

Panorámica general del Sistema sancionador tributario aplicable al impuesto sobre la renta en Guatemala

Dr. Carlos E. Weffe H.^Ψ

*Autor para Correspondencia. E-mail: c.weffe@ibfd.org

Recibido: 10 de abril de 2021

Aceptado: 1 de mayo de 2021

Resumen:

El presente trabajo se divide en dos (2) partes. La primera parte, sobre el sistema sancionador guatemalteco; concretamente, sobre sus fundamentos constitucionales. Para lo cual, se desarrollan los conceptos de: (i) reserva legal y legalidad punitiva; (ii) proporcionalidad; (iii) *non bis in idem*; y (iv) culpabilidad. Dentro del concepto de proporcionalidad, se hace referencia a los subprincipios de idoneidad, necesidad, y proporcionalidad *stricto sensu*.

La segunda parte, sobre la aplicación e influencia del sistema sancionador en el impuesto sobre la renta. Para ello, se desarrolla el régimen infraccional tributario, abarcando, en consecuencia: (i) la validez material y temporal de la ley sancionadora; (ii) la definición y clasificación de las infracciones; (iii) las presunciones y límites del derecho sancionador; (iv) el concurso y reincidencia de los ilícitos; y (v) la responsabilidad tributaria.

Palabras clave:

Derecho tributario; derecho sancionador tributario; impuesto sobre la renta; Guatemala.

Abstract:

This paper is divided in two (2) parts. The first part analyzes the Guatemalan sanctioning system;

^Ψ Senior Research Associate, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), Países Bajos. Managing Editor, IBFD Observatory on the Protection of Taxpayers' Rights. Lecturer, Advanced Master's in International Taxation, IBFD-University of Amsterdam, Países Bajos. Profesor Asociado y ex Jefe de la Cátedra de «Finanzas Públicas», Universidad Central de Venezuela. Profesor de «Derechos Humanos y Tributación», Universidad Monteávila. Representante alterno por Panamá al Directorio del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT). Miembro, Asociación Panameña de Derecho Financiero y Tributario (APADEFT). Miembro, Academia Mexicana de Derecho Fiscal (AMDF). Coordinador de la Comisión de Derecho Internacional Tributario, AMDF. Abogado (Universidad Católica Andrés Bello). Especialista en Derecho Tributario y Doctor en Derecho (Universidad Central de Venezuela). Autor de cuatro libros en solitario y más de setenta artículos y capítulos de libros en materia tributaria y relacionadas.

delving specifically, into its constitutional foundations. To this end, the following concepts are explored: (i) legal reserve and punitive legality; (ii) proportionality; (iii) *non bis in idem*; and (iv) culpability. Within the concept of proportionality, reference is made to the subprinciples of suitability, necessity, and proportionality *stricto sensu*.

The second part focuses on the application and the influence of the sanctioning system regarding the income tax. To this purpose, the tax infringement regime is expanded by covering: (i) the material and temporal validity of the sanctioning law; (ii) the definition and classification of the infringements; (iii) the presumptions and limits of the sanctioning law; (iv) the competition and recidivism of the offenses; and (v) the tax liability.

Keywords:

Tax law; tax penalties; income tax; Guatemala.

1. Introducción.

A pesar del auge que ha tenido la tributación indirecta en los últimos tiempos,¹ el impuesto sobre la renta (ISLR) es aún uno de los elementos principales de los sistemas tributarios contemporáneos. En tanto su diseño toma particularmente en cuenta la situación individual del contribuyente, el ISLR es una de las herramientas primordiales² para la concreción práctica de los mandatos constitucionales para el sistema tributario³ de justicia, equidad, tributación conforme con la capacidad contributiva e interdicción de los efectos confiscatorios de los tributos, especialmente aquellos efecto de la doble o múltiple imposición.⁴ Todos estos valores están vinculados al llamado «Estado Impositivo»,⁵

¹ Como rasgo común, es posible afirmar que las estructuras tributarias latinoamericanas han dado importancia creciente al impuesto al valor agregado (IVA). Según las estadísticas recopiladas por LORA, mientras que la recaudación promedio de tributos directos ha sido del 4% del PIB en las últimas décadas, 3,5 % por debajo de la media mundial, la recaudación promedio del IVA pasó de 2,9% del PIB a fines de la década de 1980 a 7,9% del PIB en 2008, equiparable a la media mundial. No es descabellado afirmar que esa tendencia se mantiene –incluso, se ha acrecentado– en la actualidad al punto que puede decirse, con LORA, que el IVA “*ha pasado a ocupar el papel central en la política tributaria*”. Probablemente, ello se debe –según LORA– a la mayor influencia relativa de grupos de altos ingresos en la política tributaria, y a las mayores posibilidades de manipulación que ofrecen los impuestos directos en comparación con el IVA, además de su menor visibilidad frente al ISLR. LORA, Eduardo (2008): “El futuro de los pactos fiscales en América Latina”, *Working Paper*, No. 650 (Inter-American Development Bank, Research Department, Washington, DC), pp. 5-6, 16, 26-27. Disponible en: <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/51434/1/613978374.pdf>. En el mismo sentido, ver ESPINOSA SEPÚLVEDA, Jorge (2014): “Los sistemas de impuesto a la renta de América Latina y los convenios de doble imposición vigentes”, *Derecho PUCP: Revista de la Facultad de Derecho*, No. 72 (Pontificia Universidad Católica del Perú) p. 204. Disponible en: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4904853>.

² Por su capacidad redistributiva y su alta sensibilidad a la capacidad contributiva, el ISLR ha sido calificado como la «columna vertebral» de un sistema tributario equitativo. ANDINO ALARCÓN, Mauro (2009): “Hacia un nuevo sistema de imposición directa: el Impuesto a la Renta para el Ecuador un sistema distributivo”, *Fiscalidad* No. 3 (Centro de Estudios Fiscales, Quito) p. 108. Disponible en: <http://repositorio.flacsoandes.edu.ec/bitstream/10469/3869/1/REXTN-F03-04-Andino.pdf>.

³ GUATEMALA, Constitución Política, artículo 243.

⁴ La doble o múltiple imposición está constitucional y legalmente prohibida en Guatemala, de conformidad con los artículos 243 de la Constitución y 153 del Código Tributario.

⁵ Bajo el concepto de «Estado Impositivo», la relación entre sistema tributario y Estado social y democrático de Derecho debe estructurarse *a partir del uso extensivo y preferente del impuesto respecto de las restantes formas de ingreso estatal*, dado su carácter *redistributivo* por excelencia que permite, con base fundamental en la *medición de la real capacidad contributiva*, la financiación del creciente gasto público *en funciones de asignación*, y por su *elasticidad*, dentro de los límites que impone necesariamente el

fundamental⁶ para la concreción práctica de la solidaridad⁷ como valor esencial del Estado Social y Democrático de Derecho.⁸

Guatemala no es una excepción. La Constitución Política, “*afirmando la primacía de la persona humana como sujeto y fin del orden social*”,⁹ organiza jurídica y políticamente al Estado como Social de Derecho,¹⁰ para proteger a la persona y su dignidad.¹¹ En este contexto, la Constitución, por una parte, reconoce como derechos fundamentales¹² a la propiedad privada, base de la tributación,¹³ y a la libertad de industria, comercio y trabajo, de la que derivan varias de las principales fuentes de producción de la

Derecho a la actividad estatal, para procurar por su operación la *estabilización* de la economía. WEFTE H., Carlos E. (2015): “Tributación y Regulación. Notas introductorias al debate sobre la función del Tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho”, *Tributación y Regulación*. AVDT. pp. 55-56. Disponible en: <https://weffe.net/weffe/index.php/component/k2/item/414-tributacion-y-regulacion-notas-introductorias-al-debate-sobre-la-funcion-del-tributo-en-el-estado-social-y-democratico-de-derecho>.

⁶ De acuerdo con JOSEF ISENSEE, el Estado delineado por la Constitución es «Estado Impositivo», y este constituye “*el fundamento jurídico constitucional del Estado Social*”, al punto que este último “*depende inevitablemente del Estado Impositivo como su vehículo*”. Bajo esas premisas, ISENSEE es de la opinión de que existe una íntima vinculación entre una buena Administración, «Estado Impositivo» y «procura existencial». ISENSEE, Josef (1977): “*Steuerstaat als Staatsform*”, en STÖDTER, ROLF Y THIEME, WERNER (Edit.), *Beiträge zum deutschen und europäischen Verfassungs-, Verwaltungs- und Wirtschaftsrecht* (Tübingen) pp. 409-410.

⁷ En las palabras de CÉSAR GARCÍA NOVOA, “*No todo tributo encaja en esta percepción de la solidaridad [la del Estado Social y Democrático de Derecho]; solo aquellos que articulan la contribución de todos al sostenimiento de los gastos públicos. Se excluyen los tributos de cariz retributivo (la tasa y, en menor medida, la contribución especial) en los cuales el presupuesto de los mismos incluye una prestación de la Administración. En el Estado Social no es el tributo, sino el impuesto, el instrumento de la solidaridad. De ahí que se hable de Estado Impositivo*”. GARCÍA NOVOA, César (2009): *El concepto de tributo* (Lima, Tax Editor), p. 134.

⁸ WEFTE (2015), pp. 49-63.

⁹ GUATEMALA, Constitución Política, Preámbulo.

¹⁰ La Corte de Constitucionalidad, apodícticamente, ha señalado la unanimidad doctrinal “*al caracterizar al Estado guatemalteco como un Estado social de Derecho, de conformidad con la teleología ampliamente desarrollada en su reconstitución de mil novecientos ochenta y cinco*”. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala de 13 de julio de 2005 (Procurador de los Derechos Humanos vs. Instituto Guatemalteco de los Seguros Sociales, Expediente 2765-2004), p. 4. Consultado el 17 de diciembre de 2018. Disponible en: <http://143.208.58.124/Sentencias/806724.2765-2004.pdf>.

De ello se sigue, como corolario, que la interpretación constitucional exige la ponderación entre la libertad individual “*con la igualdad, la solidaridad, el bienestar común*”. En consecuencia, “*la interpretación valorativa de la Constitución en orden a los derechos humanos contenidos en ella debe dar por presupuestos que: a) esos derechos son, ontológicamente, limitados, porque son derechos ‘del hombre en sociedad’; y b) esos derechos son relativos y, por ende, admiten limitaciones razonables al tenor de lo que en ese punto habilita la Constitución*”, como lo son las tributarias, por ejemplo. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala de 15 de enero de 2008 (Marie Claire Palacios Boeufgras, Debora María Ponce Ogaldez e Inés María Cruz García, en acción de inconstitucionalidad contra varios artículos de la Ley de la Dirección General de Inteligencia Civil y de la Ley Contra la Delincuencia Organizada, Expediente 2837-2006), p. 10. Consultado el 17 de diciembre de 2018. Disponible en: <http://143.208.58.124/Sentencias/812942.2837-2006.pdf>.

¹¹ GUATEMALA, Constitución Política, artículos 1 y 4.

¹² GUATEMALA, Constitución Política, artículos 39 y 43.

¹³ La propiedad, dice LEITE DE CAMPOS, es corolario de la libertad: es libre quien es autónomo –PLATÓN– y dispone de los medios materiales y esenciales de una vida digna –SANTO TOMÁS DE AQUINO. Cada persona debe tener posibilidades de desarrollar libremente su personalidad y disponer de sus bienes, lo que limita directamente al sistema tributario en el estado democrático de Derecho: la tributación debe ser tal que permita a las personas disfrutar efectivamente de su propiedad, y en consecuencia de su libertad. LEITE DE CAMPOS, Diogo (2006): *O sistema tributário no Estado dos Cidadãos* (Coimbra, Gráfica de Coimbra), pp. 56 y 110. Como con acierto señala ANDRADE RODRÍGUEZ, “*la existencia de razones que justifiquen la tributación no implica que ésta pueda ser creada de manera indiscriminada. Por lo contrario, esta debe ser concebida sobre una serie de límites que permitan la protección del derecho de propiedad, el derecho a una subsistencia digna y otros Derechos Humanos Fundamentales, los cuales deben ser garantizados en todo Estado que se precie de ser considerado democrático. [...] La tributación comienza en aquel lugar que excede la subsistencia humana digna mínima necesaria y termina en aquel lugar en donde ésta destruye la propiedad*”. ANDRADE RODRÍGUEZ, Betty (2018): *Inmunidad tributaria de los derechos humanos. Capacidad contributiva y mínimo vital* (Ciudad de México, Thomson Reuters), pp. 99, 126.

renta gravable con el ISLR; y por la otra, asume la realización de una serie de actividades prestacionales¹⁴ de garantía de la llamada «procura existencial»,¹⁵ de naturaleza subsidiaria y complementaria de la iniciativa particular,¹⁶ cuyo financiamiento depende fundamentalmente del ingreso tributario.¹⁷

Sin embargo, estos objetivos, tan claros en el papel, no han sido alcanzados en la práctica en los países latinoamericanos: a pesar de constituir uno de los pilares fundamentales de los sistemas tributarios de la región, el ISLR no tiene la importancia que su capacidad redistributiva permitiría prever.¹⁸ Entre las causas¹⁹ destaca la *evasión fiscal*, que puede calificarse como alarmante.²⁰ Entre 2005 y 2009, la evasión general del ISLR en Guatemala promedió 62%,²¹ y para 2012 se estimó que el incumplimiento con el régimen de actividades lucrativas del ISLR equivale al 40,3% de su potencial recaudatorio total.²² La

¹⁴ Así lo ha reconocido la Corte de Constitucionalidad, al indicar pacíficamente que la Constitución “*consagra el principio del Estado social prestador de servicios*”. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala de 24 de julio de 2000 (Micela Chután Gramajo de Díaz y Julio César Vargas Juárez, en representación de sus hijos menores de edad Julio Antonio Medina Chután y Andrés Vargas Márquez, respectivamente, vs. Centros Educativos Lehnsen, Sociedad Anónima, Expediente 787-2000), p. 6. Consultado el 17 de diciembre de 2018. Disponible en: <http://143.208.58.124/Sentencias/815783.787-2000.pdf>.

Ello, al decir de la Corte, “*implica la constante intervención estatal para satisfacer demandas de los particulares*”. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala de 27 de agosto de 2009, (Crédito Hipotecario Nacional de Guatemala y José Fidencio García Beltetón vs. Procurador de los Derechos Humanos, Expediente 4061-2008), p. 5. Consultado el 18 de diciembre de 2018. Disponible en: <http://143.208.58.124/Sentencias/810054.4061-2008.pdf>.

¹⁵ Según ERNST FORSTHOFF, la «procura existencial» es el conjunto de medidas estatales que permiten subsidiariamente la satisfacción de aquellas necesidades humanas, básicas para la existencia libre y digna del ciudadano, a las que este no puede atender por sí mismo. De este modo, el concepto se identifica con la diferencia entre el «espacio vital dominado», el ámbito de las necesidades humanas a las que el individuo está en capacidad de atender por sí mismo, sin necesidad de intervención externa; y el «espacio vital efectivo», el espectro de bienes y servicios que son necesarios para que el individuo realice su existencia en condiciones que permitan el reconocimiento de su dignidad, por una parte, y el goce efectivo de su libertad, por la otra. FORSTHOFF, Ernst (1986): “Problemas Constitucionales del Estado Social”, en ABENDROTH, Wolfgang; FORSTHOFF, Ernst y DOEHRING, Karl, *El Estado Social* (Madrid, Colección Estudios Constitucionales. Centro de Estudios Constitucionales), pp. 46-49.

¹⁶ GUATEMALA, Constitución Política, artículo 118.

¹⁷ En efecto, en lo atinente a la actividad financiera pública, el carácter social y de derecho del Estado guatemalteco no supone necesariamente la gratuidad de los servicios públicos. La solidaridad, también, se expresa fiscalmente a través del principio de *distribución causal del gasto*: la traslación de los costos públicos asociados con la realización de ciertas conductas concretas a sus realizadores, dada la función de asignación de recursos característica del Estado Impositivo. Naturalmente, para medir adecuadamente la capacidad contributiva, estos gastos integrarán negativamente –como deducciones– la base de cálculo del ISLR. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala de 13 de diciembre de 2007, (Procurador de los Derechos Humanos vs. Concejo Municipal de Guatemala, Expediente 39-2004), p. 12. Consultado el 17 de diciembre de 2018. Disponible en: <http://143.208.58.124/Sentencias/813625.39-2004.pdf>.

¹⁸ CEPAL (2016): *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2016: las finanzas públicas ante el desafío de conciliar austeridad con crecimiento e igualdad*, (Santiago, Naciones Unidas), p. 71. Disponible en: https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/39939/22/S1600111_es.pdf.

¹⁹ A saber: (i) tasas marginales máximas reducidas del ISLR personal; (ii) la reducción de la base imponible debido a la existencia de amplios beneficios tributarios y tratamientos diferenciales; (iii) alta concentración de la renta; (iv) el peso relativo de la informalidad y de los pequeños contribuyentes en el universo recaudatorio; (v) la baja moral tributaria, costos de cumplimiento y problemas de administración tributaria; y (vi) la elevada evasión fiscal. CEPAL (2016), p. 72; LORA (2008), p. 6; y GÓMEZ SABAÍNI, Juan Carlos (2013): *Consideraciones metodológicas para medir la evasión del impuesto sobre la renta*, p. 3. Disponible en: https://www.cepal.org/sites/default/files/courses/files/presentacion_gomez_sabaini.pdf.

²⁰ CEPAL (2016), pp. 71-72.

²¹ CEPAL (2016), p. 77; y CIAT: *Estimación del incumplimiento tributario en América Latina 2000-2010*, p. 20. Disponible en: <https://www.cepal.org/ofilac/noticias/paginas/9/49309/Verdi.pdf>.

²² ICEFI (2015): *Diagnóstico y propuesta alternativa de hoja de ruta para el rescate y reconstrucción de la SAT* (Guatemala, ICEFI), p. 9. Disponible en: en:

tendencia podría justificar la caída en la recaudación real para octubre de 2015 de -6,4%, equivalente a 0,4% del PIB, penúltima en la región después de Perú y a pesar de la reforma tributaria que amplió la base imponible, al someter al impuesto los dividendos, distribución de utilidades y ganancias de capital.²³

Además de otras posibles razones, la alta evasión tributaria en el ISLR es muestra de la *ambivalencia ética* que, en los hechos, acompaña a la implementación práctica del sistema tributario.²⁴ Al tiempo que públicamente se repudia la evasión fiscal, buena parte de los contribuyentes evade si encuentra oportunidad de hacerlo,²⁵ sin que por ello el evasor deje de exigir del Estado el cumplimiento de la actividad prestacional que justifica al poder en el Estado Social de Derecho,²⁶ como si aquel hubiese pagado todo el tributo al que legalmente estaba obligado.²⁷ En este sentido, se ha identificado una relación directamente proporcional entre progresividad del sistema tributario y moral tributaria, con significativos efectos marginales.²⁸

Para remediar una situación tal, más allá de la viabilidad de un *pacto fiscal*,²⁹ la posibilidad del incremento de la recaudación tributaria –y en consecuencia, de la capacidad del Estado para responder a las necesidades financieras del Estado Social y Democrático de Derecho– pasa por un mayor cumplimiento de la ley tributaria, entendida como expresión de la voluntad general orientada, entre otros fines, a los objetivos redistributivos y de reducción de las desigualdades que es característico del Estado Impositivo, en los términos antes expuestos.

Bajo estas premisas, el Derecho sancionador, sector del ordenamiento que orienta el ejercicio de la máxima coacción estatal a la protección de los valores fundamentales de la sociedad, encuentra justificación –en el contexto del ISLR y, en general, de todo el sistema tributario– en la necesaria

https://icefi.org/sites/default/files/diagnostico_y_propuesta_de_hoja_de_ruta_para_el_rescate_y_reconstruccion_de_la_sat_gt_05-2015.pdf.

²³ CEPAL (2016), pp. 37, 52.

²⁴ OCAMPO PONCE, Manuel (2018): “Ética y Moral Tributaria: una recuperación del pensamiento clásico y cristiano desde la perspectiva de Santo Tomás de Aquino”, en GÓMEZ COTERO, José de Jesús y BEJAR, Luis José (Edit.), *Ética y Moral Tributaria* (Ciudad de México, Thomson Reuters), p. 25; y GIARRIZZO, Victoria y SIVORI, Juan Sebastián (2010): “La inconsistencia de la moral tributaria: El caso de los moralistas evasores”, *Pecunia: Revista de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales* No. 10 (Universidad de León), p. 98.

²⁵ Como dice AFTALIÓN, mucha gente que se horrorizaría al proponerle la comisión de un delito común, encuentra interesante la información respecto de esquemas fiscales evasivos. Sobre esta base es posible identificar, como lo han hecho GIARRIZZO y SIVORI para el caso argentino, un patrón de comportamiento curioso: si bien un nivel alto de cumplimiento de las obligaciones tributarias es indicio de una moral tributaria alta, no necesariamente la conciencia moral del deber de tributar supone un mayor índice de cumplimiento del tributo. AFTALIÓN, Enrique R. (1959): *Derecho Penal Económico*, (Buenos Aires, Editorial Depalma), p. 32, y GIARRIZZO y SIVORI (2010), pp. 98-99.

²⁶ A este respecto, resulta curioso constatar que, contra la creencia generalizada, los gobiernos latinoamericanos dedican al gasto en educación y salud 6,2% más recursos fiscales que otras regiones del mundo en desarrollo. LORA (2008), p. 8.

²⁷ ANZOLA PÉREZ, Oswaldo (1999): “La ley tributaria: su interpretación y los medios legales e ilegales para evitar o reducir sus efectos”, en *Libro Homenaje a José Andrés Octavio*, (Caracas, Ediciones de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario), p. 6.

²⁸ Vid. CASTAÑEDA RODRÍGUEZ, Víctor Mauricio (2017): “La equidad del sistema tributario y su relación con la moral tributaria. Un estudio para América Latina”, *Investigación económica*, Vol. 76, No. 299 (Ciudad de México, UNAM), p. 125.

²⁹ Que en el caso de Guatemala, se dice, ha enfrentado dificultades en la práctica por las profundas desigualdades sociales, amén de otras razones. LORA (2008), pp. 23-24. Ver también ALARCÓN DUQUE, Adolfo Jacobo (2012): “Algunas consideraciones sobre política fiscal en Guatemala”, *Revista Jurídica*, No. 16 (Ciudad de Guatemala, Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Rafael Landívar), p. 95. Disponible en: <https://www.url.edu.gt/publicacionesurl/FileCS.ashx?Id=40761>.

protección del orden económico: la sanción es, así, reacción frente a la violación de la norma tributaria, que pone de manifiesto la preeminencia del valor protegido por la regla fiscal —el orden económico, y la solidaridad social instrumentalizada en la distribución equitativa de las cargas públicas de acuerdo con la ley—, sirve a su protección y exterioriza —por ello— el mandato estatal de obediencia a la norma. Esta respuesta, la pena, tiene siempre lugar a costa del responsable por haber infringido la norma, en este caso, tributaria.³⁰

Las consideraciones previas justifican el análisis *jurídico* del sistema represivo fiscal de Guatemala, a los efectos de determinar su idoneidad racional para asegurar la protección de los valores constitucionales asociados al cumplimiento del ISLR en el sistema tributario guatemalteco, como concreción —ya se ha dicho— de los valores redistributivos y de justicia encarnados en la conformación del Estado como Social y Democrático de Derecho.

Para ello, dividiremos nuestra exposición sucesiva en dos partes. En la primera sección, describiremos las reglas y principios constitucionales básicos que fundamentan el ejercicio del poder sancionador estatal —*ius puniendi*— en Guatemala, y su interacción con los principios fundamentales del orden tributario. Finalmente, en la segunda parte analizaremos la arquitectura legal del sistema represivo fiscal en Guatemala, tanto infraccional³¹ como delictual,³² y describiremos su interacción con el ISLR, de manera de ofrecer algunas alternativas jurídicas de solución a estos problemas.

2. Bases constitucionales del sistema tributario sancionador guatemalteco

Solo las acciones dirigidas racionalmente por la conjunción de voluntad y razón pueden calificarse como *humanas*.³³ De esta manera la libertad, la posibilidad de ejercer la voluntad en el diseño y ejecución del «plan racional de vida»³⁴, se configura como contenido axiológico esencial de todo orden

³⁰ Vid. ROXIN, Claus (1997): *Derecho Penal. Parte general. Tomo I. Fundamentos. La estructura de la teoría del delito*, (Madrid, Editorial Civitas), p. 81; y JAKOBS, Günther (1995): *Derecho Penal. Parte General. Fundamentos y Teoría de la Imputación*, (Madrid, Editorial Marcial Pons), p. 8.

³¹ Regulado principalmente en el Título III del Decreto Nro. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, contentivo del Código Tributario.

³² Regulado en el Capítulo IV del Título X del Decreto Nro. 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, contentivo del Código Penal.

³³ AQUINO, (Santo) Tomás de (2001): *Summa Teológica* (Madrid, Biblioteca de Autores Cristianos), pp. 755-756. Disponible en: <https://www.dominicos.org/media/uploads/recursos/libros/suma/1.pdf>; y KANT, Immanuel (2007): *Fundamentación de la Metafísica de las Costumbres*, (San Juan de Puerto Rico, Edición de Pedro M. Rosario Barbosa), pp. 60-61. Disponible en: https://pmrb.net/books/kantfund/fund_metaf_costumbres_vD.pdf.

³⁴ RAWLS, John (1995): *Teoría de la Justicia*, (Ciudad de México, Fondo de Cultura Económica), pp. 370-377; HEGEL, Georg W. F. (2005): *Enciclopedia de las Ciencias Filosóficas*. § 53. (Madrid, Alianza Editorial), p. 157; y KANT, Immanuel (1873): *Principios Metafísicos del Derecho*, (Madrid, Librería de Victorino Suárez), p. 42. Disponible en: <http://fama2.us.es/fde/ocr/2006/principiosMetafisicosKant.pdf>.

normativo,³⁵ y como fundamento de la responsabilidad.³⁶ En otras palabras, el Derecho es el reino de la libertad realizada a través de la voluntad.³⁷

Sin embargo, la voluntad –aunque libre– *no es absoluta*. Ella no siempre se da a sí misma su ley, sino que a esta le vienen impuestos determinados límites heterónomamente,³⁸ en función de la libertad *en sí*, en su vinculación con la voluntad, y de la relación del individuo con los demás. Estos se resumen, a grandes rasgos, en dos prohibiciones de actuación frente a terceros: (i) ejercer coerción o restricciones a la libertad, que no estén legitimadas por la autodeterminación de la voluntad ajena, en los casos en los que la dignidad humana³⁹ lo permite; y (ii) causar daño.⁴⁰

Bajo estas premisas, la facultad de obrar según la pulsión⁴¹ o el estímulo –y el placer a ellos asociado– que despierta una determinada representación psíquica de un objeto, de manera que determine al sujeto a la acción,⁴² encuentra límites racionales en la capacidad de la conducta, así determinada, de producir interferencias con el ámbito de libertad de los demás,⁴³ y, en consecuencia, en la necesidad de su represión, tanto física como psicológica.⁴⁴ En la medida en la que estas barreras al diseño y concreción del «plan racional de vida» deban definirse heterónomamente,⁴⁵ la dignidad humana demanda el *consentimiento* del individuo cuya libertad resulta, así, coactivamente restringida. Esta idea contribuye, desde luego, a la idea de prevención general positiva: estabilizar la fidelidad al Derecho de

³⁵ HART, Herbert L. A. (1990): “¿Existen los derechos naturales?”, *Estudios Públicos* No. 37, (Santiago, Centro de Estudios Públicos de Chile), p. 46. Disponible en: https://www.cepchile.cl/cep/site/artic/20160303/asocfile/20160303183129/rev37_hart.pdf.

³⁶ Sea como la posibilidad jurídica relativa de realizar una determinada conducta o abstenerse de ella, o servir de garante de la posición jurídica propia o de la de un tercero, dentro de una gama más o menos amplia de posibilidades (responsabilidad-rol); o sea como la conciencia y libertad de los actos individuales que permiten ejercer su *capacidad de elegir*, respecto de su actuar en cualquier situación, en los términos descritos previamente (responsabilidad-capacidad); o sea como el vínculo entre la acción cuya consecuencia es jurídicamente regulada y la persona que debe sufrir, por tal circunstancia, una modificación de su *status* jurídico (responsabilidad-carga). HART, Herbert L. A. (2008): *Punishment and Responsibility. Essays in the Philosophy of Law* (Oxford, Oxford University Press), pp. 211-215; y WEFER H., Carlos E. (2014): “La responsabilidad tributaria”, en *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario*, Tomo I, (Lima, ILADT-IPDT), pp. 567-570.

³⁷ Vid. HEGEL, Georg W. F. (1968): *Filosofía del Derecho*. § 4, (Buenos Aires, Editorial Claridad), p. 47; KANT (2007), p. 53; y WEFER H., Carlos E. (2007): “La tributación como expresión de la eticidad en el pensamiento de G. W. F. Hegel”, *Revista de Derecho Tributario*, No. 114, (Caracas, AVDT), p. 95. Disponible en: https://www.academia.edu/37294122/La_Tributaci%C3%B3n_como_expresi%C3%B3n_de_la_Eticidad_en_el_pensamiento_de_G._W._F._Hegel.

³⁸ KANT (2007), p. 53.

³⁹ KANT (2007), pp. 48, 51-52; y ANDRADE RODRÍGUEZ (2018), p. 42.

⁴⁰ HART (1990), p. 46.

⁴¹ FREUD, Sigmund (1992): “Las pulsiones y sus destinos”, en *Obras Completas*, Vol. 14, (Buenos Aires, Amorrortu editores), p. 115. Disponible en: <http://www.bibliopsi.org/docs/freud/14%20-%20Tomo%20XIV.pdf>.

⁴² Vid. KANT (1873), pp. 43, 45-46.

⁴³ De allí el postulado contractualista según el cual la unión de las voluntades y fuerzas individuales actúa como garantía intercambiable de la libertad de todos, y fundamenta a la sociedad civil. Vid. FEUERBACH, Paul Anselm (Ritter) von (1826): *Lehrbuch des gemeinen in Deutschland gültigen peinlichen Rechts*. § 8 (Giessen. Verlag von Georg Friedrich Heyer), p. 16. Disponible en: <https://bit.ly/2FXj1k3>.

⁴⁴ FEUERBACH (1826), p. 18; y FREUD, Sigmund (1992): “La represión”, en *Obras Completas*, Vol. 14, (Buenos Aires, Amorrortu editores), pp. 141-142. Disponible en: <http://www.bibliopsi.org/docs/freud/14%20-%20Tomo%20XIV.pdf>.

⁴⁵ Como mínimo, por definirse negativamente sobre la base de la libertad ajena.

la población, y predisponer a la ciudadanía a comportarse según las normas consentidas, para formar la conciencia de la que depende, una vez más, la eficacia del Derecho sancionador.⁴⁶

De ello surgen, en nuestra materia, los llamados *axiomas del garantismo penal*, garantías jurídicas para la afirmación de la responsabilidad sancionadora y de la aplicación de la pena y, en consecuencia, condiciones necesarias para sancionar: en su ausencia está prohibido el castigo.⁴⁷ Estos son *principios*, proposiciones fundamentales –y por ello, especialmente importantes– que definen, sistematizan y condicionan todo un sistema de Derecho, en nuestro caso, el ordenamiento sancionador.⁴⁸

Los principios sirven a estos propósitos a través de una serie de funciones. Ellos son, primero, parámetros de corrección del ordenamiento, que le permiten controlar sus propios excesos o configuraciones injustas; segundo, fórmulas de solución de las lagunas normativas, fuera del alcance del cuestionado axioma de la plenitud hermenéutica del Derecho, entendido únicamente como un sistema «cerrado» de reglas; y tercero, mecanismos de justificación de los enunciados normativos que integran, como reglas, el sistema.⁴⁹ En otras palabras, los principios son *mandatos de optimización*, que demandan que un determinado *valor*⁵⁰ se realice «en la mayor medida posible, de acuerdo a las posibilidades fácticas y jurídicas existentes».⁵¹

2.1. Reserva legal y legalidad punitiva.

De entre estos principios, la reserva legal y la legalidad sancionadora ocupan lugar primordial, como es natural en toda forma de Derecho público.⁵² Con ellos, la libertad y la dignidad humanas obtienen una doble protección.⁵³ Primero, en tanto un sistema de represión heterónomamente ejercible frente al acto de terceros que daña, o que constriñe la libertad propia, permite presuponer que los individuos evitarán la pulsión de realizar esas conductas⁵⁴ para evitar el *disgusto*⁵⁵ propio de la pena, ampliando así

⁴⁶ ROXIN (1997), p. 146.

⁴⁷ FERRAJOLI, Luigi (2001): *Derecho y Razón. Teoría del garantismo penal*, (Madrid, Editorial Trotta), pp. 92-93.

⁴⁸ ATIENZA, Manuel y RUIZ MANERO, Juan (1991): “Sobre principios y reglas”, en *Doxa, cuadernos de Filosofía del Derecho*, No. 10, pp. 104-105. Disponible en: <http://hdl.handle.net/10045/10763>.

⁴⁹ WEFER, Carlos E. (2018): *Culpabilidad, infracciones tributarias y delitos fiscales*, (Ciudad de México, Thomson Reuters), p. 118.

⁵⁰ Los valores son inicio y fin del Derecho, toda vez que de ellos deriva, primero, el *ideal* del Derecho, que como tal condiciona la elección de medios para su realización; y segundo, el criterio de valoración de las soluciones de un determinado sistema jurídico, como ya se ha dicho en el texto principal. Dicho de otro modo, los principios son la expresión *deontica* –bajo la forma performativa de un mandato– de los valores. Vid. WEFER (2018), pp. 128-129.

⁵¹ ALEXY, Robert (2011): “Los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, No. 91 (Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales), pp. 11-29. Disponible en: <https://recyt.fecyt.es/index.php/REDCons/article/view/40010/22639>.

⁵² MOLES CAUBET, Antonio (1991): “Lecciones de Derecho Administrativo, parte general”, *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Políticas*, No. 82 (Caracas, Universidad Central de Venezuela), p. 51. Disponible en: http://www.ulpiano.org.ve/revistas/bases/artic/texto/RDUCV/82/rucv_1991_82_47-115.pdf.

⁵³ ROXIN (1997), p. 137; y FERRAJOLI (2001), p. 363.

⁵⁴ Dice FREUD: “...la cultura debe ser protegida contra los individuos, y sus normas, instituciones y mandamientos cumplen esa tarea; no sólo persiguen el fin de establecer cierta distribución de los bienes, sino el de conservarlos”. FREUD, Sigmund (1992): “El porvenir de una ilusión”, en *Obras Completas*, Vol. 13 (Buenos Aires, Amorrortu editores), p. 6. Disponible en: <http://www.bibliopsi.org/docs/freud/21%20-%20Tomo%20XXI.pdf>.

⁵⁵ KANT (1773), pp. 42-43; FREUD, Sigmund (1992): “Tótem y Tabú”, en *Obras Completas*, Vol. 13 (Buenos Aires, Amorrortu editores), p. 41. Disponible en: <http://www.bibliopsi.org/docs/freud/13%20-%20Tomo%20XIII.pdf>

el ámbito de protección individual de la libertad,⁵⁶ protegiendo los valores fundamentales de la sociedad⁵⁷ y confiriendo, por esa vía, cierto grado de seguridad –jurídica, en tanto proveniente del Derecho–⁵⁸ a los individuos respecto de la posible amenaza exterior a dichos valores. Es posible afirmar que la reserva legal y la legalidad sancionadora ofrecen protección *con* el Derecho sancionador. Además, de esta manera el Derecho sancionador protege en la medida en la que permite conservar –reafirmar, incluso– el discernimiento de lo que es correcto y lo que no lo es, lo que es legítimo, y lo que es injusto.⁵⁹

En segundo lugar, la reserva legal y la legalidad sancionadora protegen al individuo *del* Derecho sancionador, en la medida en la que la represión heterónoma solo puede darse en condiciones respetuosas de la libertad y la dignidad del transgresor, esto es, solo a través de la habilitación previa, cierta, estricta y escrita contenida en la ley, expresión de la voluntad general empeñada en la tutela de los derechos fundamentales: fuera de este limitado ámbito está prohibido castigar.⁶⁰ Es por ello que se ha dicho, con acierto, que el Derecho sancionador estructurado sobre la base de estos principios constituye la *Charta Magna* del delincuente, garantía de libertad para todos.⁶¹

Así, es posible afirmar apodícticamente que, en la formulación principista del Estado democrático de derecho, no puede haber ni pena sin ilícito –*nulla poena sine crimine*– ni ilícito sin ley –*nullum crimen sine lege*.⁶² De acuerdo con la estructura lógica del apotegma, el poder punitivo requiere de la ley como condición necesaria para su ejercicio: la pena existirá solo como consecuencia del ilícito, y será una medida retributiva, *post delictum*,⁶³ que solo castiga por lo que se ha hecho y no por lo que se es, o por lo que se aparenta ser, o por cualquier otra causa.⁶⁴ En otras palabras, para la existencia de un ilícito y la aplicabilidad de una pena es condición necesaria la tipificación del primero y la prescripción de la segunda por la ley penal.⁶⁵

El principio se configura, entonces, como una auténtica regla de «reconocimiento» en el sentido que al término da HART,⁶⁶ porque especifica las condiciones y características que permiten identificar a una regla como parte del ordenamiento sancionador:⁶⁷ solo será ley penal aquella que denote previa y

⁵⁶ FREUD (1992), p. 19; y ELHART, Raúl: *La pena según Sigmund Freud. Análisis y consideraciones*, p. 2. Disponible en: <http://www.pensamientopenal.com.ar/system/files/2017/06/doctrina45426.pdf>.

⁵⁷ Dice FREUD: “...la cultura debe ser protegida contra los individuos, y sus normas, instituciones y mandamientos cumplen esa tarea; no sólo persiguen el fin de establecer cierta distribución de los bienes, sino el de conservarlos”. FREUD, Sigmund (1992), p. 6. Ver también WEFER H., Carlos E. (2010): *Garantismo y Derecho Penal Tributario en Venezuela*, (Carcas, Editorial Globe), pp. 313-314.

⁵⁸ Vid. MARTÍNEZ ROLDÁN, Luis y FERNÁNDEZ SUÁREZ, Jesús (1999): *Curso de Teoría del Derecho*, (Barcelona, Ariel), p. 202.

⁵⁹ FREUD (1992), pp. 39-40; y ELHART, p. 5.

⁶⁰ FERRAJOLI concibe al derecho penal como “instrumento de tutela de los derechos fundamentales, definiendo éstos normativamente los ámbitos y límites de aquél en cuanto bienes que no está justificado lesionar ni con los delitos ni con los castigos”. FERRAJOLI (2001), p. 335.

⁶¹ JIMÉNEZ DE ASÚA, Luis (1997): *La ley y el delito*, (Buenos Aires, Abeledo Perrot), pp. 92-93. Basado en las ideas de VON LISZT, crítica el uso del término. ROXIN (1997), p. 138, en nota al pie.

⁶² FEUERBACH (1826) §20, p. 23; y JAKOBS, Günther (1995): *Derecho Penal. Parte General. Fundamentos y teoría de la imputación*, (Madrid, Editorial Marcial Pons), p. 79.

⁶³ FERRAJOLI (2001), p. 368.

⁶⁴ FERRAJOLI (2001), p. 369. Sobre el Derecho Sancionador «de acto», ver sección 2.2.2.

⁶⁵ FERRAJOLI (2001), p. 371.

⁶⁶ HART, Herbert L. A. (1998): *El Concepto de Derecho*, (Buenos Aires, Abeledo-Perrot), pp. 117-118.

⁶⁷ FERRAJOLI (2001), p. 374.

taxativamente las figuras de ilícito y de pena,⁶⁸ emanada del legislador —«mera» legalidad, o reserva legal punitiva— y construida sobre la base de términos de extensión determinada en la definición de las figuras ilícitas, para que sea posible su aplicación en el lenguaje judicial como predicados «verdaderos» de los hechos procesalmente comprobados: legalidad punitiva «estricta», de acuerdo con la cual la pena solo es aplicable con base en la ley.⁶⁹

Así, la reserva legal punitiva, expresada en la proposición *nullum crimen, nulla pœna sine lege*, requiere desdoblarse en varias acepciones, o puntos de vista desde los cuales quedan debidamente delimitado el ámbito material de aplicación del Derecho sancionador (se protege al ciudadano *con* el Derecho sancionador) y, al tiempo, resultan salvaguardadas las garantías ciudadanas frente al potencial abuso del Estado (se protege al ciudadano *del* Derecho sancionador). Estas condiciones se resumen —sumariamente— en el carácter *previo, cierto, estricto y escrito* de la ley penal.⁷⁰

La ley penal debe ser *previa* a los hechos que pretenden ser juzgados bajo su imperio: así, la ley es *advertencia*,⁷¹ criterio de discernimiento llamado a influir sobre el ejercicio de la libertad individual, desestimulando así el diseño y ejecución del «plan racional de vida» potencialmente dañino de terceros, y, en esa forma, fórmula de *prevención* de la comisión del acto ilícito y justificación de la *retribución* posterior, dada la *reprochabilidad* de la que se reviste la conducta en razón de su tipificación.

De ello deriva la exigencia de la *lex scripta*: solo en la medida en la que la norma sancionadora ha sido emitida según el procedimiento de producción normativa previsto en el ordenamiento, podrá esta *advertir eficazmente* a sus destinatarios, proscribiéndose así la posibilidad de castigar consuetudinariamente.⁷² Máxime cuando, como se ha dicho precedentemente, las limitaciones a la libertad ciudadana en el diseño y concreción del «plan racional de vida» suponen, en resguardo de la dignidad humana, el *consentimiento* de los gobernados: así como en el Derecho tributario no hay tributación sin representación —*no taxation without representation*—, en el Derecho sancionador tampoco: al no haber ilícito sin ley, y no haber ley —en el Estado Democrático de Derecho— sin representación, entonces *no hay ilícito sin representación*.⁷³

Simultáneamente, la ley penal debe ser *estricta*: la conducta punible es solo aquella detalladamente descrita en la ley penal, de modo que la actividad jurisdiccional permita —y se limite— a la verificación de la verdad o falsedad fáctica del enunciado normativo. Esta garantía se desdobra en un triple sentido. Por una parte, combinando esta salvaguarda con la de *lege pravia*, la ley penal es solo aplicable a los hechos precisamente descritos como ilícitos por ella luego de su entrada en vigor; esto es, la prohibición de retroactividad *contra reo* y, consecuentemente, la *ultractividad* de la ley penal que *deja de castigar*, sea en todo o en parte, como exigencia irrenunciable del Estado de Derecho.⁷⁴ En segundo lugar, no puede haber una descripción «abierta», genérica, que no permita la identificación plena de

⁶⁸ FERRAJOLI (2001), pp. 377-378.

⁶⁹ FERRAJOLI (2001), p. 378.

⁷⁰ JAKOBS (1995), p. 88.

⁷¹ ROXIN (1997), p. 137.

⁷² ROXIN (1997), pp. 140, 159-160; y JAKOBS (1995), pp. 88-89, 108-109.

⁷³ ROXIN (1997), p. 145; y WEFPE (2010), p. 246. JAKOBS fundamenta solo parcialmente al *nullum crimen et nulla pœna sine lege* en el principio democrático, dejando a salvo el problema de la retroactividad *pro reo*, la medida de la pena o la prohibición de leyes indeterminadas, en un sentido que, antes que contradecir, precisa lo dicho en el texto principal JAKOBS (1995), p. 80.

⁷⁴ FERRAJOLI (2001), pp. 381-382; ROXIN (1997), p. 161; y JAKOBS (1995), pp. 111-112, 124-126.

los hechos sancionables a partir de la descripción normativa,⁷⁵ lo que proscribió al reenvío indeterminado y a la integración analógica –o prohibición de generalización– del Derecho sancionador.⁷⁶ Por último, el carácter estricto de la ley penal presupone todas las demás garantías, tanto las materiales de materialidad de la acción, lesividad del resultado y culpabilidad, como las procesales de presunción de inocencia, carga de la prueba y derecho a la defensa, a falta de las cuales no puede quedar satisfecho.⁷⁷ Como resulta ya evidente, todos estos sentidos del principio reconducen a la idea de *certeza*⁷⁸ como corolario de la seguridad jurídica en el Derecho sancionador, en forma sustancialmente similar a la de nuestra disciplina: así como no hay *tributum sine lege*, no hay, entonces, ilícito ni pena sin *lege certa*.⁷⁹

Todas estas premisas fundan al Derecho sancionador guatemalteco, tanto general como especial *en lo tributario*, como mandatos de optimización del sistema represivo. Así lo consagra la Constitución Política, al declarar atípicas a las conductas que no hayan sido tipificadas y penadas previamente a su realización por la ley,⁸⁰ con independencia del sector del ordenamiento encargado de la regulación de los bienes jurídicos así protegidos,⁸¹ y la retroactividad de la regulación sancionadora más benigna al infractor.⁸² Otro tanto predica el Código Penal, cuando establece discriminadamente las distintas acepciones del principio: *lex pravia et scripta*, en términos idénticos a los constitucionales;⁸³ y de *lex stricta et certa*, a través de la prohibición de integración analógica en la interpretación y aplicación de la ley penal.⁸⁴ También el Código Procesal Penal consagra expresamente la *lex pravia et scripta*, prohibiendo el inicio del proceso y la imposición de penas que no hubieren sido establecidas con anterioridad.⁸⁵

Por su parte, el Código Tributario consagra la reserva legal punitiva para infracciones y sanciones, incluyendo recargos y multas,⁸⁶ los procedimientos administrativos y jurisdiccionales sancionadores tributarios⁸⁷ y la extinción de la acción penal y de la ejecución de la pena, respecto de las infracciones tributarias,⁸⁸ además de la prohibición de analogía para el establecimiento de infracciones y sanciones tributarias –*lex stricta et certa*–⁸⁹ y de la garantía de *lex pravia* a través de la regla de retroactividad *pro reo*.⁹⁰ No obstante, el Código Tributario condiciona la operatividad práctica de la retroactividad *pro reo* a la ausencia de *cosa juzgada formal*, administrativa o judicial, respecto del caso. En nuestra opinión ello es *inconstitucional*, pues contradice, por limitativo, el carácter absoluto del mandato de la Constitución⁹¹

⁷⁵ JAKOBS (1995), p. 95.

⁷⁶ JAKOBS (1995), p. 100.

⁷⁷ FERRAJOLI (2001), p. 380.

⁷⁸ ROXIN (1997), p. 138; y JAKOBS (1995), pp. 81-82.

⁷⁹ WEFER (2010), pp. 244-245.

⁸⁰ Artículo 17, Constitución Política de Guatemala.

⁸¹ Lo que, evidentemente, incluye a la tributación como objeto fundamental de protección del Derecho sancionador económico. Así lo confirma el artículo 239, inciso f) de la Constitución, que somete a la reserva de ley dictada por el Congreso la tipificación de las infracciones y sanciones tributarias.

⁸² GUATEMALA, Constitución Política, artículo 15.

⁸³ GUATEMALA, Código Penal, artículos 1 y 2.

⁸⁴ GUATEMALA, Código Penal, artículo 7.

⁸⁵ GUATEMALA, Código Procesal Penal, artículos 1 y 2.

⁸⁶ GUATEMALA, Código Tributario, artículo 3.4.

⁸⁷ GUATEMALA, Código Tributario, artículo 3.5.

⁸⁸ GUATEMALA, Código Tributario, artículo 3.7.

⁸⁹ GUATEMALA, Código Tributario, artículo 5.

⁹⁰ GUATEMALA, Código Tributario, artículos 7.3 y 66.

⁹¹ GUATEMALA, Constitución Política, artículo 15.

al respecto: cuando cualquier ley posterior al hecho castigado –incluso si ha sido derogada– sea más beneficiosa para el infractor, ésta deberá aplicarse *totalmente y sin condiciones* al castigo del hecho.⁹²

2.2. Proporcionalidad.

Como ya se ha dicho,⁹³ los principios son *mandatos de optimización*, que demandan que un determinado *valor*⁹⁴ se realice «en la mayor medida posible, de acuerdo a las posibilidades fácticas y jurídicas existentes».⁹⁵ Esa estimación de la medida de *realización plausible* del valor, en el contexto de la concreción práctica del Derecho,⁹⁶ es la esencia del concepto de proporcionalidad, que está conformado por tres subprincipios: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto. De un lado, los principios de idoneidad y necesidad responden a la necesaria estimación de las posibilidades fácticas de realización de una determinada acción, en términos asimilables a los del óptimo de Pareto.⁹⁷ Del otro, la proporcionalidad *stricto sensu* atiende a las posibilidades jurídicas de concreción de los valores en la mayor medida posible.⁹⁸

El subprincipio de idoneidad se refiere a la *racionalidad teleológica*, o lo que es lo mismo, a la relación entre los fines perseguidos por el sistema y los medios ordenados para su consecución, excluyéndose *a fortiori* el empleo de aquellos mecanismos que obstruyan, o que alcancen en menor medida, la realización de estos objetivos. Por su parte, el subprincipio de necesidad representa a la *racionalidad axiológica*: la relación entre los fines perseguidos, los medios utilizados y los *valores* que, en estas circunstancias, ven comprometida su concreción práctica. Ello demanda del mecanismo para la regulación de una situación jurídica que se logre el principio que inspira a la norma en la mayor medida posible, con *la menor afectación posible* de otros valores fundamentales. Así, entre dos medios igualmente idóneos para lograr la realización del valor expresado deónticamente en un principio P₁, se debe elegir aquél que sea menos lesivo frente a otro principio P₂, que también forma parte del ordenamiento, en

⁹² En el único caso del que tenemos conocimiento en el que la Corte de Constitucionalidad haya tratado judicialmente el tema, esta no entró al conocimiento de la inconstitucionalidad que aquí se alega, sobre la base de defectos formales de la impugnación. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala de 27 de enero de 2015, (Wapa, S. A., en acción de inconstitucionalidad contra el artículo 66 del Código Tributario, Expediente 4346-2013). Disponible en: <http://143.208.58.124/Sentencias/830007.4346-2013.pdf>. Entendemos que, a nivel de tesis de grado, existe pronunciamiento en Guatemala en un sentido similar al del texto principal. Vid. AMADO PELLECCER, Claudia María (1999): *Análisis crítico de la inconstitucionalidad del Artículo 66 del Código Tributario. Implicaciones de la irretroactividad en el tratamiento de figuras contravencionales del derecho penal común y el derecho tributario administrativo-sancionador*, (Ciudad de Guatemala, Universidad Francisco Marroquín), pp.49.

⁹³ Ver Sección 2.

⁹⁴ Los valores son inicio y fin del Derecho, toda vez que de ellos deriva, primero, el *ideal* del Derecho, que como tal condiciona la elección de medios para su realización; y segundo, el criterio de valoración de las soluciones de un determinado sistema jurídico, como ya se ha dicho en el texto principal. Dicho de otro modo, los principios son la expresión *deóntica* –bajo la forma performativa de un mandato– de los valores. Vid. WEFER (2018), pp. 128-129.

⁹⁵ ALEXY, Robert (2001): “Los derechos fundamentales y el principio de proporcionalidad”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, No. 91 (Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales), pp. 11-29. Disponible en: <https://recyt.fecyt.es/index.php/REDCons/article/view/40010/22639>.

⁹⁶ ALEXY, Robert (2001): *Teoría de los Derechos Fundamentales*, (Madrid, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales. Madrid), p. 138.

⁹⁷ En términos generales, una situación dada es óptima en el sentido de PARETO si, en ella, no es posible mejorar la situación de uno de los intervinientes sin desmejorar la del otro. Vid. STIGLITZ, Joseph E. (2003): *Economía del Sector Público*, (Barcelona, Antoni Bosch Editor), p. 69.

⁹⁸ ALEXY (2001): *Derechos...* p. 13.

condiciones ideales, si existe un medio que intervenga en menor medida y que sea igualmente idóneo, será posible realizar una posición sin tener que perjudicar a la otra⁹⁹

Aunado a estas dos primeras manifestaciones del juicio de racionalidad, a las que es posible calificar como de índole fáctica, la *ponderación* introduce el criterio de distinción *jurídica* de las posibilidades racionales de actuación en los casos en los que los principios P₁ y P₂, coincidentes en la regulación de una determinada situación fáctica, se contradicen entre sí. En este caso, la ponderación supone una relación de *proporcionalidad inversa* entre la afectación de un valor y la satisfacción del otro, de modo que cuanto mayor es el grado de insatisfacción de P₁, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción de P₂.¹⁰⁰ En consecuencia, la elección de cuál es la solución predominante, «de acuerdo a las posibilidades fácticas y jurídicas existentes», pasa por la fundamentación racional del proceso psíquico que conduce a la determinación del enunciado de preferencia; esto es, a las distintas formas de argumentación jurídica, lo que es perfectamente controlable racionalmente y sirve, además, como base para la motivación de la sentencia, en tanto discurso racional práctico.¹⁰¹

Sobre esta base, es posible predicar la relación necesaria¹⁰² entre el conjunto de valores que fundamentan axiológicamente al Derecho, cuya protección está encomendada al Derecho Sancionador, y el parámetro de medida de la *realización plausible* de estos valores, teniendo presente el carácter, también fundamental, de los derechos de la persona que ha dirigido concreta y contingentemente su «plan racional de vida» hacia el ejercicio injusto de la coerción o restricciones a la libertad de terceros, o a causar daño.¹⁰³

2.2.1. Primer subprincipio: idoneidad. *Nullum crimen sine iniuria*. Lesividad y protección exclusiva de bienes jurídicos.

La *racionalidad teleológica* del Derecho Sancionador –esto es, su idoneidad– viene dada por el *fin* de la pena, concepto fundamental de la disciplina.¹⁰⁴ La pena, consecuencia lógica del delito, es acción que repele un ataque a la causa de la acción perturbadora del bien jurídico. Se dirige contra el infractor, al

⁹⁹ Vid. ALEXY (2001): *Derechos...* pp. 13-14; ALEXY (2001): *Teoría...* pp. 240-245; ZACCARIA, Giuseppe (2004): *Razón jurídica e interpretación*, (Madrid, Thomson-Civitas), pp. 39-40; ROMERO-MUCI, Humberto (2005): *La racionalidad del sistema de corrección monetaria fiscal*, (Carcas, Editorial Jurídica Venezolana), pp. 40-44; ROMERO-MUCI, Humberto (2005): *Lo racional y lo irracional de los intereses moratorios en el Código Orgánico Tributario*, (Carcas, AVDT), pp. 5-7; WEFPE H., Carlos E. (2005): “La racionalidad de la armonización tributaria”, *Revista de Derecho Tributario*, No. 108 (Carcas, AVDT), pp. 10-12, 29-30. Disponible en: <https://weffe.net/weffe/index.php/component/k2/item/373-la-racionalidad-de-la-armonizacion-tributaria-revista-de-derecho-tributario-n-108-asociacion-venezolana-de-derecho-tributario-2005>; y WEFPE H., Carlos E. (2001): “Armonización, sistema tributario e ilícitos tributarios”, en *X Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario*, Tomo II, (Carcas, AVDT), pp. 373-374. Disponible en: <https://weffe.net/weffe/index.php/component/k2/item/423-armonizacion-sistema-tributario-e-ilicitos-tributarios>.

¹⁰⁰ ALEXY (2001): *Teoría...* pp. 157, 161; ALEXY (2001): *Derechos...* p. 15; y WEFPE (2018), p. 124.

¹⁰¹ GUASTINI, Riccardo (1999): *Distinguiendo. Ensayos de Teoría y Metateoría del Derecho* (Barcelona, Gedisa Editorial), p. 167; y WEFPE (2018), pp. 125-126.

¹⁰² ALEXY (2001): *Derechos...* pp. 28-29.

¹⁰³ Ver Sección 2.1.

¹⁰⁴ Al punto que ella le da nombre a la disciplina y determina, con su presencia o ausencia, la pertenencia de una determinada regulación al ámbito de esta rama jurídica. WEFPE H., Carlos E. (2016): “Inflación y Derecho Penal Tributario. Las sanciones tributarias como obligaciones ‘de valor’”, *Revista de Derecho Tributario* No. 150 (Carcas, AVDT), p. 72. Disponible en: <https://weffe.net/weffe/index.php/component/k2/item/409-inflacion-y-derecho-penal-tributario-las-sanciones-tributarias-como-obligaciones-de-valor>.

dañar o destruir los bienes jurídicos de que aquél es titular. Así, la pena es protección de bienes jurídicos instrumentada a través del daño a bienes jurídicos,¹⁰⁵ que para ser idónea debe ser “una reacción adecuada que tiende a restablecer ese equilibrio lesionado, a la afirmación del orden que ha sido transgredido, desequilibrio o desorden que materializa el daño social que produce el delito”.¹⁰⁶

En este contexto, la proporcionalidad –bajo la forma de la idoneidad– responde a la pregunta: ¿puede protegerse al bien jurídico *sin acudir* al Derecho Sancionador? La respuesta define al principio de *lesividad*, o de ofensividad del acto¹⁰⁷. La pena, la respuesta por excelencia del Derecho Sancionador, es solo idónea como respuesta a la conducta que menoscaba el bien jurídico. Como inescindible consecuencia, de ello se sigue que no es necesaria la pena sin que haya previamente una lesión de entidad apreciable al bien jurídico: *nullum crimen sine iniuria*. Dicho claramente, las prohibiciones sancionadoras solo tienen sentido –esto es, son idóneas– en la medida en la que se destinan a las acciones reprobables por representar los más graves costos individuales y sociales, en función de sus efectos lesivos para terceros. *A contrario*, se sigue que el Derecho Sancionador no es idóneo cuando no hay tal lesividad, aun y cuando la conducta en cuestión pueda calificarse como «mala»:¹⁰⁸ toda actitud o comportamiento no lesivo para terceros es *inocuo*, irrelevante para el Derecho Sancionador.¹⁰⁹ Dicho en otras palabras: para ser idóneo, el Derecho Sancionador *solo debe proteger bienes jurídicos*. E incluso, no todos los bienes jurídicos ameritan la protección del Derecho Sancionador, sino que solo serán tutelados aquellos bienes jurídicos cuya guarda sea *necesaria*, como veremos,¹¹⁰ para resguardar la convivencia.¹¹¹

La tarea de identificación de estos bienes jurídicos¹¹² parte, en primer lugar, de la Constitución. El texto expresa y regula el esquema de valores que sirve de base fundamental a una sociedad; los valores, ya se ha dicho en otra ocasión, son sinónimo de *lo bueno*.¹¹³ Así, fácil es deducir que la protección sancionadora se extenderá a los valores que, como tales, han sido positivizados a través de la Carta.¹¹⁴ Ello no es suficiente, sin embargo, para calificar a un determinado «bien» como «jurídico», en el sentido del Derecho Sancionador: para ello, es necesaria primero una toma de postura respecto de problemas esenciales al orden social. En el Estado Social y Democrático de Derecho, forma política que por decisión fundamental se ha dado Guatemala,¹¹⁵ la primacía la tiene la protección de la persona humana y su dignidad,¹¹⁶ “*como sujeto y fin del orden social*”.¹¹⁷ Consecuencialmente, ello determina que los valores que *prima facie* deben gozar de la protección del Derecho Sancionador son los bienes individuales, los

¹⁰⁵ WEFTE (2016), p. 72; y VON LISZT (1994), p. 77.

¹⁰⁶ ARTEAGA SÁNCHEZ, Alberto (2009): *Derecho Penal Venezolano*, (Caracas, Ediciones Liber), pp. 567, 569.

¹⁰⁷ FERRAJOLI (2001), p. 93.

¹⁰⁸ FERRAJOLI (2001), p. 473.

¹⁰⁹ FERRAJOLI (2001), pp. 464-465.

¹¹⁰ Ver Sección 2.2.2.

¹¹¹ MIR PUIG, Santiago (1994): *El Derecho Penal en el Estado Social y Democrático de Derecho*, (Barcelona, Editorial Ariel), p. 159; y GONZÁLEZ CAUHAPÉ-CAZAUX, Eduardo (2003): *Apuntes de Derecho Penal Guatemalteco*, (Guatemala, Fundación Myrna Mack), p. 19. Disponible en: http://www.myrnamack.org.gt/images/publicaciones_fm/ Apuntes%20de%20Derecho%20Penal.pdf.

¹¹² MIR PUIG (1994), p. 163; ROXIN (1997), pp. 56-58.

¹¹³ WEFTE (2018), p. 119; y ALEXI (2001): *Teoría...* pp. 140-141.

¹¹⁴ Vid. FERRAJOLI (2001), p. 472.

¹¹⁵ Ver Sección 1.

¹¹⁶ GUATEMALA, Constitución Política, artículos 1 y 4.

¹¹⁷ GUATEMALA, Constitución Política, Preámbulo.

que afectan en mayor medida y más directamente a los individuos.¹¹⁸ Así, dado que el Derecho Sancionador está a la orden del individuo *y no al revés*, los intereses colectivos interesan al Derecho Sancionador en la medida en la que interfieren con el «plan racional de vida» individual, siempre desde la perspectiva de la *lesividad* de la conducta que, como criterio rector, informa la noción de *idoneidad* – y por esta vía, la de proporcionalidad– en el Derecho Sancionador.¹¹⁹

2.2.2. Segundo subprincipio: necesidad. *Nullum crimen sine necessitate*. Subsidiariedad, mínima intervención. Materialidad de la acción, o Derecho Sancionador «de acto».

Una vez determinado *qué* se debe castigar –como se ha visto, función del subprincipio de idoneidad–, la necesidad resuelve la cuestión del *cómo* castigar, tomando en consideración la relación entre los fines perseguidos –la protección de bienes jurídicos–, los medios utilizados –la pena– y los restantes valores en juego, en especial, la libertad y la dignidad del infractor.¹²⁰ En otras palabras, ¿de qué manera castigar afectando *lo menos posible* los demás valores en juego? De ello se sigue, como condición, el examen de *racionalidad axiológica*, o en otras palabras, del subprincipio de *necesidad*, una de las partes en la que se descompone el «mandato de optimización» de la proporcionalidad.¹²¹

El subprincipio de necesidad se manifiesta en el Derecho Sancionador de varias maneras, complementarias entre sí. En primer lugar, desde el punto de vista material axiológico la pena es necesariamente subsidiaria, el *último recurso* a utilizarse cuando ninguna otra medida jurídica¹²² está en capacidad de ofrecer una respuesta eficiente al daño que supone el hecho ilícito. Por esencia, la intervención sancionadora “*supone una intromisión del Estado en la esfera de libertad del ciudadano, que solo resulta tolerable cuando es estrictamente necesaria –inevitable– para la protección del mismo ciudadano*”,¹²³ de modo que –al mismo tiempo– se proteja al ciudadano *con y del* Derecho Sancionador, en el sentido anotado previamente.¹²⁴

¹¹⁸ MIR PUIG (1994), p. 164.

¹¹⁹ Sin embargo, esta es una tarea llena de problemas. En opinión de FERRAJOLI, la tarea de definir del bien jurídico en sentido positivo –esto es, prefiguradora del «qué castigar»– supone, o bien un carácter *expansivo* contradictorio con la idea de subsidiariedad expuesta en el texto principal, o bien excesiva *estrechez*, por su fuerte contenido individualista. En el caso de estas últimas resalta una consecuencia: lo restringido de su concepción de bien jurídico compromete la posibilidad de justificar racionalmente el bien jurídico que es objeto de protección por el delito de *defraudación tributaria*, entre otros ejemplos. Vid. FERRAJOLI (2001), p. 471.

¹²⁰ Así lo hemos afirmado en una ocasión previa: “*Todo ser humano –incluso aquel de quien es predicable la condición de infractor según la norma primaria de Kelsen– tiene derecho a que se considere su estatus jurídico en función del ejercicio de su proyecto de vida, de su capacidad de elegir y con referencia al bien-en-común que justifica axiológicamente a las regulaciones jurídicas. Estos conceptos –lejos de ser contradictorios– son complementarios, dado que la realización del bien común depende directamente del respeto del bienestar individual de cada uno de los integrantes de la comunidad, lo que también incluye necesariamente –como se ha dicho– al sujeto a quien se dirige la conminación de la norma primaria, en los términos previamente expuestos*”. WEFER (2018), p. 154.

¹²¹ Vid. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala de 7 de junio de 2013 (Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, en acción de inconstitucionalidad contra varios artículos de las Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, Expediente 1898-2012), p. 4. Disponible en: <http://143.208.58.124/Sentencias/822861.1898-2012.pdf>.

¹²² Por naturaleza menos invasiva, pues la pena encarna el poder de la fuerza estatal ejercida sobre el individuo.

¹²³ MIR PUIG (1994), p. 151.

¹²⁴ Ver Sección 2.1.

Esta idea es la que, tradicionalmente, se identifica como principio de *subsidiariedad*, o de *mínima intervención*, del Derecho Sancionador. En efecto, considerando que este constituye la medida más radical de defensa de los valores esenciales a la convivencia social, que como tales son base axiológica del ordenamiento, e incluso del poder que para su protección se ejerce.¹²⁵ Esa protección debe desplegarse únicamente en casos extremos, cuando *ya no queda otra salida posible*, en una forma solo justificable en tanto que, como se ha dicho, el Derecho Sancionador se dirija –cualitativamente– a la protección exclusiva de bienes jurídicos, y en la medida en la que –cuantitativamente– la respuesta (pena) corresponda racionalmente con la agresión sufrida por aquellos, en proporción con la medida de la responsabilidad personal de quien ha cometido el hecho.¹²⁶ Así, la proporcionalidad –entendida como necesidad– supone la ponderación de bienes “*en el sentido de una prohibición de exceso: los daños y peligros que parten del autor deben soportarse, a pesar del interés preventivo en evitarlos, cuando son menores que la pérdida de libertad que conllevaría la medida para el implicado*”.¹²⁷

Ya lo decía la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789: la ley “*sólo debe establecer penas estricta y evidentemente necesarias*”¹²⁸. La intervención que supone el Derecho Sancionador en la esfera individual solo se justifica en la medida en la que, como se ha dicho, este se dirija exclusivamente a la protección de bienes jurídicos. Es en el tipo de *protección* que se brinda a esos bienes –la pena– y no en la esencia de estos bienes (por ejemplo, el orden económico y la función de determinación y recaudación en el Derecho Tributario) que se halla la esencia del Derecho Sancionador, y en consecuencia el forzoso carácter complementario, secundario, subsidiario, de este.¹²⁹

En este sentido, para que pueda predicarse de la pena su carácter «estricto» y «evidentemente necesario», es preciso que esta sea consecuencia de una *conducta* vinculada causalmente –esto es, imputable– a la pauta de *lesividad*, comentada previamente.¹³⁰ Los ilícitos, como presupuesto de la sanción, no pueden estar referidos al fuero interno: solo aquella conducta empíricamente observable –y en consecuencia, susceptible de descripción por la ley penal– es apta para fundar el reproche sancionador.¹³¹ En otras palabras, la pena debe constituir una respuesta *frente a un acto* y no *frente a una persona*, en tanto que es la conducta –y no la persona en sí, por su dignidad inherente–¹³² la que es capaz de producir el daño al bien jurídico que es relevante al Derecho Sancionador para determinar su proporcionalidad, en el sentido expresado.

Así definido, el Derecho Sancionador definido conforme al principio de proporcionalidad es «de acto», y no «de autor». No es la personalidad del infractor la relevante a los fines de la protección exclusiva, idónea y necesaria –en una palabra, proporcional– de bienes jurídicos: nadie, por el solo hecho de ser,

¹²⁵ El *ius puniendi*. Ver Sección 2.1.

¹²⁶ Cfr. MIR PUIG (1994), p. 167; y FERRAJOLI (2001), p. 465.

¹²⁷ ROXIN (1997), p. 106.

¹²⁸ DECLARACIÓN DE LOS DERECHOS DEL HOMBRE Y DEL CIUDADANO (1789), artículo 8. Disponible en: https://www.conseil-constitutionnel.fr/sites/default/files/as/root/bank_mm/espagnol/es_ddhc.pdf.

¹²⁹ DE RIVACOPA, Manuel (1994): “Franz von Liszt y el ‘Programa de Marburgo’”, en VON LISZT, Franz, *La idea del fin en el Derecho Penal* (Ciudad de México, Universidad Nacional Autónoma de México – Universidad de Valparaíso de Chile), p. 46.

¹³⁰ Ver Sección 2.1.1.

¹³¹ FERRAJOLI (2001), p. 480.

¹³² KANT (2007), pp. 48, 51-52.

lesiona o pone en peligro concreto a bienes jurídicos.¹³³ Una concepción tal instrumentaliza al individuo, y por tanto es contradictoria con la dignidad que le es inherente y, por supuesto, con la racionalidad de un Derecho Sancionador garantista.¹³⁴ Por ello se ha dicho, con acierto, que el principio de materialidad de la acción es el corazón del garantismo sancionador, y que da valor político y consistencia lógica y jurídica a gran parte de las demás garantías.¹³⁵

2.2.3. Tercer subprincipio: proporcionalidad *stricto sensu*. Razonabilidad de la pena.

En tercer lugar –y en sentido estricto– la proporcionalidad supone el juicio de ponderación. Esta apreciación se basa en el balance entre las alternativas racionales de ejercicio del *ius puniendi*, para que, por una parte, se evite el ejercicio del poder punitivo cuando los daños a bienes jurídicos derivados de su uso (en específico, los del infractor) exceden los beneficios emanados de la protección de los bienes jurídico-sancionadores. Esta forma de proporcionalidad¹³⁶ es a la que nos hemos referido previamente, bajo las formas de lesividad¹³⁷ y mínima intervención¹³⁸ respectivamente. Por su parte, la proporcionalidad también implica la relación de correspondencia entre la magnitud del daño infligido al bien jurídico por el autor y la sanción que este recibe, tomando en cuenta todas las circunstancias fácticas –objeto de los juicios de idoneidad y necesidad– y jurídicas, resumidas en las necesidades de prevención, tanto general como especial, y la culpabilidad. Así, es criterio base para la determinación de la pena que esta debe ser proporcional a la gravedad del hecho cometido.¹³⁹

Esta relación de congruencia entre entidad de la infracción y la de la sanción debe establecerse con base en dos parámetros esenciales.¹⁴⁰ El primero es la «nocividad social» del hecho, sobre la se estructuran las finalidades *preventivas* de la pena, tanto general como especial:¹⁴¹ es necesario que la pena *disuada*, tanto al infractor como a terceros, de replicar el hecho punible, y que –además– afirme la vigencia de la norma.¹⁴² El segundo, como ya se ha dicho, es el de la congruencia entre la pena y la gravedad del hecho cometido, que complementa –naturalmente– al principio de culpabilidad: solo la conducta que es *reprochable* es punible, y el castigo se determinará, lógicamente, a través de una relación de simetría directa entre el daño realizado al bien jurídico y la sanción,¹⁴³ de modo que –siguiendo la

¹³³ Como dice Pessina –citado por FERRAJOLI– nadie delinque por lo que es, sino por lo que hace. FERRAJOLI (2001), p. 482.

¹³⁴ Dicho con la paladina claridad de FERRAJOLI, “la tarea del derecho es razonablemente la de prevenir y prohibir acciones dañosas y no la de estigmatizar la maldad humana ni la de sacrificar chivos expiatorios por males que no han realizado, o bien en el sentido de que sólo las acciones externas, y no las internas, pueden ser eficazmente prohibidas y prevenidas por la ley”. Ferrajoli; *Derecho...* p. 481.

¹³⁵ FERRAJOLI (2001), p. 484.

¹³⁶ ROXIN (1997), p. 106.

¹³⁷ Ver Sección 2.2.1.

¹³⁸ Ver Sección 2.2.2.

¹³⁹ MIR PUIG, Santiago (2008): *Derecho Penal. Parte General*. (Barcelona, Editorial Reppertor), p. 127.

¹⁴⁰ MIR PUIG (2008), p. 128.

¹⁴¹ JAKOBS (1995), p. 12; y WEFPE (2016), p. 73.

¹⁴² WEFPE (2010), p. 367.

¹⁴³ Esta forma de proporcionalidad es la que, indirectamente, utilizó la Corte de Constitucionalidad en su decisión de 7 de junio de 2013 para fundamentar la conformidad a la Constitución de la clausura aplicable a las «infracciones específicas» tipificadas en el artículo 85 del Código Tributario. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala de 7 de junio de 2013 (Operadora de QSR de Guatemala, S. A., vs. República de Guatemala (Superintendencia de Administración Tributaria), Expediente 4531-2012), p. 4. Disponible en: <http://143.208.58.124/Sentencias/822571.4531-2012.pdf>.

«fórmula del peso»¹⁴⁴ *a mayor daño, mayor pena*,¹⁴⁵ determinada tanto legislativa (proporcionalidad abstracta) como judicialmente (proporcionalidad concreta).

En lo atinente a la proporcionalidad, la Constitución limita la posible incidencia del *ius puniendi* sobre el derecho de propiedad, sometiéndolo a límites estrictos. Según la dicción de la Carta,¹⁴⁶ la confiscación, directa o a través de la imposición de sanciones pecuniarias exorbitantes, está radicalmente prohibida, y concretamente en materia tributaria, la multa no podrá exceder del valor del impuesto que resulte omitido como consecuencia del obrar ilícito del sujeto pasivo tributario. Paradójicamente, la Corte de Constitucionalidad ha limitado el alcance de la regla constitucional en comentarios sobre la base de su interpretación literal:¹⁴⁷ solo puede demandarse protección de la proporcionalidad con base en ese artículo en el caso de sanciones pecuniarias limitativas del derecho de propiedad (esto es, la multa) y no en el caso de sanciones pecuniarias limitativas de otros derechos económicos del infractor, como por ejemplo la libertad económica y –curiosamente– el uso y goce de los bienes del infractor, como ocurre en el caso de la clausura de establecimientos por infracciones tributarias tipificadas en el Código Tributario.¹⁴⁸

2.3. *Non bis in idem*

El principio *non bis in idem*, corolario de la proporcionalidad en materia sancionadora, consiste en una doble prohibición. La primera es de naturaleza sustantiva: al momento de tipificar delitos, infracciones y sanciones,¹⁴⁹ el legislador está impedido –*non*– de castigar un mismo hecho –*bis*– más de una vez –*idem*–, siempre que el comportamiento sancionatoriamente relevante no lesione más de un bien jurídicamente tutelado.¹⁵⁰ *A contrario*, el castigo múltiple de la conducta «pluriofensiva», la que ataca simultáneamente varios bienes jurídicos, es perfectamente válida en tanto la sanción sea *una para cada agravio*, y proporcional a la entidad de los bienes conjuntamente protegidos y del daño producido por

¹⁴⁴ ALEXY (2001): *Los derechos...* p. 16.

¹⁴⁵ Vid. ROJAS, Ivonne Yennissey (2015): “La proporcionalidad en las penas”, *Pensamiento Penal*, pp. 88-89, 93.

¹⁴⁶ GUATEMALA, Constitución Política, artículo 41.

¹⁴⁷ Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala de 22 de agosto de 2006 (Marina Octavia Enríquez Oliva, en el incidente de inconstitucionalidad de ley en caso concreto de los párrafos tercero y cuarto del artículo 86 del Código Tributario, Expediente 550-2006), pp. 5-6. Disponible en: <http://143.208.58.124/Sentencias/807710.550-2006.pdf>.

¹⁴⁸ GUATEMALA, Código Tributario, artículos 85 y 86.

¹⁴⁹ Esto es, el *ius puniendi* «legislativo», la capacidad jurídica *exclusiva* del Estado-legislador para *crear* las normas que tipifican en forma previa, escrita y estricta los hechos punibles y sus consecuencias, noción que se identifica con la *reserva legal*, en nuestro caso penal tributaria. Vid. WEFTE (2010), p. 192.

¹⁵⁰ El concepto de bien jurídico conforma el aspecto axiológico básico del Derecho Sancionador. El ordenamiento configura a la sociedad como un ámbito de desarrollo del «plan racional de vida» individual (RAWLS), en condiciones de libertad y dignidad que aseguren el libre desarrollo de la personalidad, por una parte, e igual consideración y respeto (DWORKIN), por la otra. La protección de ese ámbito social de libertad y dignidad frente al ataque de terceros, entendida como un *motivo sensible* (BECCARÍA) *para la acción punitiva* (ATIENZA y RUIZ MANERO), permite incorporar una referencia valorativa al fin del Derecho sancionador: se castiga el hecho que ataca –por ello «punible»– las expectativas generales de cumplimiento del orden jurídico (JAKOBS), restableciendo su plena vigencia. En la medida en que a este proceso se le reconoce un componente *valorativo*, se cataloga a esa valoración como bien protegido por el Derecho, un «bien jurídico». Vid. RAWLS (1995), pp. 370-377; DWORKIN, Ronald (2002): *Los Derechos en Serio* (Barcelona, Editorial Ariel), pp. 388-389; BECCARIA, Cesare (2003): *De los delitos y de las penas*, (Bogotá, Editorial Temis), pp. 9-11, ATIENZA y RUIZ MANERO (1991), pp. 110 y ss; JAKOBS, Günther (1998): *Sobre la teoría de la pena*, (Bogotá, Universidad Externado de Colombia), p. 27; y WEFTE (2010), pp. 313-318. Ver también Sección 2.2.1.

la acción así definida (esto es, proporcional *stricto sensu*).¹⁵¹

Como fácilmente puede constatar, la conducta pluriofensiva es el objeto material del llamado *concurso ideal de infracciones*: la violación de múltiples normas jurídicas —y el ataque a varios bienes jurídicos— por un mismo comportamiento.¹⁵² Teniendo siempre presente la proporcionalidad, los sistemas jurídicos reaccionan de tres grandes modos frente a todas las formas de concurrencia de infracciones, incluyendo al concurso ideal. Una posibilidad, típica de los sistemas de *Common Law*, es la de la *acumulación material*: al acto pluriofensivo se le aplican conjunta y sucesivamente¹⁵³ todas las penas legalmente establecidas para el hecho. Una segunda posibilidad es la de la *absorción*: al acto pluriofensivo se le aplica únicamente la pena que resulta más grave en la valoración abstracta que hace el legislador, quedando las demás penas aplicables absorbidas por aquella. La tercera opción, ecléctica, es la de la llamada *acumulación jurídica*: al acto pluriofensivo se le aplica la pena que resulte más grave, junto con una fracción legalmente determinada de las restantes sanciones aplicables.¹⁵⁴

La segunda prohibición, de naturaleza adjetiva, constituye la acepción más conocida del término: el titular de la potestad sancionatoria,¹⁵⁵ sea el juez o la Administración,¹⁵⁶ tiene vedado —*non*— perseguir un mismo hecho —*bis*— más de una vez —*idem*—, siempre que —una vez más— el comportamiento sancionatoriamente relevante no lesione más de un bien jurídicamente tutelado.

En este orden de ideas, la *bifurcación*, la persecución múltiple de la conducta «pluriofensiva», configura también un caso particular,¹⁵⁷ válido, de concreción de la garantía de *non bis in idem*, en la medida en la que el procedimiento sea *como máximo* uno para cada agravio, y el ejercicio conjunto del *ius puniendi* «judicial» sea armónico y proporcionado a la entidad de los bienes conjuntamente protegidos y del

¹⁵¹ Un ejemplo simple de delito pluriofensivo es el delito de extorsión, tipificado en el artículo 261 del Código Penal de Guatemala. Bajo la caracterización normativa, la conducta extorsiva ataca simultáneamente tres bienes jurídicos: la propiedad, la integridad física y la libertad.

¹⁵² WEFFE (2010), p. 369.

¹⁵³ Cuando la distinta naturaleza de las penas impide su *refundición*, el compendiar en una nueva pena otras penas distintas dando origen a otra única y distinta. Vid. GARCÍA SAN MARTÍN, Jerónimo (2015): *La acumulación jurídica de penas*, (Madrid, Ministerio del Interior de España – Secretaría General Técnica), pp. 25-26. Disponible en: http://www.institucionpenitenciaria.es/web/export/sites/default/datos/descargables/publicaciones/Acumulacion_juridica_de_penas_1_Accesit_VK_2015.pdf.

¹⁵⁴ WEFFE (2010), p. 66.

¹⁵⁵ Esto es, una medida del poder general del Estado —competencia— para perseguir y castigar las lesiones a bienes jurídicos producidas a través de las acciones que el ordenamiento tipifica como ilícitas. En su acepción «judicial», el *ius puniendi* encarna la capacidad jurídica *exclusiva* del Estado-juez para la determinación de la existencia de un hecho punible con sus modos y circunstancias de comisión, identificación de los responsables —autores y partícipes, según el caso— e individualización de la pena a la que, en razón de su participación en el hecho, los responsables se han hecho acreedores. WEFFE (2010), p. 206.

¹⁵⁶ Al contrario de lo que la separación de funciones estatales por obra de la juridificación del Estado, producto de la Revolución Francesa, pudiera sugerir, en la práctica el ejercicio del *ius puniendi* «judicial» no puede ser monopolio de los tribunales. La eficiencia en la tutela del interés público comprometido en ciertas formas de actividad administrativa, particularmente la tributaria, determinó la necesaria asunción, por la Administración, del *ius puniendi* «judicial» para las llamadas infracciones «administrativas»: en el Derecho Administrativo, a esa competencia se la llama *potestad sancionadora de la Administración*, que hoy día se acepta con práctica unanimidad, si bien con variaciones en su fundamento. En el Derecho guatemalteco, el artículo 98.4 del Código Tributario consagra la potestad sancionadora de la Administración. Vid. GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás Ramón (2017): *Curso de Derecho Administrativo II*, (Madrid, Thomson Reuters), Título V, cap. XVIII; PEÑA SOLÍS, José (2005): *La potestad sancionatoria de la administración pública venezolana*, (Caracas, Colección de Estudios Jurídicos No. 10. TSJ), pp. 50-51; y WEFFE (2018), p. xxxviii.

¹⁵⁷ Caso especial y no excepción, puesto que la prohibición en comentario es igualmente aplicable al hecho pluriofensivo, en la forma que se explica en el texto principal.

daño producido por la acción pluriofensiva.¹⁵⁸

Evidentemente, la bifurcación de procedimientos sancionadores lleva implícito el riesgo de decisiones contradictorias sobre los mismos hechos, por una parte, y de solapamiento entre los distintos órdenes sancionadores en violación del *non bis in ídem*, por la otra. Ello exige una debida coordinación entre las dos esferas, penal y administrativa, en el ejercicio del *ius puniendi*.¹⁵⁹ Dos son las principales medidas que sirven a ese objetivo. La primera es la prejudicialidad, que ordena los procedimientos en función de la prevalencia para el establecimiento de los hechos de un ámbito –normalmente, el penal–¹⁶⁰ respecto del otro, impidiendo a este un pronunciamiento antes de la decisión de aquél, o incluso pronunciarse del todo.¹⁶¹

Correlativamente, la segunda pauta es la de la *comunicabilidad limitada de las pruebas*, que se resume en la imposibilidad de utilización de pruebas de un ámbito en el otro por la indebida limitación de derechos fundamentales que devendría de su traslación, aun a pesar de haber sido obtenidas legalmente en el procedimiento de origen. Ese es el caso de la intervención de comunicaciones postales, telefónicas o electrónicas, viable en el proceso penal cuando no hay otra forma razonable de conocer si un delito *grave* se ha cometido (como por ejemplo, terrorismo o delincuencia organizada), o si existe un riesgo inminente de daño, no evitable por medios menos intrusivos, a través de un fuerte control judicial que permite su compatibilidad con el Estado de Derecho¹⁶² y que, por lo mismo, hace a la prueba inviable en el marco del procedimiento administrativo sancionador.¹⁶³ Otro caso, a la inversa, es el de la obtención administrativa de evidencia sobre la base del deber general de colaboración, que obliga a los ciudadanos a suministrar todo tipo de información relevante a la Administración bajo amenaza de sanción, aunque esos datos puedan constituir la base para demostrar la comisión de infracciones por quien los suministra,¹⁶⁴ cuestión que –por violatoria de la presunción de inocencia– es inadmisibile en el proceso penal.¹⁶⁵

¹⁵⁸ Ver Sección 2.2.

¹⁵⁹ MORCILLO MORENO, Juana (2007): *Teoría y práctica de las cuestiones prejudiciales en el ámbito administrativo*, (Madrid, La Ley), p. 435.

¹⁶⁰ MORCILLO MORENO (2007), p. 435.

¹⁶¹ PÉREZ-PLAYA MORENO, Cristina (2007): *La tramitación separada del procedimiento sancionador tributario*, (Granada, Universidad de Granada), p. 49. Disponible en: <https://hera.ugr.es/tesisugr/1657168x.pdf>.

¹⁶² WEFER H., Carlos E. (2017); “The right to be informed: The Parallel between Criminal Law and Tax Law, with Special Emphasis on Cross-Border Situations”, *World Tax Journal*, Vol. 9, No. 3 (Amsterdam, IBFD), p. 462. Disponible en: https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=/document/wtj_2017_03_int_4.

¹⁶³ HUERGO LORA, Alejandro (2016): *La utilización de la prueba penal en los procedimientos administrativos sancionadores*. Disponible en: <https://almacenederecho.org/la-utilizacion-la-prueba-penal-los-procedimientos-administrativos-sancionadores/>

¹⁶⁴ HUERGO LORA (2016).

¹⁶⁵ En nuestra opinión, la presunción de inocencia es una garantía fundamental derivada del principio de culpabilidad, esencial a todas las formas de ejercicio del *ius puniendi*, inclusive en sede administrativa. Ello hace constitucionalmente inadmisibile la invocación del deber de colaboración como base de la actividad probatoria de cargo de la Administración, en supuestos que obligan al aportante a la autoinculpación, en razón de la prohibición *nemo tenetur se ipsum accusare*. Esto no es pacíficamente aceptado, sin embargo, con base en la atribución a la potestad sancionadora de la Administración de una naturaleza distinta a la penal, ámbito al que resultarían aplicables estos principios. Vid. MEDINA CALVO, Lorna (2002): “El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo: Análisis de la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos y la Jurisprudencia Norteamericana”, *Revista de Derecho Tributario* No. 95 (Caracas, AVDT), pp. 13-16; WEFER (2010), pp. 489-492; y WEFER (2018), pp. 178-180.

El sistema sancionador tributario guatemalteco recoge normativamente estas garantías. En su vertiente sustantiva, el *non bis in ídem* es reconocido como regla específica de la proporcionalidad sancionadora por el Código Tributario, que prohíbe a la Administración Tributaria el ejercicio de su potestad sancionadora *más de una vez*.¹⁶⁶ Al tiempo, tanto el Código Procesal Penal como el Código Tributario hacen lo propio desde el punto de vista adjetivo, cuando por un lado se veda la múltiple persecución penal por el mismo hecho,¹⁶⁷ y por el otro se inhibe el ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria para los casos en los que de la investigación hecha por la autoridad fiscal se deduzca que el hecho perseguido puede tener carácter penal.¹⁶⁸

2.4. Culpabilidad.¹⁶⁹

La culpabilidad es *reprochabilidad*: la cualidad de la conducta *injusta* –esto es, típica y antijurídica– de ser imputada a una persona como a su autor consciente y libre,¹⁷⁰ que de esa forma ha lesionado o ha puesto en peligro concreto al bien jurídico que es objeto de la protección sancionadora.¹⁷¹ La conducta culpable es, entonces, aquella que contraviene al ordenamiento en una doble vía: primero, la regla que consagra al bien jurídico como susceptible de protección sancionadora, y segundo, la libertad y la dignidad de la víctima, en condiciones en las que el autor, aun teniendo la posibilidad de actuar de otro modo,¹⁷² ha decidido actuar deliberadamente para obtener el resultado dañoso, o bien ha omitido el cuidado que su posición frente al bien jurídico le exigía para resguardarlo.¹⁷³

Así entendida, la culpabilidad es elemento insustituible, tanto de justificación como de límite, de todas las formas en las que puede ejercerse válidamente el *ius puniendi* en Derecho, y muy especialmente en el Derecho Tributario Sancionador.¹⁷⁴ Sin la culpabilidad, el Derecho Sancionador pierde buena parte de su justificación axiológica: es, como señala calificada doctrina, un elemento insustituible del sentimiento común de justicia, al punto de que cualquier forma de responsabilidad objetiva o sin culpa

¹⁶⁶ GUATEMALA, Código Tributario, artículo 90. Ver sentencia de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala de 3 de marzo de 2015, (Operadora de QSR de Guatemala, S. A., vs. República de Guatemala (Superintendencia de Administración Tributaria), Expediente 4531-2012), p. 4. Disponible en: <http://143.208.58.124/Sentencias/822571.4531-2012.pdf>.

¹⁶⁷ GUATEMALA, Código Procesal Penal, artículo 17.

¹⁶⁸ GUATEMALA, Código Tributario, artículos 70 y 90. De acuerdo con la Corte de Constitucionalidad, la interacción de estas dos disposiciones evita la doble persecución y castigo por el mismo hecho, ofreciendo –a su juicio– garantía idónea de estos derechos del ciudadano. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala de 10 de enero de 2012, (José Roberto Hernández Guzmán, en acción de inconstitucionalidad en caso concreto contra el artículo 86 del Código Tributario de Guatemala, Expediente 2832-2013), pp. 7-8. Disponible en: <http://143.208.58.124/Sentencias/830271.2832-2013.pdf>

¹⁶⁹ El desarrollo de esta sección está fuertemente basado en nuestras previas reflexiones sobre el tema. Vid. WEFPE (2018).

¹⁷⁰ Vid. FRANK, Reinhardt (2000): *Sobre la estructura del concepto de culpabilidad*, (Buenos Aires, Editorial B de F.), pp. 39-40.

¹⁷¹ De acuerdo con el principio de lesividad. Ver Sección 2.2.1.

¹⁷² Esto es, que la conducta conforme a Derecho le ha sido *asequible*, en palabras de ROXIN, o que el autor podía actuar de otro modo, en palabras de Goldschmidt. Vid. ROXIN, Claus (1981): *Culpabilidad y prevención en Derecho Penal*, (Madrid, Editorial Reus), pp. 41-48; ROXIN (1997), pp. 799-800, 807-812; GOLDSCHMIDT, James (2002): *La concepción normativa de la culpabilidad*, (Buenos Aires, Editorial B de F.), pp. 87-90; SCHUNEMANN, Bernd (2000): “La culpabilidad. Estado de la cuestión”, en: *Sobre el Estado de la Teoría del Delito*, (Madrid, Editorial Civitas), p. 103; y WEFPE (2018), p. 160.

¹⁷³ Esto es, la conciencia de la ilicitud de la conducta. Dentro de la teoría general del delito, como formas subjetivas de realización de la conducta, el dolo y la culpa están comprendidas dentro del requisito de *tipicidad*. GONZÁLEZ CAUHAPÉ-CAZAUX (2003), p. 25.

¹⁷⁴ WEFPE (2018), p. 246.

se entiende, sin más, como bárbara e injusta.¹⁷⁵ El castigo solo se justifica –en Derecho– como consecuencia del ejercicio irracional de la libertad por parte del autor, que supone daño, o de alguna forma coacción o restricción a la libertad y a la dignidad ajenas.¹⁷⁶ Dicho de otro modo, la sanción – como posibilidad unilateral de alteración del *status* jurídico del infractor– es únicamente válida cuando esta toma en cuenta la libertad y la dignidad del autor.¹⁷⁷

En efecto, todo ser humano –incluyendo al infractor– tiene derecho a que se considere su condición de persona *dotada de dignidad*, en función de su capacidad de elegir y de dirigir, en consecuencia, su «plan racional de vida»¹⁷⁸ hacia el cumplimiento del Derecho. Así, solamente en el caso que el individuo exceda la esfera de libertad propia, vulnerando la libertad y dignidad de un tercero, el enunciado jurídico «lícito-sanción» hallará justificación deóntica, y será exigible válidamente.¹⁷⁹ Bajo estas premisas, la culpabilidad es un presupuesto necesario de la sanción,¹⁸⁰ lo que permite predicar del principio una doble función. En primer lugar, la culpabilidad *justifica* a la sanción, en tanto sirve como mecanismo de protección de la víctima. Segundo, la culpabilidad *limita* a la sanción, pues ella pierde justificación racional axiológica en su ausencia, como mecanismo de protección del victimario.¹⁸¹ Así, al igual que ocurre con la reserva legal, la culpabilidad sirve a la protección del ciudadano *con* y *del* Derecho Sancionador.¹⁸² Ningún hecho o comportamiento humano puede ser susceptible de sanción si no es fruto de una decisión: si no es intencional, la conducta no puede ser siquiera prohibida, mucho menos castigada, y para ser tal debe haber sido realizada por consciencia y voluntad por una persona capaz de entender y de querer.¹⁸³

En estos términos, el principio de culpabilidad adopta la forma de tres condiciones subjetivas de responsabilidad, necesarias para un modelo sancionador garantista.¹⁸⁴ La primera de ellas es la personalidad de la acción, que designa la susceptibilidad de imputación del ilícito a su autor; esto es, la relación de causalidad que vincula la acción *final* del autor¹⁸⁵ con el resultado punible.¹⁸⁶ La segunda es la imputabilidad, la capacidad de entender y de querer o, lo que es lo mismo, la medida de la aptitud para ser sujeto del Derecho Sancionador.¹⁸⁷ En tercer lugar, la culpabilidad *stricto sensu*, que designa la conciencia y voluntad en el ilícito individual y concreto, la posibilidad racional de conciencia del

¹⁷⁵ FERRAJOLI (2001), p. 489.

¹⁷⁶ KANT (2007), pp. 48, 51-52; y ANDRADE RODRÍGUEZ (2018), p. 42.

¹⁷⁷ WEFFE (2018), p. 164.

¹⁷⁸ FINNIS, John (2011): *Natural Law and Natural Rights*, (Oxford, Oxford University Press), p. 100; RAWLS (1995), pp. 370-377; y WEFFE (2018), p. 145

¹⁷⁹ WEFFE (2018), p. 168.

¹⁸⁰ JAKOBS, Günther (1996); *Fundamentos del Derecho Penal*, (Buenos Aires, Ad-Hoc), p. 16.

¹⁸¹ JESCHECK, Hans Heinrich (2003): “Evolución del concepto jurídico-penal de culpabilidad en Alemania y Austria”, *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, No. 05-01, p. 01:1. Disponible en: <http://criminet.ugr.es/recpc/05/recpc05-01.pdf>; y Weffe; *Culpabilidad...* pp. 166-170.

¹⁸² Ver Sección 2.1.

¹⁸³ FERRAJOLI (2001), p. 487.

¹⁸⁴ FERRAJOLI (2001), p. 490; y WEFFE (2018), pp. 171-172.

¹⁸⁵ Vid. WELZEL, Hans (1956): *Derecho Penal, parte general*, (Buenos Aires, Depalma), pp. 35-36.

¹⁸⁶ En este sentido se pronunció la Corte de Constitucionalidad, al analizar en amparo la procedencia constitucional de la imputación en línea objetiva de responsabilidad sancionadora en un supuesto de responsabilidad tributaria por representación (directores, gerentes y administradores). Ver sentencia de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala de 25 de octubre de 2017, (Silvia Patricia Dorigoni Véliz vs. República (Superintendencia de Administración Tributaria), Expediente 1770-2016), p. 8. Disponible en: <http://143.208.58.124/Sentencias/837234.1770-2016.pdf>

¹⁸⁷ WEFFE (2018), pp. 304-305; y GONZÁLEZ CAUHAPÉ-CAZAUX (2003), p. 26.

carácter antijurídico del hecho.

Así, el principio de culpabilidad sirve como criterio de corrección de la adecuada atribuibilidad de la sanción al autor del acto antijurídico. Según su enunciado más general, es necesario estimar valorativamente la orientación volitiva del actor frente al bien jurídico protegido, de acuerdo con las circunstancias en las que se verificó el acto antijurídico, para fundamentar así axiológicamente la vinculación entre dicho acto y su autor, a título de responsable, acreedor a la sanción.¹⁸⁸ En este sentido, la culpabilidad significa especialmente *personalidad*, según el cual el binomio correlativo «acto antijurídico-sanción» solo puede establecerse respecto del *autor* del acto tipificado como ilícito. De tal modo, la sanción es necesariamente consecuencia de la relación entre el acto antijurídico y su autor culpable: únicamente la persona que dirige consciente y libremente su conducta a la realización del acto ilícito es la que puede, lógicamente, ser objeto del *reproche* que es esencial al concepto de culpabilidad.¹⁸⁹

De igual modo, la libertad y la dignidad que tiene toda persona humana por el solo hecho de serlo permite presuponer, *presumir*, que frente a la posibilidad fáctica de dañar o amenazar concretamente un bien jurídico la persona actuará conforme con un «plan racional de vida» y, en consecuencia, no lo dañará ni lo amenazarán: en otras palabras, que será *inocente*. De esta simple deducción dimana la *presunción de inocencia*,¹⁹⁰ una regla de distribución de la carga de la prueba que, estructuralmente, supone un proceso deductivo mediante el cual se infiere un hecho desconocido –la inocencia del imputado– a través de un hecho conocido que normalmente acompaña al actuar humano: el carácter de persona del acusado y, por consiguiente, su dignidad y su capacidad de elegir conforme con las previsiones del ordenamiento. La presunción de inocencia configura, entonces, una expresión del principio de culpabilidad en su aspecto adjetivo, en la medida en la que permite que el acto ilícito se *reproche*, se *impute* al autor, solo a través de la constatación plena de que éste ha dirigido su voluntad consciente y libre a la realización del acto antijurídico, habiendo tenido la posibilidad de actuar de otro modo, conforme con el ámbito de libertad y dignidad de la víctima.¹⁹¹

En este sentido, la Corte de Constitucionalidad ha declarado que la iniciación del procedimiento judicial para la imposición de la sanción al contribuyente imputado por la hipotética comisión de infracciones tributarias¹⁹² *inaudita parte*, sin que este sea notificado del procedimiento antes de la remisión al juez de paz competente, ni tampoco se le permita oponer excepciones ni defensas que permitan el descargo, *en sede administrativa*,¹⁹³ contra los elementos de convicción de la supuesta comisión de la infracción tributaria formal castigada con clausura, se constituye en una forma de *presunción de culpabilidad*, contraria al principio en comentarios.¹⁹⁴

Esta comprensión de la culpabilidad, como *reprochabilidad* del acto antijurídico atribuible *personalmente* a su autor consciente y libre es esencial a toda forma del Derecho Sancionador, inclusive cuando este

¹⁸⁸ WEFTE (2018), pp. 173, 180.

¹⁸⁹ WEFTE (2018), p. 192.

¹⁹⁰ GUATEMALA, Constitución Política, artículo 14.

¹⁹¹ WEFTE (2018), pp. 178-179.

¹⁹² GUATEMALA, Código Tributario, artículo 85.

¹⁹³ Siguiendo el procedimiento legalmente establecido en el artículo 146 del Código Tributario.

¹⁹⁴ Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala de 22 de agosto de 2006, (Marina Octavia Enríquez Oliva, en el incidente de inconstitucionalidad de ley en caso concreto de los párrafos tercero y cuarto del artículo 86 del Código Tributario, Expediente 550-2006), pp. 5-6. Disponible en: <http://143.208.58.124/Sentencias/807710.550-2006.pdf>.

se dirige a la protección de bienes jurídicos objeto de regulación por el Derecho Tributario. La culpabilidad constituye un *concepto jurídico fundamental*, que integra necesariamente todo enunciado jurídico que tenga como consecuencia jurídica una sanción por el incumplimiento de una obligación tributaria, sea material o formal, para justificar axiológicamente la relación entre acto antijurídico tributario, autor y sanción.¹⁹⁵

3. El sistema sancionador tributario guatemalteco. Algunos comentarios sobre sus problemas aplicativos, y su influencia en el ISLR.

La regulación material del Derecho Tributario Sancionador en Guatemala está *bifurcada*. Sobre la base de la distinción ontológica entre delitos y contravenciones,¹⁹⁶ la legislación guatemalteca regula los primeros –que conforman el Derecho Penal Tributario *stricto sensu*– en el Código Penal, y los segundos –que forman el Derecho Tributario Sancionador en sentido estricto–¹⁹⁷ en el Código Tributario. Como es natural, ambos tipos de ilícitos procuran la protección de la función de determinación de la Administración Tributaria –ilícitos formales– y del orden económico –ilícitos materiales– que están comprometidos en el cumplimiento y la eficiente recaudación del ISLR en Guatemala. Seguidamente, debemos pasar a su análisis, limitándonos –por obra de la definición del tema bajo estudio y de las demandas editoriales– al estudio de la estructura y principales problemas aplicativos derivados de aquellas regulaciones que, tanto en un ámbito como en el otro, inciden en el efectivo cumplimiento del ISLR en el país.

3.1. El régimen infraccional tributario. Parte General.

El Título III del Código Tributario, intitulado «infracciones y sanciones»,¹⁹⁸ comprende dos capítulos. En el primero de ellos, se regulan las instituciones comunes fundamentales del Derecho Sancionador Tributario, que junto con las disposiciones constitucionales previamente comentadas, ofrecen cauce formal y material al ejercicio de la potestad sancionadora de la Administración Tributaria.

3.1.1. Validez material y temporal de la ley sancionadora tributaria.

El primer objeto del Código Tributario es la del establecimiento del ámbito material y temporal de regulación del Derecho Tributario Sancionador. Respecto del primer punto, como se ha dicho,¹⁹⁹ el Código tipifica las infracciones tributarias y regula al *ius puniendi* ejercible por la Administración

¹⁹⁵ WEFPE (2018), pp. 246-248.

¹⁹⁶ WEFPE (2018), pp. 209-218.

¹⁹⁷ WEFPE (2010), pp. 159-160.

¹⁹⁸ Probablemente influido por el Modelo de Código Tributario para América Latina, preparado por la Organización de Estados Americanos y por el Banco Interamericano de Desarrollo en las postrimerías de la década de 1960, y que ha servido de base para la redacción de varios de los Códigos Tributarios nacionales de varios países de la región. GIULIANI FONROUGE, Carlos; GOMES DE SOUSA, Rubens y VALDÉS COSTA, Ramón (1968): *Modelo de Código Tributario* (Washington, D.C., Preparado para el Programa Conjunto de Tributación OEA/BID. Unión Panamericana, Secretaría General de la Organización de los Estados Americanos).

¹⁹⁹ Ver Sección 3.1.

Tributaria en todas sus vertientes,²⁰⁰ sin perjuicio de la regulación material que, particularmente en lo atinente a la tipificación de conductas constitutivas de infracción, hagan las leyes tributarias especiales.²⁰¹ Así, la reserva legal sancionadora tributaria en Guatemala es *abierta*: cualquier ley puede tipificar infracciones tributarias siempre que esta sea emitida por el Congreso, en tanto esta materia es objeto de la reserva parlamentaria.²⁰²

Respecto de lo segundo, el Código Tributario refrenda la regla general de validez temporal de la ley sancionadora tributaria, *tempus regit actum*: la ley que sirve a la determinación de la punibilidad de un hecho y de la sanción que le es aplicable es la ley vigente al momento de la comisión del hecho.²⁰³ Solo excepcionalmente, la regla admite relajación a favor de la ley que aminore o excluya la punibilidad del hecho o la responsabilidad del infractor; esto es, la regla de retroactividad, que –como se ha dicho– está debidamente consagrada en Guatemala, tanto constitucional como legislativamente.²⁰⁴

Sin embargo, el Código Tributario condiciona la operatividad práctica de la retroactividad *pro reo* a la ausencia de *cosa juzgada formal*. Respetuosamente, consideramos que la limitación legislativa es inconstitucional por dos razones. En primer lugar, desde el punto de vista de la teleología constitucional, la regla contradice el carácter fragmentario y necesario²⁰⁵ de la potestad sancionadora estatal con base en el privilegio al principio de seguridad jurídica, la certeza que dimana de la *res iudicata* por sobre la dignidad del infractor, que demanda un Derecho Sancionador *mínimo*²⁰⁶ y, en consecuencia, excluye la posibilidad de establecer excepciones a la regla de retroactividad *pro reo*. En segundo lugar, desde el punto de vista de la exégesis normativa, la norma constitucional que consagra la retroactividad *pro reo* no admite excepción alguna, es absoluta, de modo que la limitación del Código Tributario en comentario es nula, por imperio del principio de *supremacía constitucional*, conforme al cual –según la ha definido la Corte de Constitucionalidad– la Constitución es ley suprema que impera sobre cualquier otro producto normativo en el ordenamiento, y representa la nulidad de cualquier regla que viole o tergiversa los principios o reglas constitucionales.²⁰⁷

3.1.2. Definición, clasificación de las infracciones tributarias.

La sección segunda del Título III del Código define a los ilícitos tributarios en forma *amplísima*: éstos serán toda conducta –tanto activa como omisiva– que implique violación de normas tributarias, sean

²⁰⁰ Al *ius puniendi* «judicial», la capacidad jurídica *exclusiva* del Estado-juez para la determinación de la existencia de un hecho punible con sus modos y circunstancias de comisión, identificación de los responsables –autores y partícipes, según el caso– e individualización de la pena a la que, en razón de su participación en el hecho, los responsables se han hecho acreedores, se suma el *ius puniendi* «ejecutivo», la capacidad jurídica del Estado-administración de hacer ejecutar la sanción finalmente impuesta. Respecto de las infracciones tributarias, esta medida del *ius puniendi* es atribuida a la Administración Tributaria por imperio del artículo 98.4 del Código Tributario. WEFPE (2010), p. 206.

²⁰¹ GUATEMALA, Código Tributario, artículo 67.

²⁰² Ver Sección 2.1. y WEFPE (2007), p. 122.

²⁰³ WEFPE (2016), p. 88.

²⁰⁴ Ver sección 2.1.

²⁰⁵ Ver Sección 2.2.2.

²⁰⁶ FERRAJOLI (2001), pp. 102-103.

²⁰⁷ GUATEMALA, Constitución Política, artículos 44 y 175. Ver también sentencia de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala de 22 de agosto de 2006, (Héctor Horacio Zachrisson Descamps, en acción de inconstitucionalidad contra el inciso b) del artículo 24 de las Disposiciones Transitorias y Finales de la Constitución Política de la República, Expediente 472-94), p. 2. Disponible en: <http://143.208.58.124/Sentencias/791796.472-94.pdf>.

sustanciales o formales, que –añadimos nosotros– sea castigado con una sanción.²⁰⁸

Adicionalmente, el Código bifurca el ejercicio del *ius puniendi* «judicial»²⁰⁹ con base en la distinción entre delitos y contravenciones²¹⁰, atribuyendo a la jurisdicción penal –por una parte– la persecución y castigo de los delitos *contra el régimen tributario*, tipificados en el Capítulo IV del Título X del Código Penal,²¹¹ a saber: (i) la defraudación tributaria;²¹² (ii) la apropiación indebida de tributos;²¹³ y (iii) la resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.²¹⁴ Además de estos delitos, que bien pudieran calificarse como delitos tributarios *proprios* en tanto la mayoría de las conductas típicas que procuran menoscabar el orden económico afectando el derecho del Estado a la percepción del tributo,²¹⁵ el régimen tributario puede verse también afectado por: (i) particulares, a través del tipo de falsificación de sellos, papel sellado y timbres que, emitidos o controlados por la autoridad, tengan por objeto el cobro de impuestos;²¹⁶ y (ii) funcionarios públicos, a través de los delitos de exacciones ilegales²¹⁷ y de cobro indebido.²¹⁸ En este sentido, para salvaguardar la prohibición de doble persecución –*non bis in idem*–²¹⁹ el Código ordena a la Administración Tributaria la *declinatoria* de su competencia sancionadora²²⁰ cuando, al sustanciar el procedimiento de determinación tributaria, constate la posible existencia de alguno de los delitos tributarios previamente enumerados. El procedimiento tributario seguirá su curso, a los efectos de la determinación de la obligación tributaria potencialmente insoluta, y en lo sancionador la Administración Tributaria pasará a realizar en el proceso penal las funciones de órgano auxiliar de policía criminal.²²¹ En este último sentido, el Juez Contralor de la investigación penal deberá permitir a los abogados designados por la Administración Tributaria el imponerse de las actuaciones judiciales, y coadyuvar con el Ministerio Público en la persecución penal, como auténticos auxiliares fiscales.²²²

²⁰⁸ WEFER (2016), p. 72.

²⁰⁹ Ver nota al pie 155.

²¹⁰ Ver Sección 3.

²¹¹ GUATEMALA, Código Tributario, artículo 70.

²¹² GUATEMALA, Código Penal, artículo 358 “A” y “B”.

²¹³ GUATEMALA, Código Penal, artículo 358 “C”.

²¹⁴ GUATEMALA, Código Penal, artículo 358 “D”.

²¹⁵ Sea por el incumplimiento de la obligación (casos de la defraudación y la apropiación indebida de tributos) o por el entorpecimiento delictual de la función de determinación de la Administración Tributaria (caso de la resistencia a la acción fiscalizadora).

²¹⁶ GUATEMALA, Código Penal, artículo 328.

²¹⁷ GUATEMALA, Código Penal, artículo 451.

²¹⁸ GUATEMALA, Código Penal, artículo 452.

²¹⁹ Ver Sección 2.3.

²²⁰ Impropiamente, el Código Tributario califica como *denuncia* lo que realmente configura *declinatoria de la competencia sancionadora* de la Administración Tributaria y remisión del expediente sancionador a la jurisdicción penal. La denuncia, una de las formas de inicio del proceso penal *ex* artículo 297 del Código Procesal Penal, es “*la declaración que realiza una persona como consecuencia del conocimiento que posee sobre la comisión de un hecho presuntamente delictivo y tiene como fin último hacer llegar la noticia criminal ante la Autoridad Judicial encargada de perseguirlo*”. ALONSO PÉREZ, Francisco (Coord.) *et al.* (2004): *Manual del Policía*, (Madrid, Editorial La Ley), p. 203. La denuncia es obligatoria, por imperio del artículo 298 del mismo Código, para los funcionarios que en razón del ejercicio de sus competencias tengan conocimiento de la posible comisión de un delito. Los delitos tributarios son de acción pública, *ex* artículo 24 *bis* del Código Procesal Penal de Guatemala, por lo que no es necesaria la denuncia para su persecución: es por imperio del artículo 70 del Código Tributario que la Administración Tributaria se desprende del conocimiento del caso –declina– en su aspecto sancionador, y –en consecuencia– remite las actuaciones a la jurisdicción penal, competente de acuerdo con la norma tributaria en comentarios.

²²¹ GUATEMALA, Código Procesal Penal, artículos 112.4 y 115.

²²² GUATEMALA, Código Tributario, artículo 70; GUATEMALA, Código Procesal Penal, artículo 107 *bis*.

Por otra parte, el Código Tributario atribuye a la Administración Tributaria competencia para la persecución y castigo de todos los demás ilícitos tributarios,²²³ las *infracciones tributarias*, tipificadas fundamentalmente en el mismo Código y en las leyes tributarias especiales, bajo la llamada potestad sancionadora de la Administración.²²⁴ Estas infracciones, según la enumeración legal,²²⁵ son: (i) el pago extemporáneo de retenciones; (ii) la mora; (iii) la omisión del pago de tributos; (iv) la resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria; (v) el incumplimiento de las obligaciones tributarias formales; y (vi) los demás tipos de infracciones tributarias establecidas en las leyes tributarias especiales.

Desde ya, la enumeración previa hace patente la posible transgresión a la garantía sustantiva de *non bis in ídem*,²²⁶ en tanto la resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria es infracción y delito tributario *al mismo tiempo*. El peligro se maximiza al constatar que ambos tipos de ilícitos están constituidos por las mismas conductas: obstaculizar o impedir la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, sea por (i) el incumplimiento del requerimiento para el suministro de información tributaria, contable o financiera; o por (ii) obstruir el acceso inmediato a los soportes materiales de la información relevante a fines tributarios;²²⁷ o por (iii) estorbar la inspección o verificación de los lugares donde se haya realizado el hecho imponible o donde reposen los elementos materiales necesarios para su determinación, para evitar el riesgo de alteración o destrucción de evidencias.²²⁸ La única diferencia entre ambos radica en la autoridad requirente, como elemento material del ilícito: la Administración Tributaria en la infracción,²²⁹ el juez penal en el delito.²³⁰

En el caso en el que, válidamente, se argumente que la prohibición de *bis in ídem* queda salvaguardada al prorrogar la competencia de la Administración Tributaria para castigar, en el caso en el que el requerimiento de información para la fiscalización haya pasado a la jurisdicción penal,²³¹ entonces la situación vulnera las garantías de reserva legal,²³² proporcionalidad y de igualdad.²³³ En efecto, en la situación descrita es únicamente la decisión de la Administración Tributaria la que determina cuál es la sanción aplicable en el caso concreto, si la «administrativa» o la penal. De este modo, ante situaciones totalmente *idénticas* el castigo será muy diferente, dependiendo del caso.

Además del *non bis in ídem* sustantivo, la situación en comentarios vulnera otra garantía fundamental del orden sancionador. En efecto, el uso de la conminación sancionadora para reforzar el deber de colaboración con la Administración Tributaria para aportar datos relevantes con fines tributarios atenta directamente contra el derecho del ciudadano a que se le presuma inocente,²³⁴ y en consecuencia

²²³ GUATEMALA, Código Tributario, artículo 69.

²²⁴ Ver nota al pie 156.

²²⁵ GUATEMALA, Código Tributario, artículo 71.

²²⁶ Ver Sección 2.3.

²²⁷ Libros, documentos, archivos, sistemas informáticos vinculados con el pago de impuestos, etc. GUATEMALA, Código Tributario, artículos 93; GUATEMALA, Código Penal, artículo 358 “D”.

²²⁸ Esto es, cualquier local, establecimiento comercial o industrial, oficinas de depósitos, contenedores, cajas registradoras y medios de transporte. GUATEMALA, Código Tributario, artículos 93; GUATEMALA, Código Penal, artículo 358 “D”.

²²⁹ GUATEMALA, Código Tributario, artículo 93.

²³⁰ GUATEMALA, Código Penal, artículo 358 “D”.

²³¹ GUATEMALA, Código Tributario, artículo 90.

²³² Ver sección 2.1.

²³³ Ver sección 2.2.

²³⁴ WEFTE (2010), pp. 489-492; WEFTE (2018), pp. 173-180; MEDINA CALVO (2002), p. 42; y ÁLVAREZ ECHAGÜE, Juan Manuel (2006): “El derecho a la no autoincriminación y su aplicación en el ámbito del Derecho

a no *autoinculparse* (*nemo tenetur se ipsum accusare*). En efecto, el ejercicio estatal del *ius puniendi* debe fundamentarse en la dignidad humana, como todo el ordenamiento jurídico,²³⁵ lo que limita las posibilidades jurídicas de actividad probatoria estatal, en tanto este debe tratar al ciudadano con igual consideración y respeto.²³⁶ En consecuencia, la prueba de cargo de la comisión de un determinado ilícito –como un delito, mucho menos una infracción– no puede ser el resultado de la coacción o el apremio; no es otro el efecto que tiene la tipificación de la resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria como infracción y como delito, al obligar al ciudadano, a través de la sanción, a aportar las que –eventualmente– podrían ser las pruebas de su culpabilidad. Ello no es justificable con base en el deber de colaboración con la Administración Tributaria: además de negar la dignidad, una medida tal contradice el carácter *necesario* y proporcional *stricto sensu* de toda forma de intervención sancionadora.²³⁷

3.1.3. Presunciones y Derecho Sancionador Tributario. Sus límites.

La presunción es una regla que –estructuralmente– sintetiza un proceso deductivo, mediante el cual se infiere –dándose por probado– un hecho desconocido a partir de un hecho conocido, que normalmente lo acompaña. En Derecho, una presunción se compone –así– de varios requisitos mínimos: (i) los *hechos conocidos*, sobre los que se tiene *certeza* en razón de su plena prueba; (ii) los *hechos desconocidos*, que constituyen objeto de la investigación y cuya certeza, en razón de la falta de pruebas de su realización, se desconoce; y (iii) el *juicio o factor lógico de probabilidad o normalidad*, que vincula probabilísticamente a los primeros con los segundos, de forma que si los hechos conocidos ocurren, *normalmente* los hechos desconocidos también habrán ocurrido.²³⁸

El uso de presunciones en el Derecho Sancionador es naturalmente limitado, y encuentra mayores cauces en el Derecho Procesal Penal. Probablemente, el más importante de todos es el de la presunción de inocencia,²³⁹ regla que permite deducir *iuris tantum* la inocencia del acusado en razón de la dignidad que le es inherente como persona humana, y que determina –con base en la buena fe– la suposición de que este habrá dirigido su «plan racional de vida» hacia la realización del Derecho, dentro del ámbito de actuación permitido por el ordenamiento.²⁴⁰ Otro caso es el de la llamada presunción de voluntariedad de la conducta constitutiva del acto antijurídico, necesaria voluntariedad de la conducta típica.²⁴¹ Otros casos son, por ejemplo, aquel que fundamenta la inspección y registro judicial de lugares, cosas o personas en la sospecha de que en ellos se encuentran vestigios del delito o se oculta

Sancionador Tributario. (La posibilidad de utilizar pruebas obtenidas en un proceso de verificación como fundamento de sanciones penales)”, *Crónica Tributaria* No. 118 (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales), pp. 13-14. Disponible en: <https://www.economistas.es/contenido/REAF/gestor/01-Alvarez.pdf>.

²³⁵ Ver Sección 2.

²³⁶ DWORKIN (2002), pp. 388-389

²³⁷ Ver Secciones 2.2.2. y 2.2.3.

²³⁸ WEFTE (2018), pp. 176-177.

²³⁹ GUATEMALA, Constitución Política, artículo 14; GUATEMALA, Código Procesal Penal, artículo 14.

²⁴⁰ WEFTE (2018), p. 176.

²⁴¹ WEFTE (2018), pp. 197-198; y VOGEL, Joachim (1994): “Los Límites Constitucionales a las Presunciones del Derecho Penal Económico Alemán”, en ARROYO ZAPATERO, Luis y TIEDEMANN, Klaus (Edit.), *Estudios de Derecho penal económico* (Cuenca, Universidad de Castilla - La Mancha), p. 46. Disponible en: <http://www.cienciaspenales.net/files/2016/09/5limites-constitucionales-a-las-presunciones-del-derecho-penal-economico-aleman.pdf>.

el imputado,²⁴² el del anticipo de prueba cuando por alguna razón se temiere que sea imposible practicar la prueba testimonial en la audiencia de juicio,²⁴³ y el peligro de fuga que fundamenta el decreto de prisión preventiva.²⁴⁴

En el Derecho Sancionador, la presunción *iuris et de iure* de inimputabilidad en caso de minoridad²⁴⁵ es de uso ampliamente difundido: no es imputable bajo ninguna circunstancia el menor de edad²⁴⁶. También se establecen bajo presunciones la peligrosidad –o mejor dicho, la falta de ella– que se deduce de la naturaleza del delito cometido, sus móviles y circunstancias a los efectos de la suspensión condicional de la pena y del perdón judicial,²⁴⁷ y el *standard* de conciencia del carácter antijurídico de la conducta –y por esa vía, de uno de los elementos de la culpabilidad–²⁴⁸ en los delitos de fabricación o tenencia de materiales explosivos²⁴⁹ y encubrimiento impropio,²⁵⁰ así como en el caso de la receptación –aprovechamiento de cosas provenientes de delito– respecto del derecho de propiedad alegadamente detentado por el vendedor.²⁵¹

Sin embargo, el uso de presunciones en el Derecho Sancionador supone interferencias con varios principios fundamentales.²⁵² El uso de inversiones de la carga de la prueba afecta a la presunción de inocencia, de manera que tales inversiones equivalen al uso de *presunciones de culpabilidad*. En términos generales, estas suponen la prueba de la culpabilidad a partir de la comprobación de meras circunstancias de hecho que, por sí solas, no implican la prueba de la conexión entre el autor y el acto antijurídico –nexo psicológico entre el autor y su hecho, que compone el llamado “tipo subjetivo” y se encuentra en la *tipicidad*–, o bien, omiten considerar las circunstancias concomitantes que puedan afectar: (i) la conciencia y la libertad, sean del acto antijurídico realizado –imputabilidad– o de su ilicitud –conciencia de la ilicitud del acto antijurídico–, o bien, (ii) la «capacidad de elegir» entre actuar según el derecho de actuar en contra de él, esto es, la normalidad volitiva, todas elementos de la *culpabilidad*.²⁵³ De ese modo, las presunciones de culpabilidad no son sino muestra de un importante retraso para el Derecho Sancionador.²⁵⁴

Estas posibles zonas de intersección entre las presunciones y el Derecho Sancionador justifican la formulación del Código Tributario, de acuerdo con la cual las presunciones establecidas sobre infracciones y sanciones son siempre *iuris tantum*.²⁵⁵ Si bien ello procura minimizar la posible

²⁴² GUATEMALA, Código Procesal Penal, artículo 187.

²⁴³ GUATEMALA, Código Procesal Penal, artículos 317 y 348.

²⁴⁴ GUATEMALA, Código Procesal Penal, artículos 259 y 261.

²⁴⁵ Vid. VOGEL (1994), p. 44.

²⁴⁶ GUATEMALA, Código Penal, artículo 23.1.

²⁴⁷ GUATEMALA, Código Penal, artículos 72.2 y 83.3.

²⁴⁸ Sin embargo, VOGEL pone de manifiesto la discusión doctrinal respecto de la constitucionalidad de figuras de este tipo, sobre la base de considerar a estas construcciones como auténticas presunciones de culpabilidad. Para ello, Vogel pone como ejemplo el caso –precisamente– de la receptación. VOGEL (1994), p. 50. En el mismo sentido, WEFPE (2018), pp. 177-180.

²⁴⁹ GUATEMALA, Código Penal, artículo 287.

²⁵⁰ GUATEMALA, Código Penal, Artículo 475.2.

²⁵¹ GUATEMALA, Código Penal, Artículo 485.5.

²⁵² Con acierto, VOGEL identifica que el uso de presunciones afectan a los principios de reserva de ley, búsqueda de la verdad material, necesidad de convicción judicial, *in dubio pro reo* y *nemo tenetur*. VOGEL (1994), pp. 48, 52. Ver también sección 3.1.2.

²⁵³ WEFPE (2018), p. 177.

²⁵⁴ VOGEL (1994), p. 52.

²⁵⁵ GUATEMALA, Código Tributario, Artículo 72.

inconstitucionalidad de estas presunciones, el objetivo se logra solo parcialmente. Como la exposición previa lo evidencia, es obvio que el uso de presunciones irrefutables para establecer elementos del tipo subjetivo o la conciencia de la ilicitud de la conducta punible viola flagrantemente las garantías de reserva legal y culpabilidad. Sin embargo, este no es un problema que se resuelva con el uso de presunciones relativas. El ataque a los principios en comentarios a través de las presunciones, ahora *iuris tantum*, se traslada, desde el ámbito del Derecho material al procedimental: la presunción de inocencia, trasladando la carga de la prueba al imputado y no a la acusación, como es lo correcto, especialmente al obligar al ciudadano a proveer la prueba que pudiera ser utilizada eventualmente en su contra para poder desvirtuar la presunción, instrumentada en el contexto del deber de información a la Administración Tributaria, vulnerando así el *nemo tenetur*, o prohibición de autoinculpación.²⁵⁶

3.1.4. Concurrencia de ilícitos tributarios. Concurso y reincidencia.

Es perfectamente posible que una misma persona cometa más de un ilícito tributario, sea con uno²⁵⁷ o con varios actos. Es igualmente posible que –ante algunos o todos estos hechos– el *ius puniendi* haya sido ejercido previamente, y a pesar de ello el infractor insiste en lesionar bienes jurídicos a través de conductas tipificadas legalmente. En ese escenario, la proporcionalidad²⁵⁸ demanda del ordenamiento una respuesta adecuada, que castigue los varios hechos cometidos en relación con el (mayor) grado de daño al bien jurídico que ellos representan en conjunto, ante la inhabilidad de la conminación sancionadora previa para inducir al infractor al cumplimiento de la ley.²⁵⁹ El Derecho Sancionador regula estas situaciones a través de los distintos supuestos de *concurrencia de ilícitos tributarios*: concurso y reincidencia.

3.1.4.1. Concurso de ilícitos tributarios

En cualquiera de sus formas, el concurso de ilícitos supone la lesión múltiple a bienes jurídicos, independientemente de si se trata de las varias lesiones al mismo o a distintos bienes jurídicos. Cuando ese daño múltiple se produce a través de una única conducta típica, estamos en presencia del ilícito pluriofensivo, objeto material del llamado *concurso ideal de ilícitos*: la violación de múltiples normas jurídicas –y el ataque a varios bienes jurídicos– por un mismo comportamiento.²⁶⁰ Por su parte, cuando ese menoscabo se produce a través de varias conductas típicas, físicamente y causalmente diferenciables, nos hallamos frente a un caso del llamado *concurso real de infracciones*: la violación de múltiples normas jurídicas –y el ataque a varios bienes jurídicos– a través de varios comportamientos.²⁶¹

Sobre la base de la proporcionalidad, los sistemas jurídicos reaccionan de tres grandes modos frente a todas las formas de concurrencia de infracciones: de mayor a menor, en razón de su intensidad en el castigo de los hechos subsecuentes, tenemos los sistemas de acumulación material, acumulación

²⁵⁶ Ver nota al pie 165, y sección 3.1.2.

²⁵⁷ A través de la conducta pluriofensiva. Ver sección 2.3.

²⁵⁸ Ver sección 2.2.

²⁵⁹ WEFEE (2010), pp. 367-368.

²⁶⁰ Ver sección 2.3, y WEFEE (2010), p. 369-370.

²⁶¹ WEFEE (2010), pp. 372-373.

jurídica o absorción.²⁶² En el caso del concurso, el sistema elegido por el legislador penal guatemalteco es una mixtura: acumulación material para el concurso real,²⁶³ y acumulación jurídica para el concurso ideal.²⁶⁴ Paralelamente, el legislador tributario guatemalteco optó por la acumulación material *para todos los casos*: de acuerdo con el Código Tributario, “*cuando un hecho constituya más de una infracción se sancionará cada una de ellas*”.²⁶⁵

En este sentido, si bien la acumulación material es la forma más antigua de respuesta al problema de la concurrencia de infracciones, la tendencia actual del Derecho Sancionador es la opuesta, tal como lo evidencia el propio Código Penal de Guatemala.²⁶⁶ *Prima facie*, la acumulación material es sospechosa de desproporcionada por excesiva, y en consecuencia por innecesaria.²⁶⁷ Además de castigar, la sanción es un mecanismo de resocialización, que siempre tiene como norte la preservación de la dignidad humana, en los términos tratados previamente.²⁶⁸ Ello justifica el carácter *subsidiario* de la intervención sancionadora, y la adopción general de límites generales de punición que, al utilizar el sistema de acumulación material, preserven la proporcionalidad de la intervención punitiva.²⁶⁹ Considerando que la legislación penal es fondo general supletorio para la regulación del Derecho Tributario Sancionador en todo aquello que el Código Tributario no ha previsto expresamente,²⁷⁰ respetuosamente consideramos que los límites de agravación de sanciones previstos para el concurso real de delitos son totalmente trasladables a la regulación infraccional del Código Tributario, por lo que constituyen barreras infranqueables a la imposición de sanciones por la Administración Tributaria. Igualmente, es llamativo el hecho de que la regulación tributaria resuelva el concurso ideal de infracciones a través del sistema de acumulación material, mientras que la regulación penal resuelve el mismo problema a través del empleo del sistema de acumulación jurídica. Ello sugiere una mayor gravedad de las infracciones tributarias frente a los delitos, tributarios o no, tipificados en el Código Penal, lo que *prima facie* es contrario a la proporcionalidad *stricto sensu*²⁷¹ del Derecho Sancionador.

3.1.4.2. Reincidencia.

Por su parte, se hablará de *reincidencia* –en lugar de concurso real– cuando entre uno –o varios– de esos hechos y los demás existe una decisión condenatoria firme, que imponga al autor de estos ilícitos una sanción por las conductas sancionables cometidas con antelación a la reiteración sancionable, siempre que la nueva acción punible sea cometida dentro de un plazo máximo –fijado legalmente– desde que

²⁶² Ver sección 2.3.

²⁶³ GUATEMALA, Código Penal, artículo 69.

²⁶⁴ GUATEMALA, Código Penal, artículo 70.

²⁶⁵ GUATEMALA, Código Tributario, artículo 73.

²⁶⁶ GUATEMALA, Código Penal, artículos 69 y 70. En el caso del concurso real, la acumulación de penas no podrá exceder del triple de la de mayor duración, y si todas tuvieran igual duración, no podrán exceder del triple de la pena. En todo caso, la acumulación no puede exceder de 50 años de privación de libertad, o de Q 200.000 de penas pecuniarias. Para el concurso ideal, el sistema elegido es el de la *acumulación jurídica*: se aplicará la sanción más grave, aumentada en una tercera parte.

²⁶⁷ Ver sección 2.2.2.

²⁶⁸ Ver sección 2.

²⁶⁹ Vid. ESPAÑA, Fiscalía General del Estado, *Circular 1-2014 sobre la acumulación de penas*, p. 2. Disponible en: https://www.fiscal.es/fiscal/PA_WebApp_SGNTJ_NFIS/download/CIRCULAR_1_2014_LA_ACUMULACION_DE_CONDENAS.pdf?idFile=6bb5d6df-a6b0-45f6-9e84-ece31e6f98df.

²⁷⁰ GUATEMALA, Código Penal, artículo 9.

²⁷¹ Ver sección 2.2.3.

el acto sancionador haya adquirido firmeza.²⁷²

En Guatemala la reincidencia está regulada sectorialmente. En el Derecho Tributario Sancionador, la reincidencia se verifica cuando entre las distintas infracciones atribuibles al mismo autor existe una resolución de la Administración Tributaria, debidamente notificada, dentro del plazo de cuatro años, lapso que –suponemos– se cuenta desde el día hábil siguiente a su práctica, que es el momento en el que la notificación surte sus efectos, dotando de eficacia al acto administrativo.²⁷³ La fórmula de agravación de penas producto de la reincidencia en sede tributaria es totalmente *objetiva*: en el caso de sanciones pecuniarias, un incremento del 50% de la multa como regla general, lo que puede ampliarse –en el caso que la multa esté determinada con base en un porcentaje del tributo omitido– hasta un 100% de dicho tributo. En el caso de la comisión de las «infracciones específicas» asociadas a la producción y conservación de medios de prueba de la realización del hecho imponible,²⁷⁴ la reincidencia supone la disolución, y la cancelación de la inscripción mercantil y de la patente de comercio de la persona jurídica.²⁷⁵

Como puede verse, el concepto tributario de reincidencia *no exige la firmeza* del acto de determinación de las sanciones previas, ni tampoco abre la posibilidad de que ese acto sea impugnado ante la jurisdicción tributaria. Eso genera, por supuesto, una serie de problemas. En primer lugar, la agravación de sanción por reincidencia, en los casos en los que el acto que impone la sanción no es *res indicata*, viola la presunción de inocencia:²⁷⁶ a través de la sanción impuesta al segundo ilícito se castigará al sujeto por la comisión del primero, sin que previamente se haya determinado su culpabilidad mediante una decisión definitivamente firme. Este supuesto se maximiza en el caso de que la nueva infracción se cometa mientras se está controlando judicialmente la validez del acto administrativo que ha impuesto la primera sanción. En propiedad, la norma aplicable a estos supuestos es la del concurso, y no la de la reincidencia: la firmeza del acto es un requisito *esencial* a la diferenciación de ambas figuras. Lo contrario supone el riesgo cierto de vulneración, sea de la proporcionalidad o de la prohibición del *bis in ídem*.²⁷⁷

Adicionalmente, es posible identificar un régimen diferenciado de agravación de sanciones en el caso de reincidencia. Para la aplicación de sanciones pecuniarias, el Código Tributario distingue en función de la técnica de tipificación de la pena, lo que parece configurar un trato desproporcionado, por discriminatorio. La situación se agrava por la *objetivación* de la medida de agravación de pena en caso de reincidencia, que no permite al órgano encargado de la aplicación de la sanción ponderar las distintas alternativas de castigo, en función de la finalidad resocializadora y de la subsidiariedad de la intervención punitiva exigidas por la proporcionalidad.²⁷⁸

Desde el punto de vista del Derecho Penal *stricto sensu*, la reincidencia se utiliza también como circunstancia agravante de la responsabilidad penal en sentido estricto.²⁷⁹ Ella sirve como parámetro

²⁷² WEFER (2010), p. 371-372.

²⁷³ En el caso de la notificación personal. GUATEMALA, Código Tributario, artículos 130 y 8.1.c).

²⁷⁴ GUATEMALA, Código Tributario, artículo 85.

²⁷⁵ En nuestra opinión, esta última disposición es inconstitucional, por las razones que desarrollaremos en esta misma sección al comentar la regulación del Código Penal respecto de la reincidencia.

²⁷⁶ Ver sección 2.4.

²⁷⁷ Ver secciones 2.2. y 2.3.

²⁷⁸ Ver sección 2.2.

²⁷⁹ GUATEMALA, Código Penal, artículo 27.23.

de aplicación *objetiva* de la pena accesoria de *disolución*, en el caso de la responsabilidad penal de personas jurídicas, tanto en general²⁸⁰ como para determinados delitos,²⁸¹ o de la duplicación de las penas en el caso de la conducción de vehículos de motor bajo los efectos de sustancias, o de manera temeraria o imprudente que ponga en riesgo a los demás participantes en el tráfico.²⁸² En nuestra materia, la reincidencia es determinativa de la pérdida definitiva de la patente de comercio en el caso de la comisión del delito de *defraudación tributaria*, a través de la alteración o destrucción de los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, sellos fiscales y similares,²⁸³ de *apropiación indebida de tributos*²⁸⁴ y de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.²⁸⁵

Es necesario reiterar aquí, respetuosamente, las objeciones previas respecto de la razonabilidad de la solución legal al respecto, tanto en sede tributaria como penal *stricto sensu*. La *objetivación* de la reincidencia, a través del empleo de penas fijas para agravar la responsabilidad del infractor, no permite una adecuada individualización de la pena en razón de las circunstancias fácticas y jurídicas que rodean la comisión del hecho, lo que atenta contra la proporcionalidad, bajo las formas de idoneidad y necesidad. Además, la cancelación de la patente de comercio –o peor aún, la disolución– es una respuesta *maximalista* del Derecho Sancionador guatemalteco a los supuestos de concurrencia de ilícitos, que respetuosamente consideramos desproporcionada: son formas –directa en un caso, indirecta en el otro– de muerte civil, que atentan gravemente contra la libertad económica de los socios de la persona jurídica cuya personalidad haya sido disuelta, hayan sido partícipes o no de los delitos cuya concurrencia configura la reincidencia.²⁸⁶

3.1.4.3. Delito continuado

Si bien el Código Tributario nada dice al respecto, el Código Penal²⁸⁷ regula los casos del llamado *concurso continuado* de ilícitos. En estos casos, una pluralidad de conductas físicamente diferenciables es susceptible de unidad (i) de imputación, en tanto son realizadas o *dominadas*²⁸⁸ por la misma persona; (ii) de lesión, al perseguir la vulneración del mismo bien jurídico;²⁸⁹ y (ii) de designio, en tanto

²⁸⁰ De más que dudosa constitucionalidad, en tanto supone una forma de muerte civil que lesiona gravemente la libertad económica de los socios. GUATEMALA, Código Penal, artículo 38.

²⁸¹ Como por ejemplo la explotación ilegal de recursos naturales. GUATEMALA, Código Penal, artículo 346.

²⁸² GUATEMALA, Código Penal, artículo 157.

²⁸³ GUATEMALA, Código Penal, artículo 358.B.

²⁸⁴ GUATEMALA, Código Penal, artículo 358.C.

²⁸⁵ GUATEMALA, Código Penal, artículo 358.D. Es importante destacar acá que, en el supuesto del concurso aparente de ilícitos –consunción– entre los dos tipos de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, el contenido en el Código Penal y el regulado en el artículo

²⁸⁶ A este respecto, es digno de mención el caso de la *Panadería Berna*, ubicada en el Paseo de la Sexta Avenida, Zona 1, Casco Histórico de la Ciudad de Guatemala, a la que *curiosamente* el cambio de nombre social salvó de la clausura definitiva por falta de emisión de facturas, *ex* artículo 85.1 del Código Tributario. Ver PRENSA LIBRE, *Cierre de Panadería Berna será temporal, no definitivo*, (13/3/2017). Disponible en: <https://www.prensalibre.com/economia/panaderia-berna-aceptacerrar-en-definitiva/>.

²⁸⁷ GUATEMALA, Código Penal, artículo 71.

²⁸⁸ Según ROXIN, “Posee el dominio del hecho y es autor quien en la realización del delito aparece como figura clave, como personaje central por su influencia determinante o decisiva en el acontecimiento”. ROXIN (1997), Tomo II, p. 75.

²⁸⁹ GUATEMALA, Código Penal, artículo 71.2.

constituyen *etapas* en la realización del plan delictual del autor.²⁹⁰ Dicho en otras palabras, en el delito continuado se atribuye a varias conductas humanas el significado jurídico de acción única, en tanto constituyen partes de la realización final de la voluntad del agente, pues aun cuando físicamente estas acciones puedan considerarse como separadas, en tanto constituyen modificaciones aisladas o individualizadas del mundo exterior, no es posible considerarlas jurídicamente como unidades aisladas, sino como partes de un todo, en tanto forman parte de la misma acción final.²⁹¹ En Guatemala, el delito continuado se castiga sobre la base del sistema de acumulación jurídica, con la pena aplicable al delito aumentada en una tercera parte.

En este sentido, es nuestra opinión que el uso del sistema de acumulación jurídica para castigar el concurso continuado es plenamente trasladable al Derecho Tributario Sancionador.²⁹² Dada su naturaleza sancionadora,²⁹³ la regla sobre delito continuado es de aplicación supletoria a las infracciones tributarias por imperio del propio Código Penal,²⁹⁴ sin que la redacción del Código Tributario respecto de la concurrencia de infracciones tributarias pueda interpretarse como contradicción implícita con la regla penal y, en consecuencia, como norma de aplicación especial a estos casos. Una vez más, los principios de proporcionalidad y de igualdad soportan la conclusión expuesta, toda vez que lo contrario –el empleo de la acumulación material para el castigo de la infracción continuada en materia tributaria sancionadora– implicaría la aplicación de sanciones *desproporcionadas* a la entidad de los bienes jurídicos protegidos en el Derecho Tributario Sancionador, y *desiguales* frente a la misma lesión del bien jurídico causada de un modo distinto.

3.1.5. Responsabilidad tributaria sancionadora.

Entre otras posibles acepciones del término,²⁹⁵ la responsabilidad denota el vínculo entre la acción cuya consecuencia es jurídicamente regulada y la persona que deba sufrir, por tal circunstancia, una modificación en su status jurídico.²⁹⁶ En materia sancionadora, como consecuencia del principio de culpabilidad, la responsabilidad es eminentemente personal: el binomio correlativo «acto antijurídico-sanción» solo puede establecerse respecto del autor del acto tipificado como ilícito. De tal modo, la sanción es necesariamente consecuencia de la relación entre el acto antijurídico y su autor culpable: únicamente la persona que dirige consciente y libremente su conducta a la realización del acto ilícito es la que puede, lógicamente, ser objeto del reproche que es esencial al concepto de culpabilidad y, en consecuencia, ser *responsable*.²⁹⁷

²⁹⁰ GUATEMALA, Código Penal, artículo 71.1.

²⁹¹ WEFTE (2010), pp. 401-402.

²⁹² Vid. WEFTE (2010), p. 403.

²⁹³ WEFTE (2010), pp. 145-155; y WEFTE (2018), pp. 235-246.

²⁹⁴ GUATEMALA, Código Penal, artículo 9.

²⁹⁵ Ver nota al pie 36.

²⁹⁶ Weffe; *La responsabilidad...* p. 569.

²⁹⁷ Ver sección 2.4, y WEFTE (2018), p. 275.

3.1.5.1. Regla general. Personalidad. Autoría lato sensu y formas de participación en ilícitos tributarios.

La personalidad es la regla general que acoge el Código Tributario para la atribución de responsabilidad sancionadora tributaria.²⁹⁸ Así, la responsabilidad personal por infracciones tributarias en Guatemala se atribuye a los autores, quienes son definidos legalmente en sentido amplísimo,²⁹⁹ de una manera que incluye al *inductor* y al *auxiliador* bajo un concepto unitario de autoría.³⁰⁰ Así, además del autor *stricto sensu*, sujeto con *dominio del hecho* o en *rol de garante* por su participación directa en la ejecución de la conducta ilícita,³⁰¹ el Código Tributario equipara el régimen de los autores: (i) a los instigadores, quienes inducen directamente al autor a cometer la infracción;³⁰² y (ii) a los cooperadores necesarios, que son los que, sin ser autores en sentido estricto, colaboran decisivamente en la ejecución de la conducta sancionable, al punto que sin su participación el ilícito no se habría cometido.³⁰³

La regulación es similar a la contenida en el Código Penal de Guatemala,³⁰⁴ que también define a todas estas figuras como autores, incluyendo a quienes –previo acuerdo para la realización del delito– presencian su ejecución sin tomar parte activa en ella.³⁰⁵ Según la definición legal, cómplices son: (i) el alentador, quien anime al autor en su decisión de cometer el delito sin llegar a instigarlo; (ii) el cooperador *sub sequens*, quien mediante acuerdo previo promete ayuda para luego de cometido el ilícito; y (iii) el cooperador *stricto sensu*, que colabora con la comisión del delito proporcionando información o medios para cometer el delito, o actúan como intermediarios entre los partícipes para obtener su concurrencia en el delito.³⁰⁶ Obviamente, ante el silencio de la norma tributaria, la regulación del Código Penal respecto del alentador, el cooperador *sub sequens* y el cooperador *stricto sensu* es también aplicable a las infracciones tributarias.

La equiparación de varias formas de participación a la autoría es una solución difícilmente conciliable con la proporcionalidad *stricto sensu*³⁰⁷ sobre la base de razones de política criminal,³⁰⁸ en tanto la medida de la responsabilidad del autor en sentido estricto es superior a la de los partícipes. A este respecto, baste recordar que es el autor quien dirige directamente su conducta a dañar al bien jurídico, mientras que los partícipes, para serlo, requieren del autor para lograr el mismo objetivo. A todo evento, como forma de racionalizar la expansión punitiva que introduce la regla, aún cuando *la sanción* de instigadores y cooperadores necesarios se determine bajo los mismos parámetros de la sanción aplicable al autor,

²⁹⁸ GUATEMALA, Código Tributario, artículos 77 y 79.

²⁹⁹ GUATEMALA, Código Tributario, artículo 79.

³⁰⁰ Ver, Modelo de Código Tributario para América Latina, artículo 80.

³⁰¹ GUATEMALA, Código Tributario, artículo 80.1.

³⁰² GUATEMALA, Código Tributario, artículo 80.2.

³⁰³ GUATEMALA, Código Tributario, artículo 80.3.

³⁰⁴ GUATEMALA, Código Penal, artículos 36 y 37. Vid. GONZÁLEZ CAUHAPÉ-CAZAUX (2003), pp. 119, 127.

³⁰⁵ Con acierto, la doctrina guatemalteca ha denunciado la inconstitucionalidad de esta última forma de participación, sobre la base de su incompatibilidad con los principios de reserva legal y culpabilidad, bajo la forma de personalidad. Sin embargo, GONZÁLEZ CAUHAPÉ-CAZAUX sugiere una matización adecuada para resolver el problema: quienes estén en esta situación serán partícipes en la medida en la que el partícipe tenga una posibilidad real de intervenir en la comisión del delito, al punto que su mera presencia pueda asegurar el resultado lesivo. GONZÁLEZ CAUHAPÉ-CAZAUX (2003), pp. 128-129.

³⁰⁶ GUATEMALA, Código Penal, artículo 37.

³⁰⁷ Ver sección 2.2.3.

³⁰⁸ GONZÁLEZ CAUHAPÉ-CAZAUX (2003), pp. 127.

para que pueda hablarse de participación es necesario que, conforme con el principio de *accesoriedad*, haya una infracción cometida por un *autor*, a quienes los partícipes complementan en la ejecución de la infracción. En resumen, sin autor no hay partícipes, por lo que –en ausencia de autor– no es posible exigir responsabilidad sancionadora a los supuestos partícipes.

3.1.5.2. La responsabilidad del asesor profesional. ¿Autoría o participación?

Un caso particular es el de la responsabilidad de los asesores profesionales en el Derecho Sancionador Tributario guatemalteco. El Código Tributario ordena a estos profesionales la emisión de sus dictámenes, certificaciones u otras constancias similares vinculadas con la materia tributaria “*de conformidad con las normas y principios legales, científicos o técnicas aplicables*”;³⁰⁹ esto es, observando las reglas técnicas de su oficio como el *standard* de actuación diligente para el ejercicio de sus funciones.

En principio, ello supondría que la actuación del profesional o técnico que, desapegada de estos principios, sirva de base para la comisión de un ilícito tributario generaría para aquel responsabilidad, bien por *participación* en el ilícito cometido por el sujeto pasivo tributario, bajo la figura de la cooperación, sea esta necesaria o *stricto sensu*, o bien por *autoría*³¹⁰ en determinados casos, dependiendo del rol jugado por el profesional o técnico dentro de la organización empresarial, fundamentalmente como representante del contribuyente.³¹¹ A su vez, ese pareciera ser el sentido que le atribuye el Código Tributario, cuando tipifica el incumplimiento doloso de sus obligaciones como supuesto autónomo de generación de responsabilidad por ilícitos tributarios.³¹²

La redacción de la norma, sin embargo, es máximamente confusa. Si bien es claro que el Código Tributario está regulando únicamente un supuesto de responsabilidad sancionadora y no tributaria,³¹³ no resulta claro determinar a cuáles obligaciones se refiere como elemento material del incumplimiento: si las propias del profesional o técnico vinculadas al cumplimiento de las obligaciones tributarias, independientemente de que estas se hayan cumplido o no, o a las obligaciones tributarias del tercero a quien el profesional o técnico presta servicios.³¹⁴ El desconcierto se maximiza cuando, adicionalmente, el Código Tributario prescribe que la declaración de esta responsabilidad se hará siempre *en sede penal*, lo que pudiera leerse como una remisión a la tipificación de la estafa mediante informaciones contables, cuyo núcleo rector es la tergiversación de la información contable con el ánimo de defraudar al Estado.³¹⁵ Sin embargo, como es fácil constatar: (i) el ámbito de aplicación del

³⁰⁹ GUATEMALA, Código Tributario, artículo 82.

³¹⁰ Ver sección 3.1.5.1.

³¹¹ Ver sección 3.1.5.3.

³¹² GUATEMALA, Código Tributario, artículo 95.

³¹³ Al respecto, ver sentencia de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala de 8 de febrero de 1994, (Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos, en acción de inconstitucionalidad parcial contra el artículo 42 del Acuerdo Gubernativo 624-92, de Reglamento de la Ley de Impuesto sobre la Renta, Expediente 231-93), p. 5. Disponible en: <http://143.208.58.124/Sentencias/791746.231-93.pdf>.

³¹⁴ Si bien, intuitivamente, la respuesta pareciera ser la primera de estas opciones, siempre que ellas hayan determinado el incumplimiento de la obligación tributaria principal.

³¹⁵ GUATEMALA, Código Penal, artículo 271. Así se tipifica como delito autónomo la participación del auditor, perito contador o experto en un esquema de defraudación tributaria, en los casos en los que la información sirve de base para la comisión de ese delito. En estos casos, la regla de *consumción* –falsa concurrencia de delitos– demanda que el tipo aplicable al profesional involucrado sea el del delito más grave, defraudación, del que él es únicamente partícipe, no autor. De lo

tipo en cuestión es más limitado que el de la declaración de responsabilidad contenida en el Código Tributario, que subjetivamente no está circunscrita únicamente a auditores, peritos contables o expertos y que, por lo general de su enunciado, parece incluir también a *abogados* que emiten dictámenes profesionales para determinar la gravabilidad o no de un determinado enriquecimiento con el ISLR, o bien la deducibilidad de alguna partida de costo o de gasto para la determinación de la renta neta gravable con este impuesto; y (ii) en el caso de este delito, las reglas de autoría ya contenidas en el Código Penal³¹⁶ son suficientes para determinar el grado de responsabilidad del profesional o técnico, sin necesidad de remisión alguna al Código Tributario, máxime cuando se tiene presente que la estafa mediante informaciones contables *no es un delito tributario*.

Así las cosas, y –por supuesto– salvo mejor opinión, pareciera que la única forma de conciliar la declaración normativa con el resto del sistema sancionador guatemalteco, cuestión de suma importancia para determinar la responsabilidad sancionadora de profesionales y técnicos en general a efectos, no solo del ISLR, sino de todo el sistema tributario, es considerar que la regla en comentarios atribuye responsabilidad sancionadora, como *partícipes*, a todos aquellos profesionales o técnicos que, dolosamente, hayan incumplido con sus obligaciones y que, como consecuencia de ello, se haya producido un delito tributario. Sin embargo, teniendo en cuenta que ninguno de los delitos tributarios tipificados en el Código Penal prevé la inhabilitación para el ejercicio de profesiones como pena accesoria,³¹⁷ no parece haber justificación que explique el porqué de la separación de esta regla de las normas generales de autoría y participación en ilícitos tributarios, tanto infraccionales como delictuales. En este sentido, cualquier interpretación que añada a la responsabilidad determinada por este artículo las sanciones aplicables a los autores *lato sensu*, tal como han sido definidos en el Código Tributario, vulneraría sin más la prohibición sustantiva del *bis in ídem*,³¹⁸ al pretender el doble castigo del mismo hecho sin que exista pluriofensividad que lo justifique.

3.1.5.3. Excepciones. Responsabilidad sancionadora por el hecho de terceros.

Además de la personalidad como regla general, el Código Tributario permite la consagración de «excepciones»,³¹⁹ que fundamentalmente reproducen el esquema de responsabilidad *vicaria* por el hecho de terceros, propio de la responsabilidad civil.³²⁰ A este respecto, el Código Tributario distingue

contrario, se produciría un adelantamiento de la punibilidad de la defraudación, incompatible con las garantías mínimas en el ejercicio del poder punitivo en un Estado democrático.

³¹⁶ GUATEMALA, Código Penal, artículo 36.1.

³¹⁷ GUATEMALA, Código Penal, artículo 42. La pena accesoria de inhabilitación, sea absoluta o especial, por su naturaleza exige que el encargado de aplicarla sea el juez penal.

³¹⁸ Ver sección 2.3.

³¹⁹ GUATEMALA, Código Tributario, artículo 77.

³²⁰ Según el Código Civil de Guatemala, estos son los casos de la responsabilidad: (i) del patrono por los accidentes de trabajo (artículo 1.649) (ii) del dueño de medios de transporte por los daños causados por accidentes de tránsito (artículo 1.651); (iii) los padres, tutores o guardadores en el caso de daños causados por menores de edad e incapaces, salvo el caso en el que los menores de edad que sean mayores de 15 años y los incapaces hayan actuado con lucidez (artículo 1.660); (iv) el director de enseñanza o el jefe de taller, por los daños causados por sus alumnos o aprendices menores de 15 años bajo su guarda (artículo 1.661); (v) del principal por los hechos ilícitos de sus dependientes en actos de servicio (artículo 1.663); (vi) las personas jurídicas, por los hechos de sus representantes en ejercicio de sus funciones (artículo 1.664); (vii) el Estado y los Municipios, por los daños causados por sus funcionarios (artículo 1.665); (viii) el dueño o cuidador de animales por los daños causados por éstos (artículo 1.669); (ix) el dueño de edificios, por el daño causado por su ruina (artículo 1.671);

dos casos de responsabilidad indirecta: (i) la del mandante por las conductas de sus mandatarios;³²¹ y (ii) la del principal, por las infracciones tributarias de sus dependientes.³²² A estos supuestos se agrega la responsabilidad penal de personas jurídicas,³²³ que –en lo básico– reproduce el sistema de responsabilidad vicaria por atribución,³²⁴ que imputa responsabilidad a la persona jurídica por el hecho de sus directores, gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados con participación directa en el hecho, y sin cuya intervención no se hubiera realizado la conducta punible, así como en los casos de *defecto de organización* –culpa *in eligendo* o *in vigilando*– que haya permitido el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los órganos societarios encargados de dicha tarea, lo que permite la *traslación* de la consecuencia –la pena– a la persona jurídica.³²⁵

Prima facie, el carácter vicario de la responsabilidad lesiona el carácter personal de la imputación.³²⁶ Este no será problema si, por el contrario, la responsabilidad se atribuye con base en la omisión del deber de cuidado que debió tener el mandante o el principal respecto de la elección, o de las ejecutorias, del mandatario o dependiente.³²⁷

Las infracciones tributarias son conductas típicas, antijurídicas y *culpables*, lo que demanda que todo tipo de responsabilidad sancionadora parta siempre de un acto propio del responsable. Esto no es otra cosa que el principio de personalidad: la relación entre el individuo contra quien se dirige la consecuencia de lo ilícito y la sanción siempre debe verificarse respecto del autor del acto antijurídico. Para cumplir con este postulado, el acto antijurídico que origina la responsabilidad sancionadora debe ser, necesariamente, el hecho del mandante o principal: es este quien omite el deber de cuidado en la selección y la supervisión del personal a su cargo, bajo los límites que impone la racionalidad y la naturaleza compleja de las funciones asociadas al cumplimiento de la obligación tributaria. La cuestión radica, entonces, en la *falta de tipicidad* de esta conducta, toda vez que las soluciones normativas guatemaltecas –como las de buena parte de Latinoamérica– acuden a la traslación de la responsabilidad por el hecho del otro, sin describir la omisión de cuidado en comentarios como el hecho del que *directamente* se deriva la responsabilidad. Ello, además de generar dudas razonables respecto de la correspondencia con la culpabilidad, parece ser violatorio de la reserva legal.³²⁸

Así las cosas, la regulación penal guatemalteca³²⁹ solventa parcialmente el problema al regular la responsabilidad de personas jurídicas, cuando –además de la regla general de traslación vicaria de la responsabilidad por el hecho de directores, gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados– tipifica expresamente como supuestos de responsabilidad los derivados del *defecto de organización* de la empresa: (i) actos de los representantes autorizados orgánicamente por

y (x) los propietarios, arrendatarios, poseedores y quien aproveche bienes, por los daños de todo tipo que éstos puedan causar (artículo 1.672).

³²¹ GUATEMALA, Código Penal, artículo 81.

³²² GUATEMALA, Código Penal, artículo 83.

³²³ GUATEMALA, Código Penal, artículo 38.

³²⁴ Vid. SILVA SÁNCHEZ, Jesús María (2008): “La evolución ideológica de la discusión sobre la responsabilidad penal de las personas jurídicas”, *Derecho Penal y Criminología*, Vol. 29, No. 86-87, pp. 130-131. Disponible en: <https://revistas.uxternado.edu.co/index.php/derpen/article/view/620/585>.

³²⁵ WEFEE (2018), p. 276.

³²⁶ Ver sección 2.4.

³²⁷ WEFEE (2018), p. 279.

³²⁸ WEFEE (2018), pp. 284-285, y secciones 2.1 y 2.4.

³²⁹ GUATEMALA, Código Penal, artículo 38.

la persona jurídica; (ii) la culpa *in eligendo* o *in vigilando* en la gestión de la empresa, y como consecuencia esta obtiene un provecho económico; (iii) hechos punibles directamente ordenados y ejecutados por la persona jurídica, a través de su organización interna. Todo ello maximiza la necesidad de programas de cumplimiento tributario, de los que los socios y administradores de empresas puedan obtener la certeza de la conformidad de la actuación tributaria de la empresa con los estándares mínimos normativos y éticos de funcionamiento, para evitar sanciones.³³⁰

3.1.5.4. Circunstancias eximentes de responsabilidad penal tributaria. La extraña ausencia del error excusable como causa de inculpabilidad.

La responsabilidad sancionadora surge de la relación entre la conducta antijurídica y su autor *consciente* y *libre*, eso ya se ha dicho.³³¹ *A contrario*, ello explica que no exista responsabilidad cuando, por alguna razón, el sujeto está privado de la consciencia o de la libertad en sus actos. En tales condiciones, lo hecho no puede ser calificado como *conducta*, pues ello no deriva de la voluntad humana, y –*ergo*– no cumple con el requisito mínimo de relevancia del hacer relevante en Derecho Sancionador. Antes que típico, antijurídico y culpable, el ilícito es *conducta humana*: esta, se insiste, requiere una dirección consciente y libre de la voluntad hacia la realización de un fin.³³² Como puede verse, las situaciones descritas son susceptibles de excluir el carácter de *conducta* de un determinado obrar humano, por lo que son denominadas por la doctrina *causas de ausencia de acción*.³³³

También hay casos en los que, contrario a la regla general, un acto consciente y libre dirigido a lesionar o poner en peligro un bien jurídico *no es castigado*. Resumidamente, ello puede deberse a que el bien jurídico protegido por la norma penal entra en conflicto con otro bien jurídico, defendido por el «infractor» en una situación concreta, lo que debe ser resuelto por el Derecho a través de la *ponderación*³³⁴. Por una parte, si el bien jurídico del «infractor» es de mayor valor que el protegido por la norma penal, entonces aquel estará *justificado*, actuando según el Derecho, y obviamente no puede ser castigado: estaremos en presencia de una *causa de justificación*³³⁵.

Por la otra, en algunas de estas situaciones el «infractor» carece de la capacidad de entender y de querer

³³⁰ Vid. BLANCO PÉREZ, Alicia (2017): *Corporate Compliance: Especial Referencia al Compliance Tributario*, Memoria de prueba para optar al grado en Derecho de la Universidad de Salamanca, pp. 34-41. Disponible en: https://gredos.usal.es/jspui/bitstream/10366/136864/1/TFG_BLANCO_P%C3%89REZ_Alicia.pdf

³³¹ Ver secciones 2 y 3.1.5.

³³² Ver sección 2.4; WELZEL (1956), pp. 35-36.

³³³ Vid. DE LEÓN VELASCO, Héctor Aníbal (2000): “La acción y la omisión como primer elemento del delito”, en DÍEZ RIPOLLÉS, José Luis y GIMÉNEZ-SALINAS I COLOMER, Esther (Coords.), *Manual de Derecho Penal Guatemalteco. Parte General* (Ciudad de Guatemala, Agencia de Cooperación Española – Consejo Superior del Poder Judicial), p. 155.

³³⁴ Ver sección 2.2.

³³⁵ Son causas de justificación la legítima defensa, el estado de necesidad justificado y el ejercicio legítimo del Derecho, según el artículo 24 del Código Penal de Guatemala. Es también, el caso del consentimiento del ofendido, en casos muy particulares de bienes jurídicos disponibles y el consentimiento no excluya la tipicidad de la conducta. En específico, son causas de justificación del daño consciente y voluntario realizado en el contexto de la práctica deportiva, siempre que el autor haya seguido los reglamentos deportivos y, evidentemente, no haya tenido voluntad de causar el daño punible, según el artículo 153 del Código Penal de Guatemala; y la *exceptio veritatis* en el caso de la injuria, *ex* artículo 160 del Código Penal de Guatemala.

el acto ilícito o su resultado, lo que demuestra su *falta de aptitud* para ser sujeto de la conminación sancionadora: estos son los casos de *inimputabilidad*, o de falta de capacidad de Derecho Sancionador.³³⁶ Del mismo modo, si el bien jurídico del infractor es de igual o menor valor que el protegido por la norma penal, habrá que hacer un doble examen. En primer lugar, es necesario determinar si el «infractor», a pesar de haber dirigido conscientemente su voluntad a la realización de la conducta, estaba consciente o no de su *carácter antijurídico*, de su capacidad para dañar o poner en peligro concreto al bien jurídico de que se trate. En segundo lugar, en el supuesto que se establezca que el «infractor» tenía *conciencia de la antijuridicidad de la conducta*,³³⁷ es preciso evaluar las circunstancias del obrar del «infractor», para de allí determinar si este tuvo la posibilidad racional de adaptar su conducta a la advertencia normativa. En todos estos casos, tanto en el caso de ausencia de capacidad jurídico-sancionadora, como el supuesto en el que el «infractor» no haya tenido válidamente conciencia de la dañosidad de su conducta, como en el caso de que al «infractor» no le sea racionalmente exigible adaptar su conducta a la advertencia de la norma sancionadora, estaremos en presencia de *causas de inculpabilidad*.³³⁸

A pesar de todo lo expuesto, plenamente aplicable a la exclusión de la responsabilidad en el Derecho Sancionador Tributario, el Código Tributario de Guatemala establece únicamente como circunstancias que excluyen la responsabilidad por ilícitos tributarios dos causales, ambas de *inculpabilidad*: la incapacidad legal y absoluta y el caso fortuito y la fuerza mayor.³³⁹ La primera atiende a las denominadas *causas de inimputabilidad*: aquellas circunstancias que privan totalmente al sujeto de la conciencia o de la libertad en sus actos,³⁴⁰ situación que, de acuerdo con la caracterización legal, debe ser *legal* y *absoluta*. La segunda se refiere a supuestos de *no exigibilidad de otra conducta*, supuestos en los que al contribuyente o responsable no se le podía exigir *razonablemente* una conducta distinta que la del incumplimiento de la obligación tributaria material o formal. El caso fortuito entraña la imposibilidad material de realización de la conducta exigida por la norma tributaria, que ha de determinar la imposibilidad de actuar de otra forma no solo para él, sino para cualquier otro sujeto que se hubiera encontrado en las mismas circunstancias. La fuerza mayor supone el ejercicio de una coacción sobre la voluntad del contribuyente o responsable, venciéndola, e impulsando la realización de una conducta no deseada por el sujeto pasivo tributario.³⁴¹

Sin embargo, como fácilmente puede notarse, el Código Tributario omite toda regulación sobre las *causas de ausencia de acción*,³⁴² las *causas de justificación*³⁴³ y, particularmente notable, sobre el *error* como causa de inculpabilidad, situación que, respetuosamente, consideramos una deficiencia del sistema sancionador tributario guatemalteco.

³³⁶ WEFTE (2018), p. 304.

³³⁷ WEFTE (2018), p. 310.

³³⁸ Vid. WEFTE (2018), p. 312.

³³⁹ GUATEMALA, Código Tributario, artículo 78.

³⁴⁰ WEFTE (2010), pp. 304-306.

³⁴¹ WEFTE (2018), p. 312.

³⁴² A saber: actos internos, movimientos reflejos y estados de inconsciencia, como el sonambulismo. DE LEÓN VELASCO (2000), p. 157.

³⁴³ A saber, en general: legítima defensa, estado de necesidad, cumplimiento del deber, ejercicio legítimo del derecho. Vid. ENRÍQUEZ COJULUN, Carlos Roberto (2000): “El delito como acción antijurídica”, en DÍEZ RIPOLLÉS, José Luis y GIMÉNEZ-SALINAS I COLOMER, Esther (Coords.), *Manual de Derecho Penal Guatemalteco. Parte General* (Ciudad de Guatemala, Agencia de Cooperación Española – Consejo Superior del Poder Judicial), p. 257.

Particularmente relevante es la ausencia de reconocimiento del error como eximente de responsabilidad por ilícitos tributarios, sobre todo por su alta incidencia en una materia tan compleja y cambiante como lo es la tributaria. En términos generales, el error es una anomalía del juicio sobre un objeto y sus características, sea porque el sujeto *ignora* –falta absoluta de conocimiento– o porque su conocimiento es *defectuoso*, sea por incompleto o por falso.³⁴⁴ En el ISLR, esta anomalía cognitiva recae sobre el *deber de tributar*,³⁴⁵ sea de forma:

1. *Absoluta*, por la impresión errónea de que una renta *no se ha producido*, como por ejemplo sería el caso de la divergencia interpretativa entre contribuyente y Administración Tributaria respecto del carácter *devengado* o percibido de una determinada renta, de acuerdo con los principios contables de general aceptación,³⁴⁶ o bien respecto del carácter *territorial* de una determinada renta y, en consecuencia, de su gravabilidad con el ISLR en Guatemala,³⁴⁷ o
2. *Relativa*, por la impresión errónea de que una determinada renta es gravable bajo un régimen diferente, más benigno que el que le es realmente aplicable. Este riesgo es particularmente notable en sistemas cedulares como el guatemalteco, donde la base imponible³⁴⁸ es dividida en compartimientos estancos, o «cédulas», para determinar la renta gravable y el impuesto a pagar *separadamente*.³⁴⁹ Así, un ejemplo sencillo de este tipo de error lo constituye la calificación de una determinada renta, frutos civiles derivados del uso del dinero –y en consecuencia, subsumible *en principio* como renta de capital–³⁵⁰ como renta derivada del ejercicio de las «otras» actividades lucrativas a las que se refiere la definición de la base imponible³⁵¹ en el caso del ISLR aplicable a las actividades lucrativas.³⁵²

Como puede verse, la anomalía del juicio que el contribuyente o responsable realiza sobre la existencia o no de la obligación tributaria por concepto de ISLR, la que –en última instancia– determina la comisión del ilícito, deriva de una interpretación incorrecta de la normativa contentiva de derechos y

³⁴⁴ WEFTE (2018), p. 306-307.

³⁴⁵ Además de la posibilidad que se analiza en el texto principal, que es la que ordinariamente dará lugar al error excusable como causa de inculpabilidad en el Derecho Sancionador Tributario, cabe la posibilidad de error *de prohibición* sobre el incumplimiento –ya no excusable, sino *atenuado*– del deber de tributar por la irracionalidad en el gasto público por parte del Estado. Hay que dejar a salvo, sin embargo, el supuesto en que se demuestre fehacientemente la utilización de la recaudación fiscal por el Estado para la consecución de fines ilícitos, caso en el cual estaremos frente a una clara *causa de justificación*, antes que de inculpabilidad. WEFTE (2018), p. 311.

³⁴⁶ Ello podría ocurrir, por ejemplo, en el caso de obligaciones sometidas a condición o término, en aplicación del artículo 52 de la Ley de Actualización Tributaria de Guatemala. Según la norma, el elemento temporal del hecho generador en el ISLR guatemalteco para las rentas de las actividades lucrativas “*se entiende por sistema contable de lo devengado, el sistema contable consistente en registrar los ingresos o los costos y gastos en el momento en que nacen como derechos u obligaciones y no cuando se hacen efectivos*”. Sobre la temporalidad del hecho generador en el ISLR, ver WEFTE H., Carlos E. (2017): “Principios de la imposición vs. temporalidad del hecho imponible en el impuesto sobre la renta. Notas sobre el (nuevo) régimen de disponibilidad de ingresos, costos y gastos”, *Revista de la Facultad de Derecho*, No. 71 (Caracas, UCAB), pp. 151-188. Disponible en: <https://weffe.net/weffe/index.php/component/k2/item/404-principios-de-la-imposicion-vs-temporalidad-del-hecho-imponible-en-el-impuesto-sobre-la-renta-notas-sobre-el-nuevo-regimen-de-disponibilidad-de-ingresos-costos-y-gastos>

³⁴⁷ GUATEMALA, Ley de Actualización Tributaria, artículo 4.

³⁴⁸ GUATEMALA, Ley de Actualización Tributaria, artículo 1.

³⁴⁹ El artículo 2 de la Ley de Actualización Tributaria divide la renta gravable con el ISLR en Guatemala en tres categorías: (i) las rentas de las actividades lucrativas; (ii) las rentas del trabajo; (iii) las rentas del capital y las ganancias de capital.

³⁵⁰ GUATEMALA, Ley de Actualización Tributaria, artículo 88.

³⁵¹ Excluyendo, claro está, los casos que han sido regulados expresamente a este objeto en el artículo 15 de la Ley de Actualización Tributaria de Guatemala.

³⁵² GUATEMALA, Ley de Actualización Tributaria, artículo 20.

obligaciones dentro de la relación jurídico-tributaria. Como ha sostenido con acierto la doctrina:

“Se debe tener en cuenta, en primer lugar, la multiplicidad, variabilidad e inestabilidad de las leyes tributarias que se traduce en una complejidad atentatoria del principio de certeza y que justifica en no pocos casos la confusión y el equívoco del contribuyente, lo cual se producirá inevitablemente mientras no exista ‘una mayor idoneidad en las expresiones de la ley fiscal que desprovistas del agudo tecnicismo lleven a la conciencia del pueblo al estado de certeza’, de tal suerte que ‘exterioricen con precisión y no complejamente el modo de conducta fijado a una persona dada.’”³⁵³

En este sentido, cuando la normativa que regula la actividad humana, cuyo incumplimiento está sometido a castigo –como es el caso del Derecho Tributario– es sumamente complicada, de difícil comprensión y cuya cambiante realidad impone a las personas sujetas a su imperio una agobiante –y nunca completa– labor de actualización, para *seguirle la pista* a los deberes impuestos por la norma fiscal. ¿Hasta qué punto puede hablarse de “conocimiento de la ilicitud” que fundamente el dolo necesario para el reproche sancionador tributario? Tal como señala la doctrina, el incorrecto conocimiento de los preceptos tributarios relevantes para la existencia de una concreta infracción en cuanto afectaría al *tipo* mismo del ilícito, *debe* ser tomado en consideración para aplicarse en materia de infracciones tributarias.³⁵⁴

Ahora, si bien ninguna de estas circunstancias es tomada en cuenta por el Código Tributario a la hora de la determinación de la comisión o no de un ilícito tributario, omisión tanto más grave cuanto de ella depende –en una medida muy importante– la *proporcionalidad* del sistema sancionador tributario,³⁵⁵ ello no debe interpretarse como *imposibilidad* de invocar causas de justificación o de culpabilidad en el Derecho Sancionador Tributario, especialmente en el campo de aplicación del impuesto más importante³⁵⁶ y complejo³⁵⁷ de todo sistema tributario como lo es el ISLR.

La respuesta –parcial– al problema se halla en la declaración general contenida en el Código Penal, de acuerdo con la cual este es *fondo general supletorio* de todas las materias de naturaleza penal, reguladas por otras leyes, en cuanto estas, implícita o expresamente, no dispusieren lo contrario.³⁵⁸ Ello permite la aplicación de las causas de justificación *genéricas* establecidas en ese Código, entre las cuales destacan el ejercicio legítimo de un derecho y la posibilidad general de causas supralegales de justificación, como fórmulas de ponderación aplicables casuísticamente para aquellos casos de ausencia de lesión efectiva o potencial al bien jurídico derivada de la realización de una conducta en principio típica.³⁵⁹

Por su parte, la ausencia de regulación *expresa* del error, tanto de tipo como de prohibición,³⁶⁰ como causa de inculpabilidad en el Derecho Penal guatemalteco no significa la imposibilidad de exigir su

³⁵³ VILLEGAS, Héctor B. (1998): *Régimen penal tributario argentino*, (Buenos Aires, Ediciones Depalma), pp. 136-137.

³⁵⁴ ZORNOZA PÉREZ, Juan José (1992): *El sistema de infracciones y sanciones tributarias (Los principios constitucionales del Derecho sancionador)*, (Madrid, Editorial Civitas), p. 88; WEFPE (2018), p. 310.

³⁵⁵ Ver sección 2.2.

³⁵⁶ Ver sección 1.

³⁵⁷ Famosa es la expresión de ALBERT EINSTEIN, según la cual “*lo más difícil de entender en el mundo es el impuesto sobre la renta*”.

³⁵⁸ GUATEMALA, Código Penal, artículo 9.

³⁵⁹ GUATEMALA, Código Penal, artículo 24. Al respecto, ver ENRÍQUEZ COJULUN (2000), p. 257; y WEFPE (2010), pp. 305-339.

³⁶⁰ Sobre la distinción entre error de tipo y error de prohibición, y su aplicación al Derecho Sancionador Tributario, ver WEFPE (2018), pp. 310-311.

aplicación a todos los ámbitos del Derecho Sancionador, incluyendo al Derecho Tributario:³⁶¹ su aplicación es un imperativo de la *dignidad humana*,³⁶² fundamental a todo el sistema jurídico y reconocida constitucionalmente.³⁶³

3.1.5.5. Causas de extinción de la acción sancionadora tributaria y de la ejecución de la sanción tributaria.

El derecho del Estado para ejercer el *ius puniendi* no es eterno. Como todo derecho subjetivo estatal, el *ius puniendi* está naturalmente sometido a limitaciones.³⁶⁴ Además de otros confines, los criterios de idoneidad y necesidad, bajo la forma de la subsidiariedad de la intervención punitiva,³⁶⁵ al igual que la culpabilidad, bajo la forma de la personalidad,³⁶⁶ determinan límites *materiales y temporales* al ejercicio del poder sancionador, de manera que (i) el Estado ya no pueda perseguir al infractor para imponerle la sanción; y (ii) el Estado, una vez impuesta la sanción, la ejecute o continúe ejecutándola. En el Derecho Sancionador, estas circunstancias son conocidas como *causas* para la extinción de la pretensión estatal de imponer la sanción en el caso de infracciones al ordenamiento tributario –extinción de la acción–, o de la decadencia de la posibilidad jurídica de ejecutar la sanción previamente impuesta, extinción de la ejecución de la sanción.

De acuerdo con la enumeración legal,³⁶⁷ las infracciones y sanciones tributarias en Guatemala se extinguen por la muerte del infractor, la exoneración o condonación, la declaratoria de incobrabilidad³⁶⁸ y la prescripción.

Sobran los comentarios respecto de la primera de las causas de extinción de la acción penal mencionadas. La muerte –cesación definitiva de las funciones vitales de una persona– extingue la personalidad, no sólo física sino jurídica del *de cuius*. Así, siendo que la responsabilidad por ilícitos tributarios es eminentemente personal,³⁶⁹ la responsabilidad por la comisión de ilícitos tributarios resulta *intransferible*, con independencia del carácter pecuniario de la sanción que eventualmente haya sido impuesta. Como con acierto lo regula el Código Penal, la muerte extingue la pena pecuniaria impuesta pendiente de satisfacer, y todas las consecuencias penales de la misma.³⁷⁰

Igualmente, poco hay que decir respecto de la amnistía como medio de extinción de la acción sancionadora tributaria y de la ejecución de las sanciones tributarias. La amnistía –denominada por el Código Tributario de Guatemala «exoneración» o «condonación»–, consiste en la renuncia estatal al castigo de la infracción o del delito, fundamentalmente por causas de política criminal, en ejercicio del

³⁶¹ Vid. RODRÍGUEZ BARILLAS, Alejandro (2000): “El tipo subjetivo de los delitos de acción dolosos”, en DÍEZ RIPOLLÉS, José Luis y GIMÉNEZ-SALINAS I COLOMER, Esther (Coords.), *Manual de Derecho Penal Guatemalteco. Parte General* (Ciudad de Guatemala, Agencia de Cooperación Española – Consejo Superior del Poder Judicial), p. 207.

³⁶² Ver secciones 1 y 2.

³⁶³ GUATEMALA, Constitución Política, artículo 2. Así lo defiende, en opinión con la que concordamos plenamente, RODRÍGUEZ BARILLAS (2000), p. 208.

³⁶⁴ Ver sección 2.

³⁶⁵ Ver secciones 2.2.1 y 2.2.2.

³⁶⁶ Ver sección 2.4.

³⁶⁷ GUATEMALA, Código Tributario, artículo 75.

³⁶⁸ GUATEMALA, Código Tributario, artículo 55.

³⁶⁹ Ver sección 3.1.5.1.

³⁷⁰ GUATEMALA, Código Penal, artículo 103.

denominado *principio de oportunidad*, corolario de la necesidad –mínima intervención– en materia sancionadora.³⁷¹ Su efecto es el de extinguir por completo la sanción y todos sus efectos, de acuerdo con la dicción del Código Penal.³⁷² Es particularmente importante señalar que la amnistía debe cumplir con las formalidades propias del acto legislativo; en pocas palabras, la amnistía debe ser otorgada por ley formal emanada del Poder Legislativo, e igualmente la amnistía debe versar sobre hechos pasados y concretos, determinando con toda precisión el alcance objetivo y subjetivo de sus efectos. Obvio es decir que, si la ley que decreta una «amnistía» extiende sus efectos hacia hechos *futuros*, no podrá hablarse de amnistía, sino de una ley penal general que *despenaliza* el hecho allí descrito.

La declaratoria de incobrabilidad es, también, una forma de ejercicio del principio de oportunidad en materia sancionadora.³⁷³ Dada la naturaleza económica del bien jurídico que es objeto de protección en el Derecho Tributario, la *irrelevancia* del interés económico comprometido en el cumplimiento de una determinada obligación tributaria, en razón de su cuantía, impone el cese de la persecución sancionadora, fundamentalmente por motivos de economía. Desde el punto de vista financiero, no tiene sentido que el Estado dedique ingentes recursos a la persecución de hechos ilícitos que, por su insignificancia, representan una carga económica para el Estado mayor que el efecto resocializador o de mayor eficiencia del sistema tributario que pudiera derivar de su cumplimiento. Por otra parte, en la medida en la que el Derecho Sancionador está consagrado a la protección de bienes jurídicos, la *necesidad* impone que la sanción se aplique solo cuando ella puede lograr eficazmente sus cometidos, lo que no es el caso en estos auténticos *ilícitos bagatela*. Otro tanto debe predicarse de aquellos casos en los que, independientemente de su cuantía, la sanción pecuniaria tributaria sea de *imposible cumplimiento*: cuando el infractor ha sido declarado en quiebra o sea de imposible ubicación, y no existan bienes o derechos sobre los cuales pueda hacerse efectiva la deuda tributaria.

Finalmente, como señala la doctrina,

*“[E]l transcurso del tiempo, por voluntad de la ley, tiene también como consecuencia la extinción de la responsabilidad penal. Se trata de una necesidad social fundada en la realidad de las cosas, lo que aconseja poner un término a la persecución penal, considerando extinguido el delito o la pena. El tiempo realiza su labor y, en definitiva, impone a la sociedad sus condiciones. Se trata, pues, de exigencias prácticas de una parte, y del olvido del hecho y de sus consecuencias, de la otra, lo que hace desaparecer la necesidad del castigo que se muestra ya como inoportuno e innecesario, máxime cuando ha desaparecido la conmoción social por el impacto ocasionado por la ruptura del equilibrio ético a causa del delito.”*³⁷⁴

Así, el Código Tributario prevé la prescripción como forma de extinción, tanto de la acción sancionadora tributaria como de la sanción fiscal, por la inactividad de la Administración Tributaria en la persecución y castigo de los ilícitos tributarios en el transcurso de cinco años, contados a partir del momento de comisión del ilícito –para la acción– o quede firme la sanción –para la ejecución–, respectivamente.³⁷⁵

³⁷¹ Ver sección 2.2.2.

³⁷² GUATEMALA, Código Penal, artículo 104.

³⁷³ GUATEMALA, Código Tributario, artículo 55.

³⁷⁴ ARTEAGA SÁNCHEZ, Alberto (1998): *Derecho Penal Venezolano*, (Caracas, Editorial McGrawHill, octava edición), p. 308.

³⁷⁵ GUATEMALA, Código Tributario, artículo 76.

En términos generales, la comisión de ilícitos *de resultado*, como lo son los ilícitos sustantivos tributarios,³⁷⁶ viene dada por el momento de exigibilidad de la obligación tributaria, material o formal, cuyo incumplimiento está castigado. Así, por ejemplo, en el ISLR sobre actividades lucrativas, la consumación vendrá dada por el vencimiento del plazo para efectuar los pagos trimestrales del impuesto,³⁷⁷ o de la liquidación definitiva del impuesto vencido el plazo de tres meses siguientes al cierre del ejercicio,³⁷⁸ a título de contribuyente.

En el régimen simplificado de ISLR sobre actividades lucrativas, para el contribuyente la consumación vendrá dada por el vencimiento del plazo mensual para el pago del impuesto, en los casos en los que haya sido autorizado por la Administración Tributaria para el pago directo de la obligación.³⁷⁹ Del mismo modo, la consumación de ilícitos formales respecto de la declaración vendrá dada por el vencimiento del plazo de los diez primeros días del mes siguiente al de la emisión de las facturas por el contribuyente para la presentación de la declaración. En ese mismo supuesto, la consumación de los ilícitos tributarios materiales vendrá dado por el vencimiento del plazo de diez días del mes siguiente a aquel en que se emitió la constancia de retención, para enterar las retenciones practicadas según este régimen.³⁸⁰ La falta de notificación del cambio de régimen, de ordinario a simplificado, estará consumada al cierre del ejercicio previo a aquel en el que operará dicho cambio.³⁸¹

En el caso del ISLR sobre el trabajo en relación de dependencia, la consumación vendrá dada por el vencimiento del plazo de tres meses para la declaración y pago de la diferencia de impuesto resultante, en el caso que al trabajador-contribuyente no le hayan sido practicadas las retenciones, o que el monto de estas retenciones haya sido inferior a la obligación tributaria total del trabajador.³⁸² Desde el punto de vista de los patronos, responsables como agentes de retención de este impuesto, dentro de los diez primeros días de cada mes.³⁸³

Finalmente, en el caso del ISLR sobre rentas pasivas o de capital, los agentes de retención están obligados a enterar el impuesto retenido dentro de los diez primeros días del mes siguiente al de la realización del pago que dé lugar al nacimiento del hecho imponible,³⁸⁴ plazo que será igualmente aplicable al contribuyente en el caso de ausencia de retenciones.³⁸⁵ Un régimen idéntico es aplicable al cumplimiento de la obligación tributaria en el caso de las rentas obtenidas por no residentes.³⁸⁶

Ribeira Brava, abril de 2021.

³⁷⁶ Este es el caso de la omisión de pago de tributos y de la mora, tipificados en los artículos 88, 89 y 92 del Código Tributario de Guatemala.

³⁷⁷ GUATEMALA, Ley de Actualización Tributaria, artículo 38.

³⁷⁸ GUATEMALA, Ley de Actualización Tributaria, artículo 39.

³⁷⁹ GUATEMALA, Ley de Actualización Tributaria, artículos 45 y 46.

³⁸⁰ GUATEMALA, Ley de Actualización Tributaria, artículo 48.

³⁸¹ GUATEMALA, Ley de Actualización Tributaria, GUATEMALA, Código Tributario, artículos 51; y 94.1.

³⁸² GUATEMALA, Ley de Actualización Tributaria, artículo 81.

³⁸³ GUATEMALA, Ley de Actualización Tributaria, artículo 80.

³⁸⁴ GUATEMALA, Ley de Actualización Tributaria, artículo 94.

³⁸⁵ GUATEMALA, Ley de Actualización Tributaria, artículo 95.

³⁸⁶ GUATEMALA, Ley de Actualización Tributaria, artículos 105 y 106.