o garantías fundamentales, ya que por medio de ellos se ejercen derechos suficientemente protectores para que las personas obtengan la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus intereses legítimos, es por lo anterior que los distintos textos constitucionales han ido incorporando o integrando principios informadores del proceso, así como también distintos tratados y convenios internacionales tal es el caso de la Declaración Universal de Derechos Humanos del 10 de diciembre de 1948, que hace una delimitación de los derechos o garantías del proceso en forma muy general como parte de los derechos humanos al debido proceso.

Por su parte Eduardo J. Couture<sup>34</sup>, sostiene: “*Las Constituciones del siglo XX han considerado con muy escasas excepciones, que una proclamación programática de principios de derecho procesal era necesaria, en el conjunto de los derechos de la persona humana y de las garantías a que ella se hace acreedora.*”. Lo anterior nos lleva pretender concluir en que las garantías sean estas de orden constitucional o contenidas en una norma ordinaria, se refieren a aspectos puramente procedimentales porque son normas instrumentales, que nacen para hacer viable la protección de los derechos a través de la libre discusión en un campo donde se promueve la igualdad y libertad de los contendientes por llamar de alguna forma a los sujetos que discuten ante un órgano jurisdiccional o administrativo sus derechos, por ello es que se puede hablar de tutela ordinaria y tutela constitucional dependiendo del derecho que se pretenda tutelar. Así las garantías son verdaderas protecciones que tienen los individuos frente al Estado y sus demás organismos, y que éste debe de garantizar una libre discusión, respetando desde todo punto de vista el procedimiento o los procedimientos que son instrumentos para viabilizar el ejercicio de los derechos inherentes a las personas.

#### **4.- PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES**

34 Eduardo J. Couture, “Fundamentos de Derecho Procesal Civil”, Editorial Nacional, México 1981, Páginas 151 y 152.



**EN MATERIA TRIBUTARIA:**

En esta parte del presente trabajo, me consagrare a tocar el tema de los derechos fundamentales, precisamente como principio porque la norma exige de alguna forma una medida de cumplimiento que es más amplia en su interpretación que una prohibición o una delimitación de carácter normativo, pero desde la perspectiva del derecho tributario, y como bien lo indica la Doctora AddyMazz<sup>35</sup> *“constituyen la columna vertebral del derecho tributario material.”*. Por su parte el Doctor Rafael Vergara Sandoval<sup>36</sup> sostiene que: *“Los principios constitucionales del Derecho Tributario como los criterios generales, plasmados en la Constitución, deben informar la actuación del Estado y de los demás entes públicos en el ámbito jurídico-tributario.”*.

En términos generales hoy en día los derechos tributarios, se analizan desde la perspectiva de los principios constitucionales, a lo que se ha dado en llamar la constitucionalización de los derechos tributarios, así llama la atención que el derecho constitucional tiene una parte muy dedicada al tratamiento del derecho tributario, así se pronuncia el profesor VictorUckmar<sup>37</sup>: *“Una rama del derecho constitucional que, sin lugar a dudas, merece un tratamiento autónomo, es el derecho tributario. En todos los ordenamientos jurídicos existen normas constitucionales que disciplinan, en forma directa o indirecta, la imposición de las prestaciones que los Estados y los entes territoriales menores pretenden con el propósito de cumplir con sus fines institucionales.”*

35 AddyMazz, “Curso de Derecho Financiero y Finanzas, Tomo I, Volumen II, Fundación de Cultura Universitaria, Uruguay 2007, Página 5.

36 Rafael Vergara Sandoval, Revista de la Asociación Iberoamericana de Tribunales Fiscales, 2010. Ponencia sobre: “Principios y Garantías Constitucionales tributarios Bolivianos.” Página 3.

37 VictorUckmar, “Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario”, Editorial Temis, S.A., Bogotá Colombia 2002, Página 1.

El poder de imposición es importante dentro del análisis de los principios constitucionales, ya que todo Estado tiene por mandamiento legal, el imponer las cargas públicas, y los administrados deben de igual forma cubrir o satisfacer dichas cargas públicas, de conformidad con los límites que la Constitución establezca, así el legislador tendrá una obligación de establecer los tributos cualquiera que sea en base a dicha normativa, regulando de alguna forma la libertad en los individuos, y recordemos que la historia no miente, como lo refiere el profesor Uckmar<sup>38</sup>, *“La libertad es normalmente violada por la normativa tributaria. En una de las primeras sentencias sobre derecho constitucional tributario, de la Corte Suprema Norteamericana, dictada en 1819 en el caso Mc. Culloch c/ Maryland, se hizo la siguiente advertencia: “el poder de imponer implica el poder de destruir”. Dicha advertencia, aun hoy resulta válida, pero lamentablemente no es tomada en cuenta por el legislador al sancionar las normas tributarias.”*. Por eso mismo las distintas constituciones se han dado a la tarea de limitar ese poder de imposición a través de las normas constitucionales, ya que el legislador con esa vinculación negativa al formular las iniciativas de ley, violenta en forma reiterada la carta magna, sin advertir que en esa función debe de respetar principios inmersos en la Constitución.

El poder de imposición a que se hace referencia es a la obligación que tiene el Estado de establecer los tributos, dentro de un marco que la Constitución Política refiere como el único válido para su exigencia, así el Profesor Fernando Pérez Royo<sup>39</sup> se pronuncia: *“En la doctrina tradicional el concepto de poder tributario, o de soberanía tributaria, venía considerando como el fundamento o justificación del tributo, institución que se considera asentada en*

38 VictorUckmar, “Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario”, Editorial Temis, S.A., Bogotá Colombia 2002, Página 2.

39 Fernando Pérez Royo, “Derecho Financiero y Tributario. Parte General.” Civitas, Thomson Reuters, Pamplona España, 2012, Página 88.

*la posición de supremacía inherente a la propia existencia del Estado. El tributo es la prestación pecuniaria que el Ente público tiene la capacidad de exigir en base a su potestad de imperio.*” Por su parte Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez<sup>40</sup>, sostiene que: *“cuando el pueblo expresa su voluntad soberana para formar el Estado, plasma en la Constitución la organización y funcionamiento de sus órganos legislativos, los cuales quedan sometidos al orden jurídico en el ejercicio de las atribuciones necesarias para su desempeño. De esta manera la fuerza del Estado se transforma en poder público sometido al derecho, que le sirve de medida en su manifestación, ya que toda su actuación deberá realizarse dentro del marco señalado por él.”* La potestad tributaria, en forma abstracta, significa por un lado supremacía y por el otro lado sujeción, ya que el Estado se encuentra en un plano superior frente a los administrados que tienen que cumplir con las disposiciones que se emitan en esa materia. La potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención.

En la doctrina se concreta que la distribución del poder tributario puede ser en forma territorial ya que existen distintos entes públicos de base territorial que tienen la facultad de establecer los tributos, en sistemas federales se habla de tributos generales, tributos locales, tributos de comunidades autónomas, etc. De igual forma se establece como segundo sistema, en que el poder tributario tiene límites que se establecen por medio de las normas por medio de las cuales se formulan los distintos tributos. Estos sistemas lo que pretenden es diferenciar a los titulares del poder tributario. Así mismo existe el poder tributario originario que se basa en la facultad que tiene el Estado como titular soberano para determinación de tributos. (Poder tributario Estado Central.) y el poder tributario derivado, por medio del

cual los órganos inferiores del Estado tiene la facultad de dicho poder de crear tributos. (Poder tributario Local). En Guatemala, el poder tributario se encuentra constituido en los artículos 171 literal (c<sup>41</sup>, y 239<sup>42</sup> de la Constitución Política de la República, mientras que la justificación del poder tributario consiste en que todos los habitantes de Guatemala, tienen que contribuir con el gasto público de conformidad con el artículo 135 d)<sup>43</sup> de la Carta Magna.

En Guatemala, el organismo del Estado en decretar los tributos en general es el Legislativo como un poder tributario originario, sin embargo de igual forma las Municipalidades al tenor del artículo 255<sup>44</sup> de la Constitución Política de la República, de igual forma pueden ejercer el poder tributario pero derivado, en lo que corresponde a las

**41 Artículo 171.- Otras atribuciones del Congreso.** Corresponde también al Congreso: a) Decretar, reformar y derogar las leyes; ..... c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación;

**42 Artículo 239.- Principio de legalidad.** Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria.....

**43 Artículo 135.- Deberes y derechos cívicos.** Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: a) Servir y defender a la Patria; b) Cumplir y velar, porque se cumpla la Constitución de la República; c) Trabajar por el desarrollo cívico, cultural, moral, económico y social de los guatemaltecos; d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley;

**44 Artículo 255.- Recursos económicos del municipio.** Las corporaciones municipales deberán procurar el fortalecimiento económico de sus respectivos municipios, a efecto de poder realizar las obras y prestar los servicios que les sean necesarios. La captación de recursos deberá ajustarse al principio establecido en el artículo 239 de esta Constitución, a la ley y a las necesidades de los municipios.

<sup>40</sup> Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, “Principios de Derecho Tributario”, Limusa Noriega Editores, México 2000, Página 40.

tasas, para lo cual deberán de cumplir con los requisitos del artículo 239 Constitucional. Así uno de los elementos importantes dentro del análisis de los principios constitucionales en materia tributaria y el punto de partida es el la potestad impositiva o potestad tributaria, y la cual es ejercida con exclusividad por el Estado y sus distintos órganos.

En la doctrina como en la ley, se contemplan varios de los principios que son importantes en materia tributaria, que para efectos puramente prácticos me referiré en su orden (los cuales no tienen prelación) a los principios de legalidad tributaria, seguridad jurídica tributaria, generalidad tributaria, capacidad económica, irretroactividad tributaria, de no confiscatoriedad, y de justicia y equidad tributaria.

#### 4.1- PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA O RESERVA DE LEY:

El principio de legalidad tributaria, se le llama en algunos países el de reserva de ley, que no quiere decir otra cosa que no puede existir un tributo, sin una ley que previamente lo determine, dicho principio en Guatemala, ha sido desarrollado con mucha propiedad en el artículo 239<sup>45</sup> Constitucional, en donde se

45 Artículo 239.- Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten

enuncia de alguna forma que es el Congreso de la República el único ente encargado de decretar tributos, utilizando de alguna forma el nombre genérico porque la Constitución determina los impuestos ordinarios y extraordinarios, los arbitrios que son típicos impuestos a favor de las municipalidades y las contribuciones especiales, excluyendo de toda discusión las tasas que son tributos pero que en Guatemala, están fuera de la delimitación constitucional, que me parece un verdadero dolor de cabeza, por no incluir a dicha figura dentro de la protección y amparo constitucional, de esa cuenta las Municipalidades amparadas en su autonomía establecen tasas, y la Corte de Constitucionalidad ha tenido que intervenir en algunos casos para circunscribir los elementos del principio de legalidad y ajustar tales presupuestos a las tasas, en base al artículo 255 referido anteriormente. Por su parte el profesor José O. Casas<sup>46</sup>, refiriéndose al principio de legalidad indica que: ***“La doctrina argentina identifica bajo la denominación del principio de legalidad tributaria la inveterada regla que se expresa en el aforismo latino “nullum tributum sine lege”.*** Regla que es perfectamente válida en la actualidad y que se ha ido incrustando en los distintos sistemas legales, ya que el principio de legalidad penal y el tributario tienen mucha semejanza y nacen de la mano, como bien lo indica el Jurista José Juan Ferreiro Lapatza: ***“Por ello, el principio de legalidad surge en la historia ligado, básicamente, a dos materias en las que se revela, mejor que en cualquier otra, la condición de súbditos o ciudadanos libres de los miembros de una comunidad: la definición de delitos y penas (principio de legalidad penal) y el establecimiento de tributos (principio de legalidad tributaria).***

En la historia aparecen muchos elementos necesarios de estudiar desde la Carta de Juan su recaudación.

46 José Osvaldo Casás, Libro colectivo “Estudios de Derecho Constitucional Tributario”, Coordinador Horacio García Belsunce, Estudio preliminar sobre los aspectos introductorios al principio de reserva de ley en materia tributaria, De Palma Argentina, 1994, Página 112.

sin Tierra en Inglaterra, sin embargo fue hasta los movimientos revolucionarios de Francia y Estados Unidos, que se logra incorporar a las Constituciones el principio de legalidad, y en materia tributaria nace como un elemento protector de la propiedad privada, así lo refiere la Doctora AddyMazz<sup>47</sup>: *“El pensamiento económico liberal, considera el tributo una verdadera invasión del derecho de propiedad de los individuos, y, como tal, solo puede establecerse o fijarse a través de la ley. En este enfoque, su justificación radica en la protección de los derechos individuales, vinculada a la noción de autoimposición. El pensamiento jurídico público contractualista exige el consentimiento del pueblo para el establecimiento de los tributos, sea por sí o por sus representantes.”* Es por todo lo anterior que en Guatemala, los constituyentes, establecieron en el ámbito tributario requisitos que no pueden obviarse en la emisión de una ley que contenga un tributo, para lo cual se exige que la misma tenga los siguientes requisitos a los cuales adicionare el criterio de la Corte de Constitucionalidad: **a) El hecho generador de la relación tributaria:** *“hecho generador es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando ese hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria. Este concepto doctrinario informa el derecho positivo guatemalteco, pues el artículo 31 del Código Tributario dice: ‘Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido en la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria’. Conforme a estos conceptos, todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal, que hace relación al momento en que debe considerarse consumado el hecho previsto en la norma legal, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades a saber: a) instantáneo, cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria”* 47 AddyMazz, “Curso de Derecho Financiero y Finanzas, Tomo I, Volumen II, Fundación de Cultura Universitaria, Uruguay 2007, Páginas 8 y 9.

*autónoma, que no puede repetirse y b) periódico, cuando se produce una serie de hechos globalmente considerados cuya integración se completa durante determinado período... (Gaceta No. 31, expedientes acumulados Nos. 269-92, 326-92, 352-92 y 41-93; página No. 24, sentencia: 11-02-94.).”* b) Las exenciones: *“...Una exención tributaria ‘es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.’ Por la exención se excluye, por razones determinadas, a quienes de acuerdo con los términos de la ley alcanza el gravamen; es especial porque priva el principio de que el impuesto debe ser general cubriendo a la totalidad de los contribuyentes, de manera que nadie puede ser excluido sino por motivos especiales; por ello, una exención tiene una razonabilidad, ya sea en favor del Estado para impulsar el desarrollo o en favor de ciertas actividades útiles. Las exenciones son expresas, y es al legislador a quien compete ponderarlas. Quien tiene el poder de crear el gravamen tiene el poder de crear la exención. De ahí que las exenciones se encuentran establecidas en la ley con carácter de excepción a la obligación impositiva tributaria cuya determinación compete fijar al Congreso de la República por mandato de la propia Constitución, corresponde a sus propias facultades de valoración, establecer quiénes están exentos del pago de la obligación tributaria y quiénes no... (Gaceta No. 27, expediente No. 284-92, página No. 20, sentencia: 23-02-93.).”* c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria: *“...el Código Tributario... Decreto 6-91 del Congreso de la República en su artículo 18 identifica al sujeto pasivo como al obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable, coincidiendo con la Constitución en cuanto a regular conjuntamente el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; el Código Tributario en el artículo 20 señala que la responsabilidad solidaria del cumplimiento de la obligación existe ‘con respecto a los*

*obligados de los cuales se verifique un mismo hecho generador’, lo que precisa, aún más, en los artículos 21 y 22 y la sección tercera del mismo Código en relación con el responsable... La responsabilidad solidaria en el pago del tributo, por consiguiente, resulta distinta de la responsabilidad profesional que el Decreto 6-91 del Congreso de la República, regula en la sección sobre infracciones cometidas por profesionales o técnicos, en el artículo 95, al atribuir responsabilidad a éstos, solamente ‘si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones’. La actividad profesional de los contadores públicos, auditores y peritos contadores como profesionales, en consecuencia, queda sujeta a esta sola norma legal que los hace responsables ‘por dolo’ y sin señalar responsabilidad solidaria; de ahí que, cualquier regulación reglamentaria con respecto del sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad profesional, solamente puede consistir en regular lo relativo al cobro administrativo del tributo y los procedimientos relativos al contenido material de la ley, sin darle otro sentido, ni agregar elementos materiales que ni la Constitución ni la Ley le dan... (Gaceta No. 31, expediente No. 231-93, página No. 12, sentencia: 08-02-94.). d) La base imponible y el tipo impositivo: “...es conveniente distinguir dos momentos diferentes en el ejercicio de la potestad tributaria. Cuando se decreta un impuesto debe plasmarse en normas legales, que tal como se ha venido considerando, deben contener las bases de recaudación conforme mandato constitucional. Una de ellas es la base imponible que debe quedar así definida en la ley, teniendo presente que siendo esta última una disposición que por naturaleza tiene carácter general, la base imponible ha de describirse también en parámetros generales que permitan su aplicación cierta y segura al caso individual. Distinto es cuando se trata ya de concretar en cada caso la determinación cuantitativa de la base imponible individual, que no puede hacerse en la misma ley, sino que es función que se desenvuelve en su aplicación, en relación Estado-contribuyente... (Gaceta*

*No. 8, expedientes acumulados Nos. 10-88, 11-88 y 38-88; página No. 23, sentencia: 12-05-88.). e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación: “...La Constitución, en forma específica, da en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad al establecer en la misma norma que son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. En congruencia con esta disposición, el Código Tributario enfatiza su vigencia con la finalidad de evitar arbitrariedades y abusos de poder y desarrollar la regulación constitucional restrictiva de la función legislativa en materia tributaria... (Gaceta No. 31, expediente No. 231-93, página No. 11, sentencia: 08-02-94.). Al analizar dicho artículo, se puede concluir que el legislador en Guatemala, tiene que ceñirse al mismo al momento de emitir una ley que regule un tributo, porque el apartarse, representaría una vulneración al límite que la Constitución establece para su validez, como bien lo dice Archille Donato Giannini, citado por la Doctora Mazz: “...la ley regula la relación jurídica en todos sus elementos y en todo su desarrollo, determinando con la máxima precisión los casos en los cuales el impuesto es debido, las personas obligadas al pago, el monto de éste, los modos y las formas en las cuales el tributo debe ser determinado y recaudado.” Dichos supuestos en el caso de Guatemala, son debidamente determinados*

por la Constitución, razón por la cual se concretiza que el principio de legalidad es eminentemente constitucional, es por ello que el Doctor Vergara Sandoval<sup>48</sup> indica que los elementos del tributo deben de ser cubiertos por el principio de legalidad de la siguiente forma: *“...se deben de entender comprendidos, en todo caso los elementos determinantes de la identidad de la prestación, así como los relativos a la entidad o cuantificación. La Ley debe regular en qué supuestos se origina el deber de pagar un tributo (hecho imponible), quien está obligado a pagarlo (sujetos pasivos), cuanto hay que pagar (base, tipo, cuota).”*

Por otro lado aparece el principio de preferencia de ley, que es cuando las atribuciones regulatorias están encomendadas a la ley ordinaria, y por lo tanto se exigen su cumplimiento, de igual forma en el último párrafo del artículo 239 citado se determina que son nulas aquellas disposiciones que contradigan o tergiversen el contenido de la ley, por lo que las normas reglamentarias, no podría ir en contra del sentido o tenor de una ley, y lo que pasa algunas veces en mi país, es que el legislador obvió incorporar alguna disposición dentro de la ley, y por medio de los reglamentos que emite el ejecutivo, que es el que tiene atribuciones reglamentarias de conformidad con el artículo 183 literal e)<sup>49</sup> de la Constitución, éste último incrusta, en una norma reglamentaria una disposición normativa, distorsionado con ello el sistema jurídico, contraviniendo la propia Constitución, lo que genera por consiguiente incertidumbre.

48 Rafael Vergara Sandoval, Revista de la Asociación Iberoamericana de Tribunales Fiscales, 2010. Ponencia sobre: “Principios y Garantías Constitucionales tributarios Bolivianos.” Página 15.

49 **Artículo 183.- Funciones del Presidente de la República.** Son funciones del Presidente de la República:.....e) Sancionar, promulgar, ejecutar y hacer que se ejecuten las leyes, dictar los decretos para los que estuviere facultado por la Constitución, así como los acuerdos, reglamentos y órdenes para el estricto cumplimiento de las leyes, sin alterar su espíritu.

De igual forma el principio de legalidad es eminentemente garantista, es por ello que se exige que el su desenvolvimiento deba ayudar de alguna forma, a generar certeza jurídica en el acomodamiento de las obligaciones de las personas tanto individuales como jurídicas que cumplen con su obligación de contribuir con los gastos públicos, así el jurista Fernando Pérez Royo<sup>50</sup>, hace una delimitación dual del principio de legalidad indicando que es protector de las garantías y a su vez es una institución al servicio del interés colectivo de la siguiente forma: *“Pero junto a este carácter garantista estrictamente individual, el principio de legalidad debe ser visto también –e incluso de manera prevalente o principal– como una institución al servicio de un interés colectivo: el de asegurar la democracia en el procedimiento de imposición o establecimiento de vías de reparto de la carga tributaria.”*

A manera de conclusión podríamos intentar definir que el derecho de legalidad en materia tributaria, es aquel que se refiere a la delimitación del tributo deben de ser basadas en ley, que jerárquicamente solo pueden estar contenidas en la Constitución, así mismo la ley es la única que puede determinar todos aquellos contenidos que se refieran a los procedimientos en la exigencia del cumplimiento de las cargas públicas, por parte del órgano encargado de la fiscalización de los tributos.

#### **4.2.- PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA TRIBUTARIA:**

El principio de seguridad jurídica en el ámbito general, se encuentra consagrado en el artículo 2<sup>51</sup> de la Constitución Política de la República, en una forma muy general el cual debe de entenderse al tenor de la 50 Fernando Pérez Royo, “Derecho Financiero y Tributario. Parte General”. Civitas, Pamplona España, 2012, Página 75.

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

Corte de Constitucionalidad de la siguiente forma: “El principio de seguridad jurídica que consagra el artículo 2º. De la Constitución, consiste en la confianza que tiene el ciudadano, dentro de un estado de derecho, hacia el ordenamiento jurídico; es decir, hacia el conjunto de leyes que garantizan su seguridad, y demanda que dicha legislación sea coherente e inteligible; en tal virtud, las autoridades en el ejercicio de sus facultades legales, deben actuar observando dicho principio, respetando las leyes vigentes, principalmente la ley fundamental... (Gaceta No. 1258-00, sentencia 10-07-01). De igual forma el sistema Español, ha desarrollado una amplia doctrina jurisprudencial, la cual concluye, tratando de delimitar alguna concepción del principio de seguridad jurídica de la siguiente forma: “En suma, sólo si, en el ordenamiento jurídico en el que se insertan y teniendo en cuenta las reglas de interpretación admisibles en Derecho, el contenido o las omisiones de un texto normativo produjeran confusión o dudas que generaran en sus destinatarios una incertidumbre razonablemente insuperable acerca de la conducta exigible para su cumplimiento o sobre la previsibilidad de sus efectos, podría concluirse que la norma contenida en dicho texto infringiría el principio de seguridad jurídica (SSTC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 8; 142/1993, de 22 de abril, FJ 4; y 212/1996, de 19 de diciembre, FJ 15).” Por su parte el jurista Cesar García Novoa<sup>52</sup>, sostiene que el principio de seguridad jurídica se refiere a lo siguiente: “la seguridad jurídica consiste básicamente en el cumplimiento del Derecho por sus destinatarios y especialmente por los órganos encargados de su aplicación.” En el principio de seguridad jurídica, cuando el destinatario no puede prever los efectos de la norma genera incertidumbre con respecto a su aplicación, lo que tiene como consecuencia lógica la vulneración del principio de seguridad jurídica, es por ello

52 Cesar García Novoa, “El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria”, Marcial Pons, España 2000, Página 80

que Cesar García Novoa<sup>53</sup> sostiene: “Nos hallamos ante la idea de “previsibilidad” objetiva de las situaciones jurídicas de los particulares –Vorhersehbarkeit–, elemento nuclear de la definición de un derecho seguro, en el conjunto normativo de fijación de obligaciones de dar una cantidad de dinero como es el ordenamiento tributario. En éste, la base de la posición jurídica del ciudadano será la posibilidad de prever esas obligaciones, o, como han insistido en Alemania, entre otros Gerloff, Bühler, Strickrodt, Jaenke o Klein, la determinabilidad –Bestimmbarkeit– de la suma a pagar. (Página 120).”... La seguridad jurídica no requiere sólo que la ley permita generar certeza sobre la cuantía de la obligación, sino que cuando la certeza dependa de un acto administrativo de aplicación legal, ésta sea pronta y definitiva tal y como se deduce de los principio que inspiran la ordenanza tributaria alemana. Como ha señalado Paulick, la determinabilidad del contenido de la obligación tributaria será la sustancia de la seguridad jurídica tributaria. Y ello no sólo supone que el contenido de la obligación sea susceptible de ser fijado con cierta exactitud, sino que la singular determinación del tributo se haga también de forma segura y con prontitud y definitividad. En suma, que se cumpla la exigencia de consolidación pronta de las situaciones jurídicas de pendencia. La idea de la “previsibilidad” es un elemento fundamental del sistema tributario, principal consecuencia de la constitucionalización del tributo, pues sólo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias y la interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho. (Página 113).”.

Con respecto a la previsibilidad el Doctor Alejandro C. Altamirano<sup>54</sup> al referirse al 53 Cesar García Novoa, “El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria”, Marcial Pons, España 2000, Páginas 120 y 113

54 Alejandro C. Altamirano. “El Procedimiento Tributario”, Obra Colectiva, dentro de su trabajo “La discrecionalidad

principio de seguridad jurídica, se pronuncia así: *“La seguridad jurídica es sinónimo de respeto de la libertad individual al eliminar la posibilidad de que ella sea objeto de las restricciones, caprichos o ataques del poder público; permite a los ciudadanos prever el tratamiento que sus acciones habrán de recibir, así como las garantías de orden constitucional de que gozarán tales actos. Es la base para la confianza, requisito de la inversión y del desarrollo, y por ello es esencial preservar adecuadamente la independencia de los tres poderes y el respeto a sus respectivas funciones dentro del marco institucional. Señala Ataliba, que la previsibilidad de la actuación estatal, consecuencia del esquema de constitución rígida, y la representatividad del órgano legislativo, aseguran a los ciudadanos, en mayor medida los derechos inscriptos en la Constitución, la paz y el clima de confianza que instauran las condiciones psicológicas necesarias para el trabajo, el desarrollo, la afirmación y la expresión de la personalidad.”* Por lo anterior todo sistema legal, debe de generar seguridad tanto por parte del Estado en las exigencias normativas como por parte del contribuyente en cumplir efectivamente con sus obligaciones de contribuir con las cargas públicas, sobre todo porque en esta situación de contraposiciones de los sujetos, que obliga a que el sistema legal debe de ser confiable, estable pero sobre todo predecible, o sea que de antemano se conozcan las consecuencias o límites hasta donde pueden llegar los partícipes.

Así mismo el principio de seguridad extiende su ámbito de protección no solo a las personas, sino que también a sus bienes contra las arbitrariedades por parte del Estado, y si esto sucede, le serán asegurados por la sociedad protección y reparación, que originara como consecuencia lógica a la certeza; es por ello que la seguridad jurídica exige o reclama la vigencia del derecho positivo y su efectiva aplicación. Proscribiendo de alguna forma la figura de la arbitrariedad,

*Administrativa y la Motivación del Acto Administrativo de Determinación Tributaria*”, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires 2003, Pagina 174.

por lo que quisiera traer a colación un concepto que me parece bastante objetivo que refiere a la misma el Doctor Alejandro C. Altamirano<sup>55</sup> de la siguiente forma: *“La arbitrariedad es capricho, voluntarismo y sinrazón. Es la consecuencia del ejercicio de la discrecionalidad al margen de la ley. Aparece cuando no existe fundamentación del acto; cuando el acto no respeta el principio de coherencia, lo cual a su vez surge cuando no existe relación lógica entre las probanzas administrativas incorporadas al expediente y al acto.”* Lo que busca la seguridad jurídica es precisamente proscribir o combatir efectivamente la discrecionalidad y la arbitrariedad como elementos negativos, así la Doctora AddyMazz<sup>56</sup>, cita a varios autores: *“PEREZ DE AYALA y EUSEBIO GONZALEZ en posición similar a SAINZ DE BUJANDA, destacan en el principio de seguridad jurídica un aspecto positivo: la certeza, y uno negativo: la eliminación de la arbitrariedad. Ambos suponen la actuación de la ley, en el primer caso, como vehículo generador de certeza, y en el segundo, como mecanismo de defensa frente a posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De ahí la interrelación entre los principios de legalidad y seguridad jurídica.”*

Se podría concluir que en todo sistema tributario debe de estar protegido y resguardado por la Constitución y orientado por los principios correspondientes, y cuyo propósito sea asegurar su vigencia, en donde el Estado debe de ser un instrumento por medio del cual se pueda armonizar y ejercer la potestad tributaria, por ello el principio de seguridad jurídica, se convierte en un baluarte en las relaciones jurídico-tributarias, ya que es el encargado de generar

55 Alejandro C. Altamirano. *“El Procedimiento Tributario”*, Obra Colectiva, dentro de su trabajo *“La discrecionalidad Administrativa y la Motivación del Acto Administrativo de Determinación Tributaria”*, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires 2003, Paginas 169 y 170

56 AddyMazz, *“Curso de Derecho Financiero y Finanzas, Tomo I, Volumen II, Fundación de Cultura Universitaria, Uruguay 2007, Página 91.*



certeza, cuando la norma permite prever sus efectos a futuro, y que por medio de él se proscribe la arbitrariedad del Estado que ejerce sus funciones por medio de los distintos órganos; Este principio al igual que el de legalidad, se encuentra muy vinculado a los otros principios constitucionales en materia tributaria.

#### **4.3.- PRINCIPIO DE IGUALDAD TRIBUTARIA:**

El principio de igualdad considera que todas las personas somos iguales ante la ley y como consecuencia lógica tenemos los mismos derechos y podemos ejercerlos es por ello que la Constitución Política de la República, recoge esa visión en el artículo 4<sup>57</sup>, pero la Corte de constitucionalidad se ha pronunciado con respecto al mismo de la siguiente forma: *“...el principio de igualdad, plasmado en el artículo 4o. de la Constitución Política de la República impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma; pero para que el mismo rebase un significado puramente formal y sea realmente efectivo, se impone también que situaciones distintas sean tratadas desigualmente, conforme sus diferencias. Esta Corte ha expresado en anteriores casos que este principio de igualdad hace una referencia a la universalidad de la ley, pero prohíbe, ni se opone a dicho principio, el hecho que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de clasificar y diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, siempre que tal diferencia tenga una justificación razonable de acuerdo al sistema de valores que la Constitución acoge...”* (Gaceta No. 24, expediente No. 141-92, página No. 14, sentencia: 16-06-92). La igualdad desde el punto de vista de la Corte considera que las personas a situaciones iguales deben de ser

**57 Artículo 4º.- Libertad e igualdad.** En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí.

tratadas de la misma forma, sin embargo siendo una garantía también, establece que personas en distinta situación deben de ser evaluados en forma distinta, pero esta desigualdad debe de estar debidamente motivada y el legislador en el ejercicio de la vinculación negativa, tiene que razonar la misma como una justificación impuesta para su validez, así también se pronuncia la Corte de Constitucionalidad: *“... La cláusula precitada reconoce la igualdad humana como principio fundamental, que ha sido estimado en varias resoluciones de esta Corte. Al respecto debe tenerse en cuenta que la igualdad no puede fundarse en hechos empíricos, sino se explica en el plano de la ética, porque el ser humano no posee igualdad por condiciones físicas, ya que de hecho son evidentes sus desigualdades materiales, sino que su paridad deriva de la estimación jurídica. Desde esta perspectiva, la igualdad se expresa por dos aspectos: Uno, porque tiene expresión constitucional; y otro, porque es un principio general del Derecho. Frecuentemente ha expresado esta Corte que el reconocimiento de condiciones diferentes a situaciones también diferentes no puede implicar vulneración del principio de igualdad, siempre que tales diferencias tengan una base de razonabilidad... (Opinión Consultiva emitida por solicitud del Presidente de la República, Gaceta No. 59, expediente No. 482-98, página No. 698, resolución: 04-11-98.)* En ese sentido el profesor José Juan Ferreiro Lapatza<sup>58</sup>, con respecto al principio de igualdad se referirá de la siguiente forma: *“Todos son iguales para el legislador a la hora de implantar los tributos. Pero naturalmente la igualdad exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. Cuando mayor sea la riqueza de un individuo, su capacidad económica, mayor ha de ser la cantidad con la que ha de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Sólo así se soportan en igual forma las cargas tributarias. Sólo así estas cargas tributarias son igualmente gravosas para los distintos contribuyentes.”* Dicho

<sup>58</sup> José Juan Ferreiro Lapatza, “Instituciones de Derecho Financiero, Marcial Pons, Madrid 2010, Páginas 192 y 193.

autor sostiene que algunos de los principios están interrelacionados, así el de igualdad con el de capacidad económica de la siguiente forma<sup>59</sup>: *“En efecto si el aspecto positivo de la igualdad y la capacidad exige que los tributos traten igual a quien está en la misma situación respecto a capacidad económica; el aspecto negativo o prohibitivo de la igualdad impone la interdicción de tratamientos fiscales discriminatorios que no supongan un tratamiento igual de situaciones iguales.”*

La igualdad puede establecerse desde distintas perspectivas, así Arístides Horacio M. Corti<sup>60</sup>, señala la figura de la igualdad horizontal de la siguiente forma: *“En el plano horizontal el principio en trato se identifica con el de generalidad, esto es, que a igualdad de capacidad contributiva el impuesto debe de ser igual, o, lo que es similar a paridad de riqueza debe generalizarse el impuesto a todos por igual, sin excepciones ni privilegios. En otros términos, dada una determinada manifestación de riqueza, todos aquellos que ostentan un mismo nivel de ella, deben pagar una misma cantidad de impuesto.”* Por lo tanto la figura de la igualdad horizontal, se refiere a la igualdad frente al fisco de pagar los tributos aquellos que entren en el rango económico de aplicación de los mismos, por lo que todas aquellas personas que tengan capacidad económica manifestada por su riqueza tendrán que pagar los tributos que la ley exija como supuesto normativo. De igual forma dicho autor<sup>61</sup> sostiene la figura del principio de igualdad en el plano vertical de la siguiente forma: *“En el plano vertical, la igualdad se*

*identifica con la proporcionalidad y ésta con la capacidad contributiva, alcanzando también la redistribución o igualdad de hecho. Señala Jarach que “en la obra de Adam Smith, el principio de igualdad se identifica con el canon de las facultades”. En efecto, como bien lo recuerda Luqui, dicha regla o canon consistía, en la inteligencia de dicho economista, en que “los súbditos (hoy día ciudadanos) de un Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en la cantidad más aproximada posible a la proporción de sus respectivas capacidades. En la observancia u omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición”.* Esta figura se refiere a todas aquellas personas que tengan una determinada capacidad económica deberán de contribuir con respecto a la misma.

De igual forma quisiera referirme a la igualdad de las partes en la relación jurídica tributaria, ya que mucha de la legislación busca preservar dicha condición, y que las partes desde el momento en que lleguen a discutir un ajuste en la fase administrativa tengan igualdad de condiciones, en sus alegatos, en el desvanecimiento de los ajustes o la confirmación de los mismos, teniendo acceso a los medios de prueba correspondientes, y en la fase judicial, pareciera fácil dicha elucubración, sin embargo en la práctica forense tributaria en forma específica, se dan situaciones que manifiestan algún grado de desigualdad. Quisiera referirme en principio al concepto de principio de igualdad dado por el tratadista Jesús González Pérez<sup>62</sup>, así: *“El principio constitucional de igualdad, que se incluye entre los valores del Ordenamiento Jurídico español, se proyecta asimismo en el proceso, en el que se había venido proclamando el principio de igualdad de las partes. Con arreglo al mismo, no deben concederse a una de las partes medios o armas procesales superiores o inferiores en cuanto a su eficacia a los que a la otra otorgan.”.* Queda totalmente claro que el principio de igualdad busca

59 José Juan Ferreiro Lapatza, “Instituciones de Derecho Financiero, Marcial Pons, Madrid 2010, Página 195.

60 Arístides Horacio M. Corti, “Estudios de Derecho Constitucional Tributario”, De los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad). Depalma, Argentina 1994, Página 278.

61 Arístides Horacio M. Corti, “Estudios de Derecho Constitucional Tributario”, De los principios de justicia que gobiernan la tributación (igualdad y equidad). Depalma, Argentina 1994, Página 281.

62 Jesús, González Pérez, “Manual de Derecho Procesal Administrativo”, Tercera edición, Civitas, Madrid 2001, página 168.

eliminar la discriminación o el trato desigual a las personas que, en algunos casos, no es debidamente respetada por los órganos encargados de velar por el fiel cumplimiento de las normas constitucionales; para lo cual cito el criterio sostenido por la Corte de Constitucionalidad Guatemalteca, cuando se ha condenado en costas procesales a la Superintendencia de Administración Tributaria, por las Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo y por la Corte Suprema de Justicia, y dicha entidad (Superintendencia de Administración Tributaria), solicita amparo ante el máximo órgano, bajo el argumento que es una institución descentralizada del Estado y por lo tanto no se puede condenar en costas procesales. Dicho fallo es transcrito: *“Al hacer una interpretación extensiva de dicha norma, se advierte que la excepción relacionada fue incluida en la misma porque, al ostentar la representación del Estado y defender sus intereses, la referida institución debía agotar obligatoriamente todos los procedimientos y medios de impugnación establecidos en la ley en defensa de los mismos, por lo que no puede presumirse mala fe en sus actuaciones; de tal cuenta debe entenderse que esa excepción no favorece únicamente a la Procuraduría General de la Nación (institución que por virtud de la ley, ahora ostenta la representación del Estado), sino también a todas aquellas instituciones estatales descentralizadas o autónomas que por su propia naturaleza no necesiten ser representadas, pero que como sucede en el presente caso, defienden intereses del Estado. Por esa razón la condena en costas e imposición de multa impuestas a la institución accionante, en efecto constituyen violación a su esfera jurídica y por ende al patrimonio del Estado, pues le fueron impuestas no obstante que la exoneración prevista en la norma analizada le es perfectamente aplicable por ser parte del Estado, por lo que debe ser beneficiada con tal medida. Por las razones expuestas, resulta procedente acoger la petición de amparo que ahora se conoce, con el objeto de dejar sin efecto en cuanto a la institución accionante, la resolución*

*que constituye el acto reclamado, pero únicamente en lo referente a la condena en costas e imposición de multa a la amparista, haciendo las demás declaraciones que en derecho corresponde. (Sentencia de fecha 31 de enero de 2007. Expediente 413-2006)”*. Con dicho criterio el principio de igualdad se considera quebrado aparatosamente, ya que en la práctica entonces, solo se puede condenar en costas procesales al contribuyente, que ejercita su derecho ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo; por lo tanto la igualdad de condiciones al momento de litigar desaparece, así como la igualdad en sus consecuencias legales, pues el Estado goza de privilegios, en perjuicio a una de las partes y sin justificación alguna, por el simple hecho de que la entidad demandada es parte de la estructura orgánica del Estado. Nos hemos preguntado dentro del ejercicio profesional, acerca de que si el Estado no actúa arbitrariamente en la emisión de sus actos?, será que los abogados de la Superintendencia de Administración Tributaria en algunos casos saben que su actuar es arbitrario?, precisamente velar por la juridicidad de estos actos, es una de las funciones principales del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (entre otras), y si éste Tribunal considera que se ha actuado arbitrariamente en la emisión de los mencionados actos administrativos, y en algunos casos en la forma maliciosa de su actuar dentro del proceso contencioso administrativo, aun cuando consta y queda claramente determinado, la Corte de Constitucionalidad con los fallos que han dictado, que son actualmente doctrina legal, no permite que se pueda condenar en costas procesales, y por lo tanto el contribuyente o el administrado es el único que debe de soportar con la carga de pagar los gastos que genere litigar ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, aun y cuando le asista el derecho, y la sentencia le sea favorable. Es por ello que es necesario resaltar que la Superintendencia de Administración Tributaria, como órgano descentralizado del Estado, encargado entre otras atribuciones importantes, de la recaudación, control y fiscalización de los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior

que percibe el Estado, teniendo ingresos y patrimonio propios, de conformidad con su Ley Orgánica<sup>63</sup>, permite que en su actuar, sea responsable y de igual forma que pueda cumplir con obligaciones de carácter económico cuando su actividad no se enmarque dentro de lo que para el efecto determine la ley aplicable; por lo que se considera que es perfectamente viable al tenor del principio de igualdad, que se le pueda condenar en costas, cuando su actuar demuestre mala fe dentro del proceso contencioso administrativo, sobre todo porque el artículo 165 “a”, del Código Tributario que establece: *“La sentencia que ponga fin, a este recurso, determinará si la resolución recurrida se apegó a la ley y a los principios jurídicos aplicables a las actuaciones de la Administración Tributaria y hará un análisis sobre cada una de las mismas en su parte considerativa. Seguidamente procederá a declarar la confirmación, modificación, revocación o anulación de la resolución recurrida y a imponer el pago de costas a la parte vencida en el proceso, con excepción de aquellos casos en que el tribunal encuentra razones suficientes para eximir las parcial o totalmente.* ( el subrayado es mío)”. Ante dicha norma queda totalmente clara la facultad del Tribunal de lo Contencioso Administrativo de imponer el pago de las costas a la parte vencida, salvo que se encuentren circunstancias que permitan eximir total o parcialmente las mismas.

Como conclusión el principio de igualdad es tratar a los iguales por iguales y a los desiguales como desiguales, siempre

63 LEY ORGANICA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA. ARTICULO 1.- Creación. Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

y cuando la desigualdad se encuentre debidamente justificada y razonada. El principio de igualdad se cumple en forma efectiva como instrumento para perseguir los objetivos que enmarca la Constitución Política de la República.

#### **4.4.- PRINCIPIO JUSTICIA Y EQUIDAD, Y DE CAPACIDAD ECONOMICA O DE PAGO:**

En este apartado, se mencionan la justicia, la equidad y la capacidad económica o de pago, porque el artículo 243<sup>64</sup> refiere a las tres figuras sin embargo las mismas son de distinta naturaleza y representan cada una de ellas efectivamente una vinculación, por lo que me referiré a las tres en concordancia con el ordenamiento constitucional.

La Corte de Constitucionalidad se refiere al artículo 243 de la Constitución Política de la República en su análisis constitucional de la siguiente forma: *...El artículo 243 de la Constitución exige que ‘el sistema tributario debe ser justo y equitativo’. En la elaboración legislativa del tributo y como vía de justicia tributaria hay tres momentos importantes: la delimitación del hecho imponible, que se refiere a la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas; la delimitación de la base imponible, que es la que orienta la fijación normativa a efectos de procurar la igualdad en razón del grado de capacidad contributiva de cada presupuesto objetivo; y, finalmente, la delimitación de la cuota tributaria, es decir, la regulación de las tarifas o alícuotas individuales. Es en esta última fase en la cual se trata de la capacidad contributiva específica, que consiste en la adecuación de la igual aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas a la desigual situación de los potenciales contribuyentes. Se produce en la fase de delimitación de la cuota tributaria una relación que lleva a la igualdad ante la ley, para que la justicia se produzca en cada caso concreto y se alcance con ello la equidad. Derivado de lo anterior, es la capacidad contributiva*

64 Artículo 243.- 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.

*específica (aptitud subjetiva comparativa) la que orienta la determinación concreta de la deuda tributaria en razón de las circunstancias personales de cada sujeto (subjetivación del tributo)... (Gaceta No. 63, expediente No. 1233-01, sentencia: 05-02-02).*” La justicia es un valor teleológico, que significa dar a cada uno lo que le corresponde o pertenece, como una de las cuatro virtudes cardinales de las personas, muchas veces se confunde con el término equidad que significa según el diccionario de la Lengua Española: *“Bondadosa templanza habitual. Propensión a dejarse guiar, o a fallar, por el sentimiento del deber o de la conciencia, más bien que por las prescripciones rigurosas de la justicia o por el texto terminante de la ley. Justicia natural, por oposición a la letra de la ley positiva.”* Por lo anterior la justicia es un fin principal de la ley, el dar a cada quien lo que le corresponde, o sea que es lo que se persigue en la emisión de una ley es hacer justicia, sin embargo en materia tributaria se matiza mucho más, por las ventajas que pretende obtener el Estado, y que muchas veces atropella los derechos con el afán de verse proveído de fondos necesarios para el cumplimiento de sus fines, y la equidad busca de alguna forma proscribir los excesos o las arbitrariedades del Estado en la facultad de imponer los impuestos, en Argentina, se establece la figura de los tributos inequitativos, y Aristides Horacio M. Corti lo refiere de la siguiente forma: *“Ello sucederá en dos situaciones: a) cuando la imposición excede el marco de la racionalidad o razonabilidad que garantiza la Constitución Nacional, en virtud del principio de razonabilidad (art.28) y la garantía innominada del debido proceso sustantivo (art.33); y b) cuando el gravamen despoja o exacciona el patrimonio o asfixia la capacidad productiva de los contribuyentes infringiéndole el principio de no confiscatoriedad.”* Por lo anterior la equidad busca al igual que la justicia un fin principal, por medio de la cual se dé a cada uno lo que le corresponde respetando de modo absoluto la ley, y la Constitución que otorga límites al Estado en su potestad tributaria.

Por su parte el principio de capacidad contributiva, que también es llamado capacidad de pago o capacidad económica, pero en el presente trabajo me referiré al primero de los mencionados porque considero que es el acorde a las delimitaciones normativas y doctrinales, sostenidas por varios de los tratadistas más reconocidos, no obstante en la Constitución Política de Guatemala, se le denomina capacidad de pago.

La Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado de la siguiente forma: *“... Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrarse efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo debentomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo... (Gaceta No. 37, expediente No. 167-95, página No. 45, sentencia: 28-09-95.)”* El principio de capacidad, lo refiere Alberto Tarsitano<sup>65</sup>, de la siguiente forma: *“A mi modo de ver, el concepto de capacidad contributiva es simple, directo, y así debería de mantenerse, sin intoxicación con teorizaciones que le quiten la efectividad que nace, precisamente, de su más pura* 65 Alberto Tarsitano, “Estudios de Derecho Constitucional Tributario”, El principio constitucional de capacidad contributiva, Depalma Argentina, 1994, Página (sic)

*lógica. Me gusta definirlo como una aptitud del contribuyente para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias, aptitud que viene establecida por la presencia de hechos reveladores de riqueza (capacidad económica) que, luego de ser sometidos a la valorización del legislador y conciliados con los fines de naturaleza política, social y económica, son elevados al rango de categoría imponible.*” En dicha concepción se privilegia la riqueza que es sinónimo de capacidad para cumplir con sus obligaciones tanto personales como para cumplir con la contribución de los gastos públicos, sin embargo considero que no toda la riqueza es calificada como sinónimo de riqueza porque mucha depende de otros hechos o actos para que efectivamente ingrese en el ámbito calificable, por ejemplo las indemnizaciones que podría tomarse como riqueza sin embargo el sistema tributario en Guatemala, lo excluye de ser un hecho gravado por los distintos tributos. Por su parte el Doctor Eusebio González<sup>66</sup> delimita el concepto de capacidad económica, en forma similar, de la siguiente forma: *“Por capacidad económica entendemos la aptitud para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, por lo que no es constitucionalmente posible exigir tributos a quien carece de ella, es decir, los presupuestos generadores de obligaciones tributarias solamente pueden recoger hechos que exterioricen la existencia de capacidad, de ahí la íntima conexión existente, y en la que más adelante se insistirá entre capacidad contributiva y hecho imponible.”* Dicha conceptualización establece dentro de la misma una condición para la existencia que es la exteriorización de la existencia de capacidad contributiva, por parte del sujeto que tendrá que cumplir con la misma, vaya pues responsabilidad tan grande del legislador, que en esa vinculación negativa tiene que integrar en el hecho imponible, la existencia de capacidad por parte de los sujetos a quienes va dirigido el tributo, siempre que esta sea exteriorizada, porque efectivamente no puede gravarse riqueza que no se manifieste o que conste,

66 Eusebio González, “Derecho Tributario I, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca España, 2004, Página 58.

es por ello que el Doctor Eusebio González sostenía: *“La ley tributaria, como toda norma jurídica, al establecer un mandato ha de ligar la producción del efecto jurídico deseado a la realización de un determinado hecho, que en la doctrina recibe el nombre de supuesto de hecho”.* (Página 203); y *“...el elemento objetivo del hecho imponible pueden esencialmente reconducirse a una de estas dos grandes categorías: a) las consistentes en un acto, hecho o fenómeno en sí mismo revelador de capacidad económica; y b) las que consisten en un acto o negocio jurídico, también revelador de capacidad económica, y que han sido previamente asumidas como hechos jurídicos en otras ramas del Derecho.”* (Página 207).

Por su parte el jurista Rodolfo R. Spisso<sup>67</sup>, establece el principio de capacidad contributiva de la siguiente forma: *“El ejercicio del poder tributario en el marco del programa constitucional impone, asimismo, que sólo se pueda considerar capacidad contributiva aquella que pueda ser detraída sin desmedro del deber de mantener la intangibilidad del capital. Alberdi se inclinó, firmemente, por sostener que el tributo debe incidir sobre los frutos del capital y no sobre el capital mismo, a fin de evitar su destrucción, y con ello, la afectación del bienestar general. No se trata de un simple criterio de buena política fiscal, sino de una exigencia constitucional que permite armonizar el derecho de propiedad con la facultada de imposición del Estado, sin desnaturalizar la esencia ni de uno ni de otra. Del deber de mantener la intangibilidad del capital, como forma de preservar el derecho de propiedad, se derivan las siguientes consecuencias. Por un lado no es admisible reconocer validez constitucional a la exigencia de abonar un tributo cuando no existen utilidades reales o potenciales, respecto de bienes capaces de producirlas. El tributo debe recaer sobre la renta y no sobre el capital, ya que la incidencia sobre éste implicaría su*

67 Rodolfo R. Spisso, “Derecho Constitucional Tributario”, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 2000, Página 389

*aniquilación, lo que lleva a que la Nación se encamine a su propia destrucción. Lo expuesto no empece a que pueden establecer tributos que tomen en cuenta el capital como manifestación de riqueza, por cuanto ello, incluso, resulta beneficioso, en la medida en que constituye un medio de gravar patrimonios ociosos. Mas en la medida en que el patrimonio, por causas de la naturaleza o de la autoridad pública, no sea capaz de generar utilidades, gravarlo implicaría su paulatina destrucción, con agravio al principio de capacidad contributiva y, por ende, al derecho de propiedad.”* Dicho criterio se comparte efectivamente porque las rentas deben de ser gravables, ya que el patrimonio es el que puede generarlas, estableciendo que en algunos casos los mismos no pueden generar rentas o frutos, sería incongruente gravar el patrimonio porque eso ocasionaría la pérdida del capital, haciendo gravoso el tributo y generando desconcierto en los contribuyentes.

El Tribunal Constitucional, emitió una sentencia interesante con relación al principio de capacidad contributiva, en donde se tienen como elemento delimitador a la riqueza, y se pronuncia de la siguiente forma: *“Capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra. La tributación según la riqueza constituye, por ello, un requisito antes exigido por las leyes de la lógica que por los imperativos de la justicia, y de ahí que la capacidad económica como fuente de imposición forme parte de las estructuras lógico-objetivas que constituyen la <naturaleza de la cosa> y que han de tenerse presente en la legislación tributaria, de modo que su evidente ignorancia, objetivamente comprobado, equivale precisamente a la arbitrariedad de la legislación fiscal. (S.T.C., 27/1981, del 20 de julio, F.J. 4).* Esta sentencia generaliza la búsqueda de la riqueza en donde se encuentra, como síntoma de capacidad contributiva, como una condición en la delimitación de los tributos.

Por su parte el profesor Fernando Pérez Royo<sup>68</sup>, refiere en tres puntos el principio de capacidad contributiva de la siguiente forma: *“...podemos resumir las conclusiones de la doctrina de la manera siguiente: en primer lugar, el presupuesto del tributo, la circunstancia que determina la existencia de la obligación, debe incorporar siempre un índice de capacidad económica, una aptitud para contribuir, aunque el tributo sirva, además, a otras finalidades; en segundo lugar, los fines extrafiscales del tributo o de la medida tributaria en cuestión deben ser compatibles con la finalidad contributiva y responde a una exigencia o criterio razonable y amparado por el sistema de valores propio de la Constitución (política de desarrollo económico, sanitaria, etc)..... La tercera determinación del principio de capacidad económica es la que lo contempla como un programa u orientación para el legislador, dentro del objetivo de redistribución de la renta o de realización de la igualdad material...”* La anterior determinación conceptual se basa en el reparto de atribuciones, del órgano que tiene la función de establecer los tributos, siempre dentro de los límites que la Constitución le otorga.

A manera de conclusión, de podría decir que la capacidad económica es muy importante en la delimitación del tributo, ya que debe de representar una aptitud exteriorizada que manifieste riqueza, es por ello que se hace tan indispensable que el legislador comprenda la naturaleza y características propias de este principio, porque se vuelve en la piedra angular que diferencia a los tributos de los otros ingresos públicos.

#### **4.5.- PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD TRIBUTARIA:**

El principio de irretroactividad en materia tributaria, se encuentra delimitado por una norma general que regula la irretroactividad general, en el artículo 15<sup>69</sup> de la Constitución 68 Fernando Pérez Royo, “Derecho Financiero y Tributario. Parte General”, Civitas, Pamplona 2012, Páginas 67 y 68.  
69 Artículo 15.- Irretroactividad de la ley.

Política de la República de Guatemala, y la Corte de Constitucionalidad se ha manifestado con respecto a la irretroactividad de la siguiente forma: “...*La regla general es que la ley es de aplicación inmediata y que rige para el futuro a partir de su promulgación; que se aplica en el presente, que no puede ser aplicada al pasado y que rige los efectos posteriores a su vigencia, aunque deriven de hechos anteriores a ella. La retroactividad consiste en la traslación de la aplicación de una norma jurídica creada en un determinado momento, a uno anterior al de su creación, por lo que se contemplan ciertas situaciones fácticas pretéritas que estaban reguladas por normas vigentes al tiempo de su realización. Existe cuando la nueva disposición legal vuelve al pasado para apreciar condiciones de legalidad de un acto, o para modificar los efectos de un derecho plenamente realizado. Son leyes retroactivas aquéllas que vuelven sobre los efectos ya consumados bajo el imperio de una ley anterior, y el sólo hecho de hacer referencia al pasado no es suficiente para calificarlas como tales, porque son las consecuencias nuevas las que se rigen por la ley nueva. El artículo 15 de la Constitución Política dice que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo. En armonía con esa disposición, el artículo 7 de la Ley del Organismo Judicial dice: ‘La ley no tiene efecto retroactivo ni modifica derechos adquiridos’. No existe en el ordenamiento jurídico guatemalteco ningún precepto que defina o determine cuándo una ley deba calificarse de retroactiva; sin embargo, la última norma transcrita hace referencia a los derechos adquiridos, que es uno de los conceptos que sirve de fundamento a ciertas corrientes doctrinarias para explicar los alcances del principio de la no retroactividad de la ley. La legislación guatemalteca, puede afirmarse, ha optado -entre las diversas teorías- por la de los derechos adquiridos, la que tiene, como todas las demás sobre esta materia, una conceptualización todavía imprecisa. Para que una ley sea retroactiva, es indispensable que obre sobre el pasado*

*y que lesione derechos plenamente adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, para modificarlos. El derecho adquirido existe cuando se consolida una facultad, un beneficio o una relación en el ámbito de la esfera jurídica de una persona; por el contrario, la expectativa de derecho es la esperanza o pretensión de que se consoliden tales facultades, beneficios o relaciones; en tal caso, el derecho existe potencialmente, pero no ha creado una situación jurídica concreta, no se ha incorporado en el ámbito de los derechos del sujeto. Por esto, el principio de irretroactividad sólo es aplicable a los derechos consolidados, asumidos plenamente, a las situaciones agotadas o a las relaciones jurídicas consagradas; y no a las simples expectativas de derechos ni a los pendientes o futuros. Como ha asentado el Tribunal Constitucional de España: ‘La potestad legislativa no puede permanecer inerte ni inactiva ante la realidad social y las transformaciones que la misma impone, so pena de consagrar la congelación del ordenamiento jurídico o la prohibición de modificarlo. Obvio es que al hacerlo ha de incidir, por fuerza, en las relaciones o situaciones jurídicas preexistentes, mas sólo se incidirá en inconstitucionalidad si aquellas modificaciones del ordenamiento jurídico incurrieran en arbitrariedad o en cualquier otra vulneración de la norma suprema... la invocación del principio de irretroactividad no puede presentarse como una defensa de una inadmisibles petrificación del ordenamiento jurídico... Lo que prohíbe el artículo 9.3 es la retroactividad entendida como incidencia de la nueva ley en los efectos jurídicos ya producidos de situaciones anteriores, de suerte que la incidencia en los derechos, en cuanto a su proyección hacia el futuro, no pertenece al campo estricto de la irretroactividad’ (Sentencias 99/1987 de once de junio; 42/1986 de diez de abril y 129/1987 de dieciséis de julio). El principio debe aplicarse con suma prudencia, y relacionarse con el esquema general de valores y principios que la Constitución reconoce y adopta, así como con el régimen de atribuciones expresas que corresponden a los diversos*

---

La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.



*órganos constitucionales. Planiol afirma al respecto: ‘La ley es retroactiva cuando ella actúa sobre el pasado; sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto, sea para modificar y suprimir los efectos de un derecho ya realizado. Fuera de esto no hay retroactividad, y la ley puede modificar los efectos futuros de hechos o de actos anteriores sin ser retroactiva’. Como ha asentado esta Corte, no hay retroactividad en ‘la disposición que regula situaciones pro futuro pero que tienen su antecedente en hechos ocurridos con anterioridad’... (Gaceta No. 20, expediente No. 364-90, página No. 19, sentencia: 26-06-91).* Este artículo en Guatemala, es perfectamente aplicable al sistema sancionatorio tributario, ya que la conformación del derecho penal, y el derecho sancionador tributario es similar, sin embargo existe el complemento normativo en el artículo 66 del Código Tributario<sup>70</sup>, que determina que las normas que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, tendrán efecto retroactivo. Esta prohibición de la irretroactividad es una prohibición que en el ámbito general subsiste, porque genera seguridad jurídica en no aplicar las normas vigentes a situaciones anteriores que sucedieron bajo el amparo de otra ley, y es perfectamente aplicable salvo en materia penal, y el derecho tributario sancionatorio tiene similares características por ello es que se privilegia, la aplicación en forma retroactiva para las normas que supriman infracciones y aquellas que establezcan sanciones más benignas, bajo el aforismo *induvio pro contribuyente*.

El Rodolfo R. Spisso<sup>71</sup>, sostiene refiriéndose al principio de certeza, lo siguiente: “*De la*

<sup>70</sup> (Código Tributario). Artículo 66. Irretroactividad. Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten resoluciones o sentencias firmes.

<sup>71</sup> Rodolfo Roque Spisso, “Memoria de las III Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, Bolivia 18 al 20 de agosto de 2010, Sucre Bolivia, Potestad Tributaria en el Estado de Derecho. Páginas 21 y 22.

*idea de certeza se deriva que la ley tributaria, necesariamente, debe ser anterior al hecho escogido por ella para hacer nacer la obligación tributaria. Sin previo conocimiento de las reglas de juego que condicionan la realización de una actividad económica, no puede haber certeza ni, por ende, seguridad jurídica.”.* Por lo anterior el sistema tributario revestido de certeza jurídica debe de garantizar que la aplicación normativa se debe de dar, cuando la norma existe y permanece para luego aplicarse a los supuestos de hecho, porque se conoce de antemano que la misma existe e involucra derechos y obligaciones conocidas, sin embargo en el ámbito penal o sancionatorio tributario se da una excepción a la regla, es por ello que en el ámbito guatemalteco es perfectamente válida la misma.

#### **4.6.- PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD Y LA NO DOBLE O MULTIPLE TRIBUTACION:**

El principio de no confiscatoriedad y de la prohibición de doble o múltiple tributación son dos principios de distinta naturaleza, que hubiera supuesto su integración normativa en dos artículos distintos, sin embargo ambos se encuentran regulados en el párrafo segundo del artículo 243<sup>72</sup> de la Constitución Política de la República de Guatemala, y con respecto a la prohibición de confiscatoriedad, adicionalmente se encuentra regulado en el artículo 41<sup>73</sup> del 72 Artículo 243.- Principio de capacidad de pago... (párrafo segundo). 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 período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco.

<sup>73</sup> **Artículo 41.- Protección al derecho de propiedad.** Por causa de actividad o delitopolítica 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

mismo cuerpo legal, sobre el mismo me referiré iniciando el análisis con el criterio que sustenta la Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado de la siguiente forma: “...Este artículo constitucional contiene diferentes fracciones, cuyainteligibilidad puede resultar de su sola lectura aislada, sin que sea necesariodeducirlas de otras La descomposición factorial del artículo daría el resultadosiguiente a) por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna; b) se prohíbe la confiscación debienes; c) se prohíbe la imposición de multas confiscatorias; y d) las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido. Lacircunstancia de que en el mismo artículo se incluyan normas que garantizanderechos políticos (a) y derechos a la propiedad (b) con disposicionesrelativas al régimen tributario (c y d), no justifica la tesis que... por no incluirse referencia al motivo político no puede estimarse que haya limitación al derecho de propiedad, confiscación de bienes o multa confiscatoria, ya que, como se ha visto, estos tres aspectos son separados de la norma precisa que figura en la primera parte del citado artículo, por lo que deberá entenderse que el resto de supuestos del mismo (prohibición de confiscar bienes y de imposición de multas confiscatorias y la regulación sobre el monto máximo de las multas por impuestos omitidos) operan en cualquier caso, haya o no haya motivo político. El hecho que este último aspecto, desconocida justificación histórica por las vicisitudes políticas del país, se haya incluido en dicho artículo, no lo liga necesariamente con las prohibiciones referidas, que tienen imperatividad para todos los casos, independientemente de sus motivos... (Gaceta No. 7, expediente No. 164-87, página No. 28, sentencia: 25-02-88.). En virtud de las normas constitucionales citadas, se aprecia una diferencia en su determinación, el artículo 243 prohíbe los impuestos confiscatorios y el 41 prohíbe las multas confiscatorias y la confiscación de bienes, dichas figuras, se deben de analizar a la luz de

ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.

la protección de la propiedad privada, como bien lo refiere el Doctor Ferreiro Lapatza<sup>74</sup>, al determina a la no confiscatoriedad como un límite de la siguiente forma: “*Pero a ello podemos añadir, que dicho límite impide no sólo, agotar la riqueza imponible, es decir, el objeto del tributo que se toma como índice de capacidad (cosa que, por ejemplo, y por definición sería imposible en los impuestos indirectos, contribuciones especiales y tasas), sino también destruir, en su significado económico, la utilidad de esa riqueza, en los impuestos directos, o hacer imposible o económicamente inútil, en los impuestos indirectos, la operación que la tiene por objeto. Atacando en todos casos de forma discriminatoria e injusta, por la cuantía del gravamen, la capacidad económica que el hecho imponible revela en quien lo quiera o tenga que realizar.*”.

En similar sentido se pronuncia Pérez Royo<sup>75</sup>, “*Porque, desde el punto de vista estrictamente jurídico, como ha señalado muy oportunamente la doctrina (PALAO TABOADA), el indicado límite de la no confiscatoriedad confunde dos planos que deben tenerse bien diferenciados: el de la regulación de la contribución a los gastos públicos y el de la regulación del derecho de propiedad... De manera que en aquellos supuestos en que una Ley configurase de tal manera un tributo que llegase a producir tal efecto confiscatorio o de anulación del derecho de propiedad, el precepto sería tachado de anticonstitucional sin necesidad de recurrir al principio que estudiamos, por el simple juego de la regla de la capacidad económica.*” Resalta que en ambos contenidos anteriormente referidos la propiedad es un elemento indispensable, porque siempre el Estado deberá de proteger los derechos y bienes de los ciudadanos, porque es una garantía inherente a las personas la protección del derecho de propiedad, ya que el termino confiscatoriedad, es desapoderar por la fuerza bienes particulares para pasar a formar

<sup>74</sup> José Juan Ferreiro Lapatza, “Instituciones de Derecho Financiero”, Marcial Pons, España 2010, Página 198.  
<sup>75</sup> Fernando Pérez Royo, “Derecho Financiero y Tributario. Parte General.” Civitas, Pamplona 2012, Página 73 y 74.

parte de los bienes o recursos del Estado, por lo que la conclusión inicial debiera de ser que el único que puede confiscar bienes es el Estado, por ello esta prohibición es un límite a la fuerza del Estado, bien lo dice Don Horacio García Belsunce (citado por Héctor B. Villegas), *“la propiedad es un atributo de la personalidad. Es un derecho natural, y como tal, preexistente a su reconocimiento constitucional.”* En virtud de lo cual el artículo 39<sup>76</sup> de la Constitución Política de la República protege el derecho a la propiedad privada.

La pregunta obligada sería cuando se puede establecer que un impuesto es confiscatorio el jurista Dr. Marín Arias<sup>77</sup>, con respecto al tema, en las XIV Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario sostuvo: *“Que un impuesto deber ser considerado confiscatorio cuando, para pagarlo, un sujeto ha de liquidar y disponer de parte de su patrimonio. Si así sucede, el patrimonio es la fuente de donde se sustraen los recursos y el impuesto es confiscatorio, por cuanto, por medio de él, el Estado toma por vía coactiva para sí una parte del patrimonio del administrado sin compensación alguna.”* (Citado por Héctor B. Villegas). En base a lo anterior la confiscatoriedad de los impuestos podría decirse que nace, cuando el supuesto normativo se determina que el sujeto tenga que disponer de su patrimonio para satisfacer la exigencia del Estado. Ya que el artículo constitucional anteriormente referido (41), establece que en el caso de las multas, estas nunca podrán exceder del monto del impuesto, o sea el cien por ciento (100%) del

76 Artículo 39.- Propiedad privada. Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley. El Estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos.

77 Héctor B. Villegas, “Estudios de Derecho Constitucional Tributario”, obra colectiva, Depalma Argentina, 1994, Página 238.

impuesto omitido.

Con respecto a la prohibición de doble o múltiple tributación la Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado de la siguiente forma: *“...siguiendo la concepción de Juan Carlos Luqui, habrá que tener en cuenta que la doble o múltiple tributación se tipifica cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho generador, por idéntico período, aplicado por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario para crearlos. (La Obligación Tributaria. De Palma, Buenos Aires, 1989, página 166). Se advierte que dicho fenómeno impositivo está integrado por varios elementos, que si bien deben estar vinculados entre sí para producir efectos jurídicos, por lo general, no suelen concurrir en una sola norma, sino que, debido a su propia pluralidad y disímil naturaleza, aparecen dispersos en varias disposiciones ... (Gaceta No. 56, expediente No. 829-98, página No. 18, sentencia: 10-05-00.)* De igual forma en el artículo 243 de la Constitución Política de la República, se establece que en caso de aquellos impuestos antes de la vigencia de la Constitución, el Estado deberán de ir desgravando progresivamente para no dañar al fisco; Así mismo dicho artículo conceptualiza como debe de entenderse la doble o múltiple tributación, y esta será cuando un mismo hecho generador atribuible a un mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario. Dicha norma tan clara no deja lugar a dudas, sin embargo en ese sentido la Corte de Constitucionalidad, lo único que ha hecho es aplicar el supuesto normativo a los hechos denunciados, bajo el argumento de que existe doble o múltiple tributación.

## 5.- GARANTIAS DEL CONTRIBUYENTE EN MATERIA TRIBUTARIA:

Como quedo asentado anteriormente las garantías, pueden ser analizadas desde dos puntos de vista, las garantías procesales y las garantías constitucionales, es por eso

que empezare la delimitación de las mismas pretendiendo desarrollar algunas de las garantías procesales que se encuentran desarrolladas o que están inmersas en la Constitución de Guatemala, que de alguna forma encontrara concordancia con la Constitución de la República de Panamá o de otros países, sin embargo la perspectiva por medio de la cual se analizaran, serán desde el punto de vista tributario y que a su vez pueden ser de aplicación general, ya que se habla de las garantías del contribuyente como sujeto de derechos y obligaciones frente al Órgano Jurisdiccional o frente al ente fiscalizador, que en todos casos velaran porque los derechos y garantías de éste (contribuyente), sean protegidos y garantizados, para que pueda discutir en igualdad de condiciones frente a los poderes, que inveteradamente se han denominado supremos por parte del Estado, sin embargo la teoría actual propugna o proclama porque las partes en el ámbito tributario y en el ámbito general se encuentren en un plano de igualdad.

### 5.1.- Derecho al debido proceso y Principio de audiencia:

El debido proceso tiene como un antecedente la histórica Carta del 25 de junio de 1215, en Inglaterra, en donde el Rey Juan Plantagenet, que fue conocido como el Rey Juan sin tierra, en donde se determinó el principio que posteriormente se conoció como "*dueprocess of law*", o dualidad de parte, en donde dentro del numeral 39 se refiere lo siguiente: "*Ningún hombre libre podrá ser detenido o encarcelado o privado de sus derechos o de sus bienes, ni puesto fuera de la ley ni desterrado o privado de su rango de cualquier forma, ni usaremos de la fuerza contra él ni enviaremos a otros que lo hagan, sino en virtud de sentencia judicial de sus pares y con arreglo a la ley del reino*". Por su parte Eduardo J. Couture<sup>78</sup> sostiene que "*La garantía procesal constituida por la necesidad de aplicar la Ley de la tierra, fue recogida en las primeras Constituciones,*

78 Eduardo J. Couture, "Fundamentos de Derecho Procesal Civil", Editorial Nacional, México 1981, Páginas 99 y 100.

*anteriores a la Constitución Federal de los Estados Unidos, Las de Maryland, de Pennsylvania y de Massachusetts recogieron en una disposición expresa, el concepto de que nadie puede ser privado de su vida, libertad o propiedad sin debido proceso legal (dueprocess of law). Más tarde las Enmiendas V y XIV a la Constitución de Filadelfia habían de recoger ese texto expreso.*". Dicho profesor Uruguayo, indica de igual forma: "*Ya no se habla del juicio de pares y de la ley de la tierra; se habla de un "debido proceso legal" como de una garantía que comprende el derecho material de la ley preestablecida y el derecho procesal del juez competente.*". En base a dichos antecedentes y las Constituciones anteriores en Guatemala, se empieza a regular constitucionalmente el debido proceso con mucha propiedad a partir de la Constitución de 1965, sin embargo la actual engloba el concepto de una forma muy particular en el artículo 12<sup>79</sup> de la Constitución Política de Guatemala. Por su parte el profesor Alvarado Velloso<sup>80</sup>, conceptualiza el debido proceso de la siguiente forma: "*el debido proceso no es ni más ni menos que el proceso (lógicamente concebido) que respeta los principios que van ínsitos en el sistema establecido desde el propio texto constitucional.*". Así mismo Couture<sup>81</sup> al referirse al debido proceso, lo define como: "*Garantía Constitucional consistente en asegurar a los individuos la necesidad de ser escuchados en el proceso en que se juzga su conducta, con razonables oportunidades para la exposición y prueba de sus derechos*". Por su parte el Doctor Erick A. Álvarez Mancilla<sup>82</sup>, sostiene: "...

79 Artículo 12.- Derecho de defensa. La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente.

80 Adolfo Alvarado Velloso, Ensayo " El Debido Proceso", Rosario, Argentina 1989.

81 Eduardo J. Couture, "Fundamentos de Derecho Procesal Civil", Editorial Nacional, México 1981, Página (sic)

82 Erick Alfonso Álvarez Mancilla,

*la concepción del debido proceso, está íntimamente vinculada a la Constitución Política, como un Derecho fundamental del hombre, en donde al acudir a los órganos de justicia en demanda de tutela, tanto del lado activo como pasivo, se respeten las normas rituales; de esa cuenta, los justiciables deben conocer previamente, los procedimientos a los cuales se sujetan, y que sean respetados por el juzgador. Derivado de lo anterior, anticipemos que el concepto de debido proceso, es complejo pues no es un principio sino que contiene una serie de principios, que en su conjunto resume todos los derechos inherentes a la persona, por el hecho de ser persona, que deben ser respetados cuando se incoa un procedimiento jurisdiccional.”* En ese orden de ideas Adolfo GelsiBidart<sup>83</sup>, manifiesta con respecto al debido proceso: *“Se trata de una garantía esencial de todo derecho, por lo cual suele hablarse de un derecho humano de garantía, indispensable para asegurar los demás derechos cuando son violados o, en general, cuando no se admite o no puede realizarse su ejercicio de manera directa y espontánea. Se subraya que se trata de un derecho universal, subjetiva (quien) y objetivamente (en relación a qué).*

Las anteriores conceptualizaciones, todas parten de que el debido proceso se convierte en una garantía o la protección de un derecho humano, sin embargo en el debido proceso se consagran muchos derechos, que nacen como elementos subyacentes de la protección y de la seguridad que brinde el Estado en el ejercicio de los mismos, ya que nacen, permanecen o se extinguen siempre al amparo de una norma o un conjunto de normas, sean estar de rango ordinario pero que se consolidan con la aplicación de la Constitución, así la Corte de Constitucionalidad de Guatemala, se ha manifestado en varios casos de la siguiente

“Fundamentos Generales del Derecho Procesal”, Organismo Judicial, 2010, Página 244.

83 Adolfo GelsiBidart, “Curso Sobre el Código General del Proceso”, Tomo I, Instituto Uruguayo de Derecho Procesal, Fundación de Cultura Universitaria, 2001, Página 14.

forma: *“...Tal garantía consiste en la observancia por parte del tribunal, de todas las normas relativas a la tramitación del juicio y el derecho de las partes de obtener un pronunciamiento que ponga término, del modo más rápido posible, a la situación de incertidumbre que entraña el procedimiento judicial. Implica la posibilidad efectiva de ocurrir ante el órgano jurisdiccional competente para procurar la obtención de la justicia, y de realizar ante el mismo todos los actos legales encaminados a la defensa de sus derechos en juicio, debiendo ser oído y dársele oportunidad de hacer valer sus medios de defensa, en la forma y con las solemnidades prescritas en las leyes respectivas. Se refiere concretamente, a la posibilidad efectiva de realizar todos los actos encaminados a la defensa de su persona o de sus derechos en juicio. Si al aplicar la ley procesal al caso concreto se priva a la persona de su derecho de accionar ante jueces competentes y preestablecidos, de defenderse, de ofrecer y aportar prueba, de presentar alegatos, de usar medios de impugnación contra resoluciones judiciales, entonces se estará ante una violación de la garantía constitucional del debido proceso.... (Gaceta No. 54, expediente 105-99, página No. 49, sentencia: 16-12-99.)”*

El anterior fallo resalta la naturaleza misma del derecho de defensa, como una atribución de poder acudir a un órgano jurisdiccional, que puede ser ejercida ante los tribunales administrativos, con el objeto de que sea oído y con ello poder ejercer su defensa con los medios probatorios idóneos, ante un juez (jurisdiccional o administrativo) preestablecido y predeterminado, debiendo existir en la ley y que él tenga competencia para conocer se los asuntos sometidos a su consideración, pero que también se pueda ejercer el derecho de poder recurrir y que sea un superior el que conozca a fin de garantizar efectivamente sus derechos frente a otro a ante el mismo Estado. De igual forma me parece interesante el siguiente fallo del mismo órgano: *“...Sin embargo, cabe hacer énfasis en el hecho de que dicho principio no se agota con el sólo cumplimiento de las fases que conforman los procesos -cualquiera que sea su índole-, pues es necesario que en*

*cada una de ellas se respeten los derechos que la ley confiere a las partes de acuerdo al derecho que ejercitan. De ahí que en la sustanciación de un proceso bien podrían consumarse todas las etapas necesarias para su tramitación pero, si en una o varias de ellas se impide o veda a las partes el uso de un derecho, ello se traduce en violación del derecho al debido proceso... (Gaceta No. 59, expedientes acumulados Nos. 491-00 y 525-00, página No.106, sentencia: 16-06-00.)*”. El anterior fragmento de sentencia resalta que el dejar de cumplir dentro de un proceso y sus distintas fases, las disposiciones normativas que garantizan el libre acceso y protección de los derechos, se transgrede el debido proceso como un derecho o garantía tutelar del Estado a través de los distintos órganos. Por su parte la Doctora AddyMazz, en el Estatuto del Contribuyente o Revisión del Código Tributario y Normas Generales para su Adecuación a la Normativa Constitucional, de diciembre de 2008, indica con respecto al debido proceso, en el ámbito administrativo lo siguiente: “...*implica el derecho de defenderse ya su vez de ser oído antes de dictarse la resolución, enterarse de la existencia de un procedimiento que precede al acto, conocer el contenido de las actuaciones, conocer de los motivos de la decisión de la administración. El derecho de ser oído presupone conocer las actuaciones, controlar la prueba de la administración, entre otros.*”. Así en el ámbito judicial como en el administrativo debe de garantizarse el debido proceso que es una garantía que está muy vinculada con el principio de audiencia, el cual se consolida cuando las partes dentro de un proceso, deban de ser citadas y oídas ante un juez (sea este administrativo o judicial), éste de igual forma, se trata de un derecho fundamental, que comúnmente se ha referido al aforismo *audiatur et altera pars* (óigase a la otra parte), el profesor Couture<sup>84</sup> lo menciona así: “*El precepto audiatur altera pars aparece impuesto por un principio a la justicia misma, o sea su nota típica de alteralidad o bilateralidad. El principio de que “nadie*

*puede ser condenado sin ser oído” no es solo una expresión de la sabiduría común. Es una regla necesaria del derecho...*”. Con dicha conceptualización nos queda claro que para condenar o absolver a una persona, se debe (imperativo normativo) citar y oír a ésta, para que tenga el derecho de manifestarse con respecto al hecho que se le acusa y como consecuencia lógica pueda defenderse, ofrecer prueba, discutiendo los motivos o justificaciones necesarias, teniendo como resultado una sentencia en donde se evidencia que se respetó dicho postulado de audiencia.

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala, se ha manifestado con respecto al principio de audiencia de la siguiente forma: “...*Los derechos de audiencia y al debido proceso reconocidos en el artículo 12 de la ley fundamental, al provenir de una norma general prevista en la parte dogmática, deben tener plena observancia en todo procedimiento en que se sancione, condene o afecten derechos de una persona. Tienen mayor relevancia y características en los procesos judiciales es cierto, pero su aplicación es imperativa en todo tipo de procedimientos, aún ante la administración pública y Organismo Legislativo y cualquier otra esfera de actuación, media vez, por actos de poder público, se afecten derechos de una persona. Tales derechos abarcan la potestad de ser oído, de ofrecer y producir medios de prueba y de rebatir las argumentaciones deducidas, y el pronunciamiento definitivo de conformidad con la ley. Su observancia es vital por cuanto determina protección de los derechos de la persona y fortalece la seguridad jurídica... En caso semejante, refiriéndose a la garantía constitucional de audiencia, esta Corte ha expresado que ‘Se trata, en cada uno de los procedimientos que leyes de diversa índole han previsto, de satisfacer la exigencia de oír adecuadamente a quien la denuncia afecte, a fin de llevar a cabo el iter procesal, porque es la audiencia la que legítimamente labora de ponderación del asunto que la autoridad deba decidir, salvo, desde luego, frente al silencio del obligado a responder, que puede obrar como tácito asentimiento*

84 Eduardo J. Couture, “Fundamentos de Derecho Procesal Civil”, Editorial Nacional, México 1981, Página 97.

*del hecho por el cual se le cuestiona (...) Estederecho de la persona ha sido virtualmente la principal preocupación de esta Corte en el ejercicio de su competencia en amparo, habiéndose establecido una doble condición de derecho propio y garantía de otros derechos. El desarrollo jurisprudencial ha ido perfilando los alcances de este derecho y, en particular, en lo que al caso examinado concierne, la garantía de audiencia.” (Gaceta No. 57, expediente No. 272-00, página No. 121, sentencia: 06-07-00.).*

Vinculado al debido proceso de igual forma se encuentra la proposición de pruebas y que las mismas hayan sido obtenidas con todas las garantías debidas que la Constitución establece, encontrándose en el contenido del artículo 24<sup>85</sup>, ya que se garantiza la inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros, y cuando estos se relacionen con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, será sancionable el revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a la contabilidad, y las pruebas obtenidas con violación de las normas protectoras de dicho artículo no hará prueba

**85 Artículo 24.- Inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros.** La correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables. Sólo podrán revisarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente y con las formalidades legales. Se garantiza el secreto de la correspondencia y de las comunicaciones telefónicas, radiofónicas, cablegráficas y otros productos de la tecnología moderna. Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordena la ley. Los documentos o informaciones obtenidas con violación de este artículo no producen fe ni hacen prueba en juicio.

en juicio; La Corte de Constitucionalidad se ha manifestado de la siguiente forma: “...debe ponerse atención en la primera parte del artículo 24 de la Constitución que se refiere a la correspondencia de toda persona, sus documentos y libros. El hecho de referirse directamente a persona, indica que se trata de correspondencia, documentos y libros de carácter privado; las contabilidades y documentos mercantiles no tienen este carácter, serigen por el artículo 43 de la Carta Magna, que reconoce la libertad de industria y de comercio, pero con las limitaciones que impongan las leyes, pues si las autoridades competentes no pudieran revisar tales contabilidades, nunca podrían garantizar que las empresas de esa índole cumplen con la Ley, ni informar a los Tribunales competentes, cuando las infracciones caigan bajo aquella jurisdicción, y desnaturalizaría el carácter público de esta clase de documentación, cuya operación está sujeta a las autoridades correspondientes y permiten a los comerciantes formar títulos y probanzas, con eficacia frente a otras personas. (Título III Libro II Código de Comercio y Artículos 189 y 327, inciso 5o., del Código Procesal Civil y Mercantil). (Gaceta No. 1, expediente No. 12-86, Página No. 8, sentencia: 17-09-86.). El anterior fallo es muy claro no existe prohibición para que el ente fiscalizador pueda revisar y confrontar la información contable, sin embargo éste (órgano fiscalizador) no puede revelar a terceros dicha información, sobre todo lo que se refiera a monto de impuestos pagados, utilidades o costos de los productos, ya que dicha información se entregó por parte del contribuyente bajo reserva de confidencialidad, salvo excepciones de ley que establece, tal es el caso de los balances generales que son de obligatoria publicación anual.

## **5.2.- Derecho a la Tutela Judicial Efectiva:**

Como un elemento delimitador podría suponer que el derecho a la tutela judicial efectiva sea el hecho de acudir a un tribunal (sea este jurisdiccional o administrativo), para resolver un conflicto y que las

partes queden satisfechas con el fallo, sin embargo esta concepción tiene muchas más aristas ya que como lo indica Javier Pérez Royo<sup>86</sup>: *“El derecho a la tutela judicial efectiva no es, por lo demás, un derecho de libertad, sino un derecho de prestación, que exige que el Estado cree los instrumentos para que el derecho pueda ser ejercido y la administración de justicia prestada. Se trata, en consecuencia, de un derecho fundamental, es decir, constitucional, pero de configuración legal. Únicamente puede ejercerse en la forma prevista en la ley, aunque ello no quiere decir que el legislador no tenga límites a la hora de regularlo... El Tribunal Constitucional nos dice que el derecho a la tutela judicial efectiva es un derecho de contenido complejo, que se proyecta en una serie de derechos, que pueden ser ordenados en torno a las tres siguientes rúbricas: acceso a la justicia, obtención de un fallo y ejecución del mismo.”* Así la Corte de Constitucionalidad de Guatemala, se ha pronunciado al respecto del contenido de los artículos 203, 204 y 205<sup>87</sup> de la Constitución Política de la

86 Javier Pérez Royo, Libro Curso de Derecho Constitucional, Marcial Pons 2007, páginas 416 y 417.

87 **Artículo 203.- Independencia del Organismo Judicial y potestad de juzgar.** La justicia se imparte de conformidad con la Constitución y las leyes de la República. Corresponde a los tribunales de justicia la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado. Los otros organismos del Estado deberán prestar a los tribunales el auxilio que requieran para el cumplimiento de sus resoluciones. Los magistrados y jueces son independientes en el ejercicio de sus funciones y únicamente están sujetos a la Constitución de la República y a las leyes. A quienes atentaren contra la independencia del Organismo Judicial, además de imponérseles las penas fijadas por el Código Penal, se les inhabilitará para ejercer cualquier cargo público. La función jurisdiccional se ejerce, con exclusividad absoluta, por la Corte Suprema de Justicia y por los demás tribunales que la ley establezca. Ninguna otra autoridad podrá intervenir en la administración de justicia.

**Artículo 204.- Condiciones esenciales de la administración de justicia.** Los tribunales de

República de Guatemala: *“...Con el objeto de crear las condiciones esenciales de la administración de justicia, la Constitución estableció en sus artículos 203, 204 y 205 que el Organismo Judicial tendrá las garantías sin las cuales no es posible concebir un sistema de justicia que dé a los particulares la seguridad jurídica de que las decisiones judiciales estarán revestidas de objetividad e imparcialidad, entre las que se encuentran: la independencia de criterio como fundamento de la potestad de juzgar; la promoción de la ejecución de lo juzgado, la independencia funcional y económica, la no remoción de jueces y magistrados; así como la exclusividad absoluta de la función jurisdiccional de la Corte Suprema de Justicia y de los tribunales que la ley establezca...”* (Gaceta No. 39, expediente No. 249-95, página No. 162, sentencia: 25-01-96.) El anterior criterio sostenido por la Corte de Constitucionalidad coincide con algunos de los tratadistas reconocidos en este ámbito, así Bidart Campos<sup>88</sup> sostiene: *“Mientras el debido proceso adjetivo desarrolla positivamente la protección de los derechos a exponer y plantear con amplitud las pretensiones en el proceso o procedimiento administrativo (derecho a ser oído), a ofrecer y producir la prueba contundente y a una decisión fundada que haga mérito de las principales cuestiones planteadas, el derecho a la jurisdicción reclama, simultáneamente, el derecho a ocurrir ante un juez en procura de justicia a fin de obtener una sentencia justa y motivada susceptible de los recursos previstos en las leyes, junto con la exigencia de que el proceso se sustancie con rapidez, dentro de la justicia en toda resolución o sentencia observarán obligadamente el principio de que la Constitución de la República prevalece sobre cualquier ley o tratado.*

**Artículo 205.- Garantías del Organismo Judicial.** Se instituyen como garantías del Organismo Judicial, las siguientes: a) La independencia funcional; b) La independencia económica; c) La no remoción de los magistrados y jueces de primera instancia, salvo los casos establecidos por la ley; y d) La selección del personal.

88 German J. Bidart Campos, Derecho Constitucional, T II, Buenos Aires, Ediar, 1969, Página 473.



*de plazos razonables.*” Además de hacer un análisis comparativo entre el derecho al debido proceso y el derecho a la tutela judicial efectiva, adiciona como elemento necesario que el proceso se sustancie con rapidez, ya que dice un viejo refrán que justicia tardía no es justicia. Por su parte González Pérez<sup>89</sup> conceptualiza el derecho a la tutela judicial efectiva de la siguiente forma: **“El derecho a la tutela judicial efectiva que se despliega, básicamente, en tres momentos diferentes del proceso (en el acceso a la jurisdicción, en el debido proceso y en la eficiencia de la sentencia) es, en definitiva, el derecho de toda persona que se “haga justicia”, que se traduce, en el plano jurídico administrativo, en que siempre que crea que puede pretender algo con arreglo a Derecho frente a un ente público, tenga la seguridad de que su petición será atendida por unos órganos independientes y preparados.”**. Esta concepción se refiere efectivamente al ámbito administrativo, porque la protección judicial abarca el mismo y otros ámbitos del derecho, ya que por ser una garantía constitucional incorpora en la misma una protección general que debiera de originar certeza jurídica.

El derecho a la tutela judicial efectiva en algunos países se le ha denominado derecho a la jurisdicción, como bien lo refiere Juan Carlos Cassagne<sup>90</sup>: **“Esta garantía apuntaba, entonces, a brindar protección judicial a los derechos individuales y tendía a tutelar, fundamentalmente, la libertad de los ciudadanos, configurando uno de los ejes en los que se concretaba la filosofía constitucional. En su proyección posterior, la garantía de defensa amplió el círculo de los derechos protegidos originariamente por el artículo 18 de la Constitución**

89 Jesús González Pérez, “Comentarios a la Ley de la Jurisdicción Contencioso Administrativa, Tomo I, Civitas, Madrid 1998. Página 17.

90 Juan Carlos Cassagne, “Proyecciones del Principio de Tutela Judicial Efectiva”, en la Obra conmemorativa del 75 Aniversario de la Promulgación de la Ley de Justicia Fiscal, Tomo V, Del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, (México) 2011, Página 12.

**nacional. Tal es lo que ocurrió con el trasplante del debido proceso adjetivo, proveniente del derecho norteamericano, y, más modernamente, con el llamado “derecho a la Jurisdicción”.**

En virtud de lo anterior es que el Estado debe de garantizar el libre acceso a todas las personas a los tribunales, con el objeto de obtener una actividad jurisdiccional, es por ello que esta garantía se origina del debido proceso, del principio de audiencia y del principio de tutela judicial efectiva así la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), en el artículo 8 numeral 1 determina: **“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal, formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.”** Dicha disposición en Guatemala, es ley interna por haber sido dicho tratado aprobado por el Órgano Legislativo, de igual forma se encuentra contemplado en el artículo 29<sup>91</sup> de la Constitución Política de la República de Guatemala, de igual forma la Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado con respecto a la interpretación de dicho artículo de la siguiente forma:

**“...libre acceso a tribunales, al que le es insito un derecho subjetivo público a la jurisdicción e impone la correlativa obligación al Estado, por conducto del Organismo Judicial, de emitir decisiones fundadas en ley, que garanticen el derecho**

91 Artículo 29.- Libre acceso a tribunales y dependencias del Estado. Toda persona tiene libre acceso a los tribunales, dependencias y oficinas del Estado, para ejercer sus acciones y hacer valer sus derechos de conformidad con la ley. Los extranjeros únicamente podrán acudir a la vía diplomática en caso de denegación de justicia. No se califica como tal, el solo hecho de que el fallo sea contrario a sus intereses y en todo caso, deben haberse agotado los recursos legales que establecen las leyes guatemaltecas.

*de defensa, en observancia del principio de prevalencia constitucional ...dando vigencia... a la justicia, enmarcada en ley, como finesencial de la organización del Estado... (Gaceta No. 12, expediente No. 89-89, página No. 14, sentencia: 14-06-89.).*

### 5.3.- Presunción de inocencia y publicidad del proceso:

El principio de presunción de inocencia, podría analizarse desde la perspectiva penal, sin embargo dicha presunción abarca otros ámbitos del derechos, algunos tratadistas sostiene que no es un principio jurídico sino ético, de esa cuenta Pérez Royo<sup>92</sup> considera que el principio de presunción de inocencia: *“Descansa en la convicción ética de que la condena de un inocente es peor que la absolución de un culpable. De esta convicción ética arranca la decisión político-constitucional de convertir la presunción de inocencia en un derecho fundamental. Puesto que más vale un culpable absuelto que un inocente condenado, la culpabilidad tiene que ser demostrada y demostrada, más allá de toda duda razonable a través de una actividad probatoria de cargo.”* Dicha justificación no puede ser aplicable al campo penal con exclusividad ya que de igual forma el derecho tributario dentro de los principios que informan al misma tiene mucha similitud con el derecho penal o lo que actualmente se denomina *“derechos sancionador”*, de esa cuenta el aforismo del *induvio pro reo*, se puede interpretar como el *induvio pro contribuyente*, que consiste en que en caso de duda se debe de interpretar en beneficio del contribuyente, así el Tribunal Constitucional de España, se pronuncia así: *“...el derecho a la presunción de inocencia no puede entenderse reducido al estricto campo del enjuiciamiento de las conductas presuntamente delictivas, sino que debe entenderse también que preside la adopción de cualquier resolución, tanto administrativa como jurisdiccional, que se base en la condición o conducta de las*

*personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionador o limitativo de sus derechos.”* Queda claro pues que se trata de una presunción que la propia ley califica, en Guatemala se encuentra contemplada en el artículo 14<sup>93</sup> de la Constitución Política de la República, y la Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado en dos fallos interesantes: 1) *“...el artículo 14 constitucional reconoce, en su primer párrafo, el derecho fundamental de toda persona a la que se impute la comisión de hechos, actos u omisiones ilícitos o indebidos a que se presuma su inocencia durante la dilación del proceso o expediente en el que se conozca la denuncia, y hasta en tanto no se le haya declarado responsable judicialmente en sentencia debidamente ejecutoriada. Se trata, entonces, de una presunción iuris tantum...”* (Gaceta No. 47, expediente No. 1011-97, página No. 109, sentencia: 31-03-98). y 2) *“...una presunción iuris tantum”, dirigida a garantizar al sindicato que no podrá sufrir pena o sanción que no tenga fundamento en prueba pertinente, valorada por un tribunal con eficacia suficiente para destruir la presunción y basar un fallo razonable de responsabilidad, porque, en caso contrario, el principio constitucional enunciado prevalecerá en su favor...”* (Gaceta No. 60, expediente No. 288-00, página No. 115, sentencia 02-05-01). En ese mismo orden de ideas la presunción de inocencia es una presunción *iuris tantum*, ya que admite prueba en contrario, exigiendo en contra una prueba que lo demuestre, es por ello que algunos tratadistas sostienen que la inocencia se presume, mientras la culpabilidad se demuestra con medios idóneos llamados mecanismos probatorios. La segunda parte del artículo 14 de la

93 Artículo 14.- Presunción de inocencia y publicidad del proceso. Toda persona es inocente, mientras no se le haya declarado responsable judicialmente, en sentencia debidamente ejecutoriada. El detenido, el ofendido, el Ministerio Público y los abogados que hayan sido designados por los interesados, en forma verbal o escrita, tienen derecho de conocer, personalmente, todas las actuaciones, documentos y diligencias penales, sin reserva alguna y en forma inmediata.

92 Javier Pérez Royo, Libro Curso de Derecho Constitucional, Marcial Pons 2007, páginas 437 y 438.

Constitución de Guatemala, incorpora el principio de publicidad que se refiere a que todos los actos procesales deben de ser conocidos por las partes y sus abogados, dicha connotación en algunos cuerpos normativos alcanza aún a quienes (público) no participan como partes, revistiendo de formalismos necesarios para dicha publicidad, la cual a su vez puede tener una graduación así lo sostiene Enrique Vescovi<sup>94</sup>: “...en la legislación positiva se detectan diversos grados de publicidad: **Pública general:** Las actuaciones procesales son públicas para cualquier persona del pueblo; **Publicidad limitada:** Alcanza a cualquier persona que demuestre tener un interés legítimo en el proceso, aunque no sea parte; **Publicidad amplia para las partes:** Alcanza a las partes, sus asesores o defensores y representantes o a los asesores técnicos; **Publicidad restringida para las partes:** Alcanza sólo a las partes, sus asesores o defensores y representantes o a los asesores técnicos, pero exclusivamente en cuanto tengan intervención directa o inmediata en la actividad procesal o en el acto de procedimiento.”. Es necesario tomar en cuenta esta gradación de la publicidad, porque de acuerdo a la naturaleza del proceso y a los sujetos, las normas ordinarias pueden calificar las mismas, siempre y cuando no se violente la garantía constitucional, ya que ciertos actos se dan bajo reserva de confidencialidad que podría ser una excepción a la regla tal es el caso del artículo 30<sup>95</sup> de la Constitución Política de la República en donde se contempla la publicidad de los actos administrativos haciéndose la exclusión de los asuntos militares, o

94 Enrique Vescovi y colaboradores, Código General del Proceso, comentado, anotado y concordado, Tomo I, Editorial Abaco, Montevideo Uruguay, Página 160.  
95 **Artículo 30.- Publicidad de los actos administrativos.** Todos los actos de la administración son públicos. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y la exhibición de los expedientes que deseen consultar, salvo que se trate de asuntos militares, diplomáticos de seguridad nacional, o de datos suministrados por particulares bajo garantía de confidencia.

diplomáticos de seguridad nacional o de datos suministrados por particulares bajo garantía de confidencialidad, lo cual sucede en el ámbito tributario cuando el contribuyente entrega información contable y financiera a la Autoridad Fiscalizadora el artículo 30<sup>96</sup> del Código Tributario establece que esta información se entrega bajo reserva de confidencialidad, como quedó apuntado anteriormente.

Dentro de este principio, de igual forma se establecen algunas garantías que están muy vinculadas como lo es la prohibición de declarar contra sí mismo y sus parientes, en Guatemala, se encuentra consolidada esta figura en el artículo 16<sup>97</sup>, de la Constitución Política de la República, siendo ésta una garantía no solo del procesado o señalado como responsable, sino una carga para el Estado de iniciar todo proceso haciéndole saber todos los motivos por los cuales se le está procesando, y que dichos procedimientos sean respetados desde su concepción hasta su finalización y que todas

96 **Artículo 30. Obligación de proporcionar información:** Toda persona individual o jurídica, incluyendo al Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes, aun cuando no tengan personalidad jurídica, están obligados a proporcionar al funcionario de la Administración Tributaria que goce de la delegación para el efecto, la información sobre actos, contratos, actividades mercantiles, profesionales o de cualquier otra naturaleza, con terceros, que sea requerida a efecto de verificar la determinación o generación de tributos, dejando a saldo los datos protegidos por la Constitución Política de la República de Guatemala y leyes especiales. La Administración Tributaria y sus funcionarios recibirán la información bajo reserva de confidencialidad. Cuando se trate de información protegida por virtud del secreto profesional, la Administración Tributaria observará las disposiciones y procedimientos legalmente establecidos...

97 **Artículo 16.- Declaración contra sí y parientes.** En proceso penal, ninguna persona puede ser obligada a declarar contra sí misma, contra su cónyuge o persona unida de hecho legalmente, ni contra sus parientes dentro de los grados de ley.

sus peticiones sean resueltas como parte del principio de congruencia. Así el derecho de petición se encuentra consolidado en el artículo 28<sup>98</sup> de la Constitución Política de la República de Guatemala, y que la Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado de la siguiente forma: “...***De conformidad con lo que establece el artículo 28 de la Constitución, los habitantes de la República tienen el derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y resolverlas conforme a la ley. Este precepto, en concordancia con el artículo 10 inciso f) de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, establece que en materia administrativa el término máximo para resolver y notificar las resoluciones es el que señala la ley específica aplicable al caso concreto o, en su defecto, el de treinta días. Encaso de que la autoridad omita el cumplimiento de la obligación referida en dicho término el interesado puede acudir al amparo para que se fije un plazo razonable a efecto de que cese la demora en resolver y notificar...***” (Gaceta No. 54, expediente No. 661-99, página No. 296, sentencia: 27-10-99).”

El derecho de petición según Pérez Royo<sup>99</sup> es: “...***un derecho ciudadano, es decir un derecho que solamente puede ser ejercido en un sistema político que descansa en la igualdad...Dicho en pocas palabras: el derecho de petición ha sido un instrumento poderoso para imponer la igualdad constitucional.***” Tanto la concepción del 98 Artículo 28.- **Derecho de petición.** Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley. En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días. En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna.

<sup>99</sup> Javier Pérez Royo, Libro Curso de Derecho Constitucional, Marcial Pons 2007, páginas 460.

Tribunal Constitucional de Guatemala, que incluye en el derecho de petición, el poder dirigir pedimentos a los poderes del Estado y que los mismos sean resueltos dentro de treinta días, se complementa con lo referido por el anterior Jurista (Pérez Royo), que le da una connotación efectiva al derecho de petición indicando que el mismo descansa en el principio de igualdad, ya que es un instrumento poderoso que debe ser cumplido al tenor constitucional, sin embargo eso no obliga a la autoridad para que dicha petición sea resuelta en forma favorable (***con excepción del silencio positivo administrativo***), ya que eso dependerá de otros elementos como bien lo ha manifestado el Tribunal Constitucional Español en la sentencia 161/1988, FJ 5o. al referirse que el derecho de petición permite a los ciudadanos: “...***dirigir... peticiones a los poderes públicos, solicitando gracia o expresando súplicas o quejas, sin que en él se incluya el derecho a obtener respuesta favorable a lo solicitado.***” Sin embargo a nadie escapa que muchas veces el Estado, ante las peticiones presenta una gran apatía por resolverlas y es por eso que en el ámbito administrativo en Guatemala, se exige que las mismas sean resueltas en el plazo máximo de treinta días. La segunda parte del artículo 28 de la Constitución Política de Guatemala, se refiere a la prohibición del ***solve et repete***, aforismo que significa pague y después repita, proscribiendo en materia fiscal que se pague previamente o que se constituya garantía para tener derecho a discutirlo, en Guatemala antes de la vigencia de la actual Constitución, origen que se discutiera mucho en materia tributaria por parte de los contribuyentes, ya que el Estado gozaba de ese privilegio con el que se cometieron muchos abusos en el ámbito fiscal, ya que no obstante no procediera el ajuste, se formulaba, originando que el Fisco percibiera el monto del mismo, y luego era una verdadera tortura el trámite para obtener la devolución de los impuestos pagados para tener derecho su discusión, una vez resuelto por el Tribunal correspondiente; En la actualidad la reclamación de los contribuyentes en materia tributaria es más expedita, porque se puede acudir por la vía administrativa o a la vía judicial

correspondiente sin limitación alguna, por la prohibición constitucional, que garantiza de alguna forma una discusión del asunto sin necesidad de pago previo.

#### 5.4.- Amparo:

La palabra “*amparo*”, de conformidad con el Diccionario de la Lengua Española significa: “*acción o efecto de amparar o ampararse; persona o cosa que ampara*”; y “*amparar*”, significa: “*Favorecer, proteger, defenderse, guarecerse*”; cuando nos referimos a buscar amparo corresponde a la idea de buscar protección, precisamente por ello es que el amparo, en Guatemala corresponde a la protección o garantía contra la arbitrariedad de conformidad con la parte considerativa de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Sin embargo es necesario de igual forma tratar aunque sea en una forma muy somera la **GARANTIA DEL AMPARO**, la cual tuvo su origen en el derecho romano con el denominado interdicto pretoriano **HOMINE LIBERO EXHIBIENDO** y la **INTERCESSIO TRIBUNICIA**, la primera representa el antecedente del habeas corpus y la segunda del amparo. Dicha acción (**INTERCESSIO TRIBUNICIA**), buscaba controlar los abusos de poder de los funcionarios públicos, posteriormente en la edad media en España aparece la figura del PRIVILEGIO GENERAL, que instituyó los procesos forales como un medio de protección de los derechos otorgados. Sin embargo la época moderna en la segunda mitad del siglo XIX fructificó el juicio de amparo mexicano, este legado del derecho Mexicano, fue paulatina y en forma progresiva implantándose en toda Hispanoamérica, el amparo fue creado como un soporte, en un procedimiento sumario ante los tribunales federales para proteger cualquier derecho constitucional. García Laguardia indica: “...*la fuente del amparo mexicano, es indudable y muy clara en todo el derecho centroamericano. Pero el desarrollo es muy diferente. Mientras en México, el amparo fue evolucionando en un sentido macro cefálico, asumiendo muchas atribuciones,.....en otros países su evolución ha sido diversa, y se le ha podido mantener dentro de sus límites*

*naturales: El juicio de amparo mexicano, ha constituido un ejemplo para los países latinoamericanos, en cuanto una institución similar y del mismo nombre ha sido introducida en once países de Latinoamérica ...sin embargo, por una de las paradojas que se presentan en la evolución de las instituciones jurídicas, nuestra máxima institución procesal se ha venido rezagando.*”. Esta concepción histórica del amparo en Guatemala, fue desarrollada por García Laguardia antes de la actual Constitución que incluyó la figura del amparo en forma extensa ya que no existe ámbito que no sea susceptible de amparo, así lo reza la Constitución actual, que de alguna forma fue un elemento que ha permitido convertir el amparo (desde mi punto de vista) en un instrumento que sirve para combatir las arbitrariedades del Estado, pero por otro lado se ha prostituido y abusado del mismo porque no existe límite alguno para su interposición.

Estableciendo así el origen del Amparo, Enrique Peña Hernández<sup>100</sup>, deslinda la concepción de amparo de la siguiente forma: “*El amparo es una institución de derecho público que tiene por objeto la defensa o control constitucional mediante un sistema que se ejercita, por vía de acción (o de excepción, en su caso) o de recurso, ante un órgano jurisdiccional; y que tiene lugar por violación de la Constitución, o de las Leyes Constitucionales, o de los derechos, libertades o garantías establecidos en cualesquiera otras leyes, por parte de una autoridad, a través de leyes, acuerdos, reglamentos, disposiciones, resoluciones o actos lesivos de cualquier naturaleza. Como se observa, la autoridad es el sujeto pasivo por excelencia del amparo.*” Por su parte Edmundo Vásquez Martínez<sup>101</sup> entiende el

100 Enrique Peña Hernández, “Las Libertades Públicas en la Constitución Política de la República de Guatemala 1985, El Derecho de Amparo”, Centro de Reproducciones de la Universidad Rafael Landívar, Guatemala 1986, Página 126.

101 Edmundo Vásquez Martínez, “El Proceso de Amparo en Guatemala”, Colección Estudios Universitarios, Editorial Universitaria de Guatemala, Guatemala

Amparo como: “...*el proceso constitucional, especial por razón jurídico-material, que tiene a obtener la satisfacción de una pretensión de mantenimiento o restitución en el goce de los derechos fundamentales.*”, éste concepto de igual forma se estructura antes de la actual Constitución Política de la República de Guatemala; De igual forma como un proceso lo conceptualiza el Doctor Héctor Fix Zamudio<sup>102</sup>: “*un procedimiento armónico, ordenado a la composición de conflictos suscitados entre las autoridades y las personas individuales y colectivas por violación, desconocimiento e incertidumbre de normas fundamentales.*” En Guatemala el Amparo, es un típico proceso relativo a la justicia constitucional, cuyo objeto al tenor del artículo 265<sup>103</sup> de la Constitución, es proteger a las personas en sus derechos o para restaurarlos en caso de que la violación hubiere ocurrido, pronunciándose la Corte de Constitucionalidad de la siguiente forma: “...*El amparo protege a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o restaura su imperio cuando la violación hubiere ocurrido. Procede siempre que las leyes, disposiciones, resoluciones o actos de autoridad lleven implícito una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan. De conformidad con este principio el amparo se contrae a dos funciones esenciales: una preventiva y otra restauradora. Para establecer su procedencia, cuando se denuncia amenaza de violación a un derecho garantizado por la Constitución y las leyes, es condición que la amenaza que* 1980, Página 107.

102 Citado por Martín Ramón Guzmán Hernández, “El Amparo Fallido”, Publicación de la Corte de Constitucionalidad, Guatemala 2004, Página 27.

103 **Artículo 265.- Procedencia del amparo.** Se instituye el amparo con el fin de proteger a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o para restaurar el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido. No hay ámbito que no sea susceptible de amparo, y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan.

*se quiere evitar sea inminente y provenga de un acto de autoridad para que el amparo cumpla con prevenirlo a contrario sensu, una vez cometida la violación que debió evitarse, el amparo cumple con repararla, restablece al afectado en el goce de sus derechos transgredidos y declara que el acto que se impugna no le afecta por contravenir o restringir derechos garantizados por la Constitución y la ley. En ambas circunstancias, tanto para la protección preventiva como la reparadora, debe examinarse las condiciones básicas necesarias para la procedibilidad del amparo...”* (Gaceta No. 44, expediente No. 1351-96, página No. 276, sentencia: 06-05-97.). Dicha protección de derechos lo que busca es consolidar la protección de las personas en contra de la arbitrariedad, de igual forma se pronuncia dicho ente así: “... *La clave de la protección constitucional de amparo es la interdicción de la arbitrariedad. Incurrir en arbitrariedad la autoridad judicial que frente aun problema de elección del precepto, opta por la aplicación de la de menor fuerza normativa. Conciernen, entonces, a la justicia constitucional la reparación del agravio que pueda resultar a derechos fundamentales de la persona derivados de la aplicación indebida de una norma sujeta a la preeminencia o supremacía de la garantista...*” (Gaceta No. 58, expediente No. 30-00, página No. 136, sentencia: 31-10-00.).” Por ser un proceso algunos autores sostienen que el amparo se rige por principios, en virtud de los cual referiré la clasificación que sugiere Enrique Peña Hernández<sup>104</sup>, “1) Principio de iniciativa o de instancia de parte agraviada. Únicamente la iniciación del trámite es rogada; 2) Principio de relatividad de la sentencia. La sentencia que se pronuncie no podrá producir efectos erga omnes, sino se limitará –si procediere— a amparar o a proteger al accionante o quejoso en el caso especial controvertido, sin hacer ninguna declaración general respecto

104 Enrique Peña Hernández, “Las Libertades Públicas en la Constitución Política de la República de Guatemala 1985, El Derecho de Amparo”, Centro de Reproducciones de la Universidad Rafael Landívar, Guatemala 1986, Páginas 128 y 129.

*del acto reclamado; 3) Principio de definitividad. Consiste en que para la admisibilidad de la acción se requiere que el interesado o quejoso haya agotado todos los recursos ordinarios que la ley establece, respecto del acto reclamado; 4) Principio de estricto derecho. El órgano jurisdiccional debe atenerse a los términos o conceptos de violación consignados en el escrito o memorial de amparo, sin que esté legalmente facultado para suplir de oficio ni el acto reclamado, ni las disposiciones constitucionales o legales infringidas, ni ningún otro concepto; 5) Principio de prioridad y celeridad. Su tramitación y resolución debe primar sobre cualesquiera asuntos.*” Por lo anterior el amparo es un instrumento constitucional que busca proteger a las personas contra la arbitrariedad en un proceso desligado de formalismos, en forma sumaria, y el objeto principal es proteger contra amenazas o restituir en sus derechos al agraviado, teniendo como elementos principales el control difuso por medio de los distintos órganos jurisdiccionales ordinarios, que conocerán de las acciones de amparo que por competencia del corresponda y el control concentrado por medio de la Corte de Constitucionalidad en las apelaciones de los amparos y las acciones de amparo en única instancia.

El amparo desde cualquier ámbito que se observe es un mecanismo de protección, y que garantiza la seguridad individual de la persona, en España, el amparo es un recurso, porque es extraordinario y excepcional, con características propias como lo son, que la naturaleza es Constitucional, porque fue incorporado dentro del texto constitucional, de procedimiento preferente porque es necesario que se tenga prelación en su tramitación y sumario porque debe de ser tramitado en forma urgente con celeridad con plazos cortos y que permitan conocer rápido su resolución final. En todo caso el amparo busca proteger los derechos de las personas y restaurar los mismos cuando ya han sido violentados, en forma rápida y segura.

##### **5.5.- Exhibición Personal:**

La figura de la exhibición personal se

refiere a la garantía que protege la libertad individual, siendo la primer figura el interdicto pretoriano de “**HOMINE LIBERO EXHIBENDE**, cuyo objeto era la defensa de la libertad de los hombres libres, y se dirigía una orden dictada contra quien mantenía intencionalmente retenido a un hombre libre, precisamente de ahí se origina el nombre de **HABEAS CORPUS** refiriéndose a la exhibición personal como un resabio de origen etimológico del latín; luego se encuentra esta figura en los acuerdos suscritos por Juan sin tierra, referidos anteriormente en este trabajo, sin embargo dicha figura obtuvo su verdadero desarrollo hasta el Hábeas Corpus Amendment de mil seiscientos setenta y nueve (1679), en donde se procedía a la efectiva protección de una persona y su libertad ante las privaciones arbitrarias que lo afecten, por parte de cualquier persona.

Como un resabio histórico el *habeas corpus*, en Guatemala, existen intentos de protecciones en la declaración de los Derechos del Estado y sus Habitantes en mil ochocientos treinta y nueve (1839) y en mil ochocientos cuarenta y ocho (1848), pero es hasta la Constitución de mil ochocientos setenta y nueve (1879), en donde en el artículo 34, se reconoce expresamente el derecho de *habeas corpus*, así en las reformas constitucionales, y en la Constitución de 1965, de igual forma se reconoce dicho derecho, y en la actual carta magna se regula con mayor propiedad en el artículo 263<sup>105</sup>, y 105 **Artículo 263.- Derecho a la exhibición personal.** Quien se encuentre ilegalmente preso, detenido o cohibido de cualquier otro modo del goce de su libertad individual, amenazado de la pérdida de ella, o sufre vejámenes, aun cuando su prisión o detención fuere fundada en ley, tiene derecho a pedir su inmediata exhibición ante los tribunales de justicia, ya sea con el fin de que se le restituya o garantice su libertad, se hagan cesar los vejámenes o termine la coacción a que estuviere sujeto. Si el tribunal decretare la libertad de la persona ilegalmente reclusa, ésta quedará libre en el mismo acto y lugar. Cuando así se solicite o el juez o tribunal lo juzgue pertinente, la exhibición reclamada se practicará en el lugar donde se encuentre el detenido, sin

la Corte de Constitucionalidad se manifiesta de la siguiente forma: “...*La exhibición personal, recogida y garantizada por el artículo 263 constitucional da origen a un recurso jurisdiccional, que, descargado de mayores formalismos, persigue evitar detenciones ilegales, bien que provengan del poder público como de particulares, cuyo objeto es determinar, por la autoridad judicial que conozca, los fundamentos de la detención. Si tal autoridad la estima ilegal debe decretar la libertad; en caso contrario debe denegarla, sin perjuicio de hacer cesar los vejámenes que pudieran existir, aun cuando la detención o prisión resulten fundadas en ley...* (Gaceta No. 48, expediente No. 90-98, página No. 137, sentencia: 25-06-98.”. Adicionalmente el artículo 264<sup>106</sup> de la Carta Magna califica como delito de plagio a las autoridades que ordenen el ocultamiento del detenido o que se nieguen a presentarlo al tribunal respectivo, o que en cualquier forma burlen esta garantía, así como los agentes ejecutores; Dicha calificación considero que no era necesario incorporarlo a la Constitución, ya que eso es objeto de desarrollo de una norma ordinaria y la calificación correspondería a un Juez. La figura del *habeas corpus*, delimita cuatro figuras claramente definidas, siendo estas: a) Cuando una persona esté sujeta a una detención ilegal; b) Cuando una persona esté amenazada a una detención ilegal; c) Cuando una persona se le cohiba de cualquier manera y de forma ilegal su libertad personal; y d) Cuando exista un maltrato o trato arbitrario que produzca vejámenes en el preso o

previo aviso de notificación. Es ineludible la exhibición personal del detenido en cuyo favor se hubiere solicitado.

**106 Artículo 264.- Responsabilidades de los infractores.** Las autoridades que ordenen el ocultamiento del detenido o que se nieguen a presentarlo al tribunal respectivo, o que en cualquier forma burlen esta garantía, así como los agentes ejecutores, incurrirán en el delito de plagio y serán sancionados de conformidad con la ley. Si como resultado de las diligencias practicadas no se localiza a la persona a cuyo favor se interpuso la exhibición, el tribunal de oficio, ordenará inmediatamente la pesquisa del caso, hasta su total esclarecimiento.

detenido legalmente. Siendo responsable de esta garantía el Estado, ya que un particular en principio no puede tener retenida personal alguna, ya que estaría infringiendo normas penales claramente definidas, mientras que esta garantía se dirige contra las autoridades o las entidades que son encargadas de la detención de las personas o de la investigación en cualquier ámbito. No me detendré en examinar mucho esta figura ya que siempre se utiliza en términos generales se evita el uso de esta garantía ya que se acude anteriormente a figuras de investigación general quedando esta como una garantía constitucional que protege la libertad individual contra la privación de la misma o por las vejaciones cuando la restricción de la libertad es legal.

#### **5.6.- Inconstitucionalidad de leyes generales e Inconstitucionalidad en caso concreto:**

La garantía de inconstitucionalidad de leyes generales e inconstitucionalidad en caso concreto, es una garantía protectora de la supremacía constitucional referida así por la parte considerativa de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y Constitucionalidad, y que la Corte de Constitucionalidad lo ha interpretado de la siguiente forma: “... *Uno de los principios fundamentales que informa al Derecho guatemalteco, es el de supremacía constitucional, que implica que en la cúspide del ordenamiento jurídico está la Constitución y ésta, como ley suprema, es vinculante para gobernantes y gobernados a efecto de lograr la consolidación del Estado Constitucional de Derecho. La superlegalidad constitucional se reconoce, con absoluta precisión, en tres artículos de la Constitución Política de la República: el 44... el 175... y el 204... (Gaceta No. 31, expediente No. 330-92, página No. 7, sentencia: 01-02-94.)*”. En ese mismo orden de ideas la Constitución Política de la República ha previsto esta supremacía constitucional protegida por dos figuras la primera es la Inconstitucionalidad de leyes generales y la segunda la Inconstitucionalidad en caso concreto; la primera regulada en el



artículo 267<sup>107</sup>, de la Carta Magna, mientras que la segunda en el artículo 266<sup>108</sup> del mismo cuerpo legal; diferenciándose una de otra que la inconstitucionalidad en caso concreto es la inaplicación de una norma en un caso concreto, mientras la otra es la expulsión de la norma del sistema jurídico con efectos erga omnes, así lo ha sostenido la Corte de Constitucionalidad en varios fallos de la siguiente forma: “... ***La diferencia objetiva que resulta entre la inconstitucionalidad en caso concreto y la inconstitucionalidad de carácter general, reside en que aquella resuelve la inaplicabilidad al caso específico de la ley declarada inconstitucional, en tanto que en la segunda quedará sin vigencia con efectos ‘erga omnes’...*** (Gaceta No. 15, expediente No. 244-89, página No. 20, sentencia: 31-01-90.)”. De igual forma la inconstitucionalidad tiene elementos de competencia para ser resueltas, ya que en caso concreto la misma está a los órganos jurisdiccionales ordinarios y la apelación la conocerá la Corte de Constitucionalidad, mientras que en los supuestos de inconstitucionalidad en contra de normas generales, el conocimiento es específico y directo de la Corte de Constitucionalidad.

En el caso de la inconstitucionalidad en caso concreto la Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado de la siguiente forma: “... ***Este mecanismo es un instrumento jurídico procesal que tiene por objeto mantener la preeminencia de la Constitución sobre toda otra norma, y orientar la selección***

107 **Artículo 267.- Inconstitucionalidad de las leyes de carácter general.** Las acciones en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad, se plantearán directamente ante el Tribunal o Corte de Constitucionalidad.

108 **Artículo 267.- Inconstitucionalidad de las leyes de carácter general.** Las acciones en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad, se plantearán directamente ante el Tribunal o Corte de Constitucionalidad. (sic)

***adecuada de normas aplicables a cada caso concreto. La persona a quien afecte directamente la inconstitucionalidad de una ley puede plantearlo ante el tribunal que corresponda según la materia y podrá promoverse cuando la “ley” de que se trate hubiera sido citada como apoyo de derecho en la demanda, en la contestación o que de cualquier otro modo resulte del trámite del juicio... (Gaceta No. 36, expediente No. 531-94, página No. 17, sentencia: 01-06-95.)***”. Mientras que en la inconstitucionalidad se ha pronunciado así: “***La acción directa de inconstitucionalidad procede contra leyes, reglamentosa disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad y persigue que la legislación se mantenga dentro de los límites que la propia Constitución ha fijado, excluyendo del ordenamiento jurídico las normas que no se conforman con la misma, anulándolas con efectos ‘erga omnes’ (artículos 267 de la Constitución; 133 y 134 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad). El análisis para establecer la incompatibilidad entre la Ley y la Constitución debe ser eminentemente jurídico, sin sustituir el criterio del legislador sobre la oportunidad o conveniencia de las decisiones tomadas. Por otra parte, el examen puede comprender tanto las denuncias de inconstitucionalidad de las normas por vicios materiales como la de los actos legislativos por vicios formales. Los poderes públicos están sometidos a la norma fundamental y fundamentadora de todo orden jurídico y, en consecuencia, quedan sometidos al control de constitucionalidad no solamente las normas de rango legal objetivadas externamente, sino también los procesos legislativos ‘interna corporis’ que deben ajustarse a las normas que la Constitución prescribe. Los actos y las normas que tienen su origen en decisiones de los poderes legítimos tienen una presunción de constitucionalidad, lo que trae como consecuencia el considerar como excepcional la posibilidad de invalidarlos; situación que especialmente se manifiesta cuando se trata del órgano legislativo, el cual dispone de distintas alternativas a la hora de legislar, siempre dentro del marco***

*fijado por el constituyente. Puede declararse la inconstitucionalidad cuando es evidente la contradicción con la Constitución y existan razones sólidas para hacerlo. Cuando no haya bases suficientes se debe respetar la decisión del Congreso, porque de acuerdo con el principio democrático, es el único autorizado para decidir las políticas legislativas que el constituyente dejó abiertas. La corte debe declarar la inconstitucionalidad de la ley cuando su contradicción con el texto constitucional es clara; en caso contrario, es conveniente aplicar el principio de conservación de los actos políticos y la regla básica en la jurisdicción constitucional: ‘in dubio pro legislatoris’. (Gaceta No. 40, expediente No. 669-94, página No. 330, sentencia: 03-08-95.)”* En el caso de Guatemala, es común las objeciones de inconstitucionalidad en caso concreto presentadas, ya sea por acción, excepción o incidente dentro de la promoción de los procesos contencioso administrativos en materia tributaria, o acciones de inconstitucionalidad específicas para que se inaplique la fundamentación legal en las resoluciones que pronuncia el Directorio de la Administración Tributaria que es quien da por agotada la vía administrativa.

Por lo anterior es que hoy en día con respecto a la constitucionalidad de las normas se habla del control constitucional de los actos de autoridad, que es sinónimo de la protección de derechos, y por lo tanto la búsqueda de la supremacía constitucional es un camino ineludible para todo juez o tribunal ya sea este jurisdiccional o administrativo.

En ese sentido quiero traer a colación una memorable sentencia, emitida por la Corte Suprema de la Nación (Argentina), referida así por el Doctor Rodolfo R. Spisso en un trabajo denominado “*El control Judicial de Constitucionalidad en el Proceso Tributario*”, de la cual transcribo lo conducente: “*El palladium de libertad no es una ley suspendible en sus efectos, revocable según las conveniencias públicas del momento; el palladium de la libertad es la Constitución; ésa es el arca sagrada de todas las libertades, de todas las garantías*

*individuales, cuya observación inviolable, cuya guarda severamente escrupulosa, debe ser el objeto primordial de las leyes, la condición esencial de los fallos de la justicia...”*.

Hoy en día los distintos sistemas se encaminan a ese legítimo control constitucional de los actos emanados por la autoridad respectiva, como un baluarte del principio de supremacía constitucional.