

PRINCIPIOS LEGALES RELACIONADOS CON EL ÁMBITO SANCIONATORIO TRIBUTARIO

PUBLICACIÓN ANTICIPADA

El Comité Editorial de la revista Iustitia aprueba la publicación anticipada del presente manuscrito dado que ha culminado el proceso editorial de forma satisfactoria. No obstante, advierte a los lectores que esta versión en PDF es provisional y puede ser modificada al realizar la corrección de estilo y la diagramación del documento.

ACCEPTED FOR PUBLICATION

The Editorial Board of Iustitia approves the early publication of this manuscript since the editorial process has been satisfactorily completed. However, it warns readers that this PDF version is provisional and may be modified by proof-reading and document layout processes.

Principios legales relacionados con el ámbito sancionatorio tributario

Ancestral worldviews in Colombia; a constitutional law perspective.

Ángel Estuardo Menéndez Ochoa

Abogado, Universidad de San Carlos, Guatemala. Magister en Administración Tributaria y Tecnologías de Aseguramiento, Universidad Galileo, Guatemala. Magister en Derecho Tributario, Universidad de Barcelona, Barcelona, España. Magister en Derecho Notarial, Universidad Mariano Gálvez de Guatemala, Ciudad de Guatemala, Guatemala. Magister En Derecho Constitucional, Universidad Rafael Landívar, Ciudad de Guatemala, Guatemala. Coordinador de la Maestría en Asesoría en Tributación, Universidad Rafael Landívar, Ciudad de Guatemala, Guatemala.

aemenendez2001@yahoo.com

<https://orcid.org/0009-0001-5938-6206>

Recibido: 08 de agosto de 2025

Aceptado: 29 de enero de 2026

Cómo citar este artículo:

Menéndez Ochoa, A. E. (2026). Principios legales relacionados con el ámbito sancionatorio tributario. *Iustitia*, 24(28). <https://doi.org/10.15332/iust.v24i28.3317>

Resumen

El presente trabajo desarrolla los principios dentro de los cuales debe someterse el accionar de los Estados al ejercer sus potestades en reprimir aquellas conductas que los legisladores han estimado lesivas en cuanto al debido cumplimiento de las obligaciones tributarias; ello con el objeto de no excederse en dicho ejercicio en cuanto a una afectación desmesurada, en cuanto a la dignidad, patrimonio, los derechos a una adecuada defensa y un debido proceso, entre otros. Importante es destacar que el Derecho Sancionatorio Administrativo Tributario comparte la misma naturaleza jurídica del Derecho Penal, siendo los legisladores los que graduaran la gravedad de las contravenciones, estimando la existencia de delitos o faltas penales, así como de las infracciones tributarias.

Palabras clave: infracción tributaria, delitos tributarios, derecho de defensa, derecho a un debido proceso, legalidad, culpabilidad.

Abstract

The present work develops the principles within which the actions of States must be constrained when exercising their powers to repress those conducts that legislators have deemed harmful to the proper fulfillment of tax obligations; this, with the purpose of avoiding excesses in such exercise that could lead to disproportionate impacts on dignity, property, and the rights to adequate defense and due process, among others. It is important to highlight that Administrative Tax Sanctioning Law shares the same legal nature as Criminal Law, with legislators being responsible for grading the seriousness of the infractions, determining the existence of crimes or criminal offenses, as well as tax violations.

Key words: Tax infringement, tax crimes, right to defense, right to due process, legality, culpability.

Introducción

El Estado, en el desarrollo del ius puniendi, que por mandato legal ejerce, el establecer, por medio de leyes, las infracciones tributarias, lo hace con el objeto de proteger ciertos bienes jurídicos, principalmente el debido cumplimiento del deber que tienen los habitantes de este país en el sostenimiento de los gastos del Estado, concretamente la recaudación impositiva. La Constitución Política de la República de Guatemala, establece que el Sistema Tributario debe ser justo y equitativo, tanto en establecer tributos, como en decretar infracciones y sanciones, por el incumplimiento de las obligaciones sustantivas y formales establecidas en las leyes tributarias.

En esa línea, la Corte de Constitucionalidad, en la sentencia emitida el 20 de agosto de 2015, dentro del expediente número 2810-2014¹, sostuvo lo siguiente: “como parte del ejercicio del ius puniendi, el Derecho Administrativo sancionador ha de sujetarse a los límites que la Constitución impone a aquel, habiendo destacado la jurisprudencia nacional, entre otros, los siguientes: “legalidad, tipicidad, derecho de defensa, irretroactividad, culpabilidad, proporcionalidad, presunción de inocencia, non bis in idem, intimación, imputación”.

Principio de irretroactividad de la Ley Tributaria

¹ Corte de Constitucionalidad. Expediente número 2810-2014, sentencia del 20 de agosto de 2015.

Si bien es cierto, las normas sancionatorias tributarias o delitos penales, regirán siempre para el futuro, pero este principio garantiza que una norma tributaria o penal no puede aplicarse a situaciones generadas con anterioridad al inicio de su vigencia.

De manera excepcional, en materia penal, tal como lo indica el artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, puede aplicarse una norma retroactivamente, siempre y cuando favorezca al reo. En materia de infracciones tributarias, dado que su naturaleza es punitiva, al igual que las infracciones penales, se estima aplicable la disposición constitucional citada, a ese ámbito, estando plasmado dicho principio en el artículo 66 del Código Tributario, siempre y cuando se favorezca al infractor y no afecte resoluciones o sentencias firmes. Muy similar al texto legal referido, la Ley General Tributaria española² en el artículo 10.2. indica “No obstante, las normas que regulen el régimen de infracciones y sanciones tributarias y el de los recargos tendrán efectos retroactivos respecto de los actos que no sean firmes cuando su aplicación resulte más favorable para el interesado”.

Principio de prohibición de doble o múltiple imposición de penas (Non bis in idem), también llamado en la doctrina como Principio de no Concurrencia de sanciones Tributarias.

El principio “non bis in idem” o “ne bis in idem” constituye la prohibición de aplicar dos o más sanciones ante un sólo hecho. Este principio garantiza que una acción reñida con la ley tributaria o la ley penal únicamente deberá ser sancionada una vez. Se prohíbe expresamente que se castigue dos o más veces un mismo hecho. En el ámbito administrativo, al haberse aplicado una sanción pecuniaria a un infractor, por la comisión de una determina infracción, no podrá aplicársele otra sanción.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso Mohamed Vrs Argentina, expresó en el párrafo 121, lo siguiente: “121. Dicho principio busca proteger los derechos de los individuos que han sido procesados por determinados hechos para que no vuelvan a ser enjuiciados por los mismos hechos” (sentencia del 23 de noviembre de 2012).

En el ámbito nacional, frecuentemente se duda en reconocer la misma naturaleza jurídica que unen al régimen sancionatorio administrativo que desarrolla el Código Tributario, con régimen de delitos y faltas penales que contempla el Código Penal y otras leyes penales

² Ley General Tributaria. Ley 58/2003, de 17 de diciembre. España

especiales. Sobre el particular mencionan los autores Ana Clara Marconi y Norberto J. Marconi³ que

ambos regímenes sancionatorios, uno para conductas menos lesivas, el contravencional y otro para hechos más graves, el penal, pueden coexistir armoniosamente, si lo hacen en forma paralela. El riesgo de incurrir en bis in idem aparece cuando surgen puntos de contacto, es decir, conductas idénticas sancionadas en ambos ámbitos.

En el sistema tributario mexicano se aplica de una manera distinta, así lo expone Gómez Coto (2020) en México quien advierte que

el criterio es que no existe una doble sanción, cuando se imponen sanciones penales y administrativas que tienen su origen en una misma conducta, si estas sanciones tienen su fundamento y sustento en legislaciones de distinta materia, por un lado, la administrativa, y por otro la penal; lo que se justifica en la afirmación de que el procedimiento penal por delitos fiscales es independiente y autónomo, al que se sigue por infracciones de carácter fiscal.

Para Guatemala, dicho Principio está consagrado en el artículo 90 del Código Tributario, que en al vincularlo con el artículo 70 de dicho cuerpo legal, imponen la obligación a la autoridad tributaria de presentar denuncia penal al constatar la comisión de un hecho delictivo; deduciendo que la ley, impone la priorización de la acción penal, sobre la administrativa, ante la gravedad de los hechos.

Principio de la Debida Defensa

Tomando en cuenta que en la actividad administrativa o judicial que se realice pueda afectar intereses de particulares, entre estos la posible imposición de sanciones a un administrado, entre otras formas de afectarlo, como su renombre, prestigio y otros valores subjetivos; deben observarse las garantías mínimas del debido proceso.

El proceso tiene que tramitarse ante una autoridad preestablecida, con de fases definidas, concediendo la oportunidad al presunto infractor de conocer la pretensión de sancionársele (Principio de Imputación) y así él pueda sostener su defensa, pudiendo argumentar sus postulados

³ Ana Clara Marconi y Norberto J. Marconi, la Ley Penal Tributaria y la Garantía del Non Bis in Idem.(Artículo visto en la página electrónica de la Dirección Nacional del Sistema Argentino de Información Jurídica (SAIJ), de la Secretaría de Justicia del Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la República Argentina). <http://www.saij.gob.ar/ana-clara-marconi-ley-penal-tributaria-garantia-non-bis-in-idem>

libremente, demostrar sus puntos en los que fundamenta su defensa y la autoridad administrativa tiene la obligación de recibir, analizar y considerar lo manifestado por el administrado, emitiendo dentro del plazo y la forma establecidos en ley, una resolución, debidamente motivada sobre los hechos sujetos a discusión y posteriormente el infractor tenga la posibilidad de impugnar lo resuelto ante autoridad competente y en su oportunidad, poder acceder a la tutela judicial.

Principio de Culpabilidad

Aunque la legislación guatemalteca está orientada a sancionar concretamente el hecho en sí, el resultado de la acción (teoría finalista), la doctrina tributaria presupone siempre el accionar de buena fe de los sujetos de la obligación tributaria, sancionando de esa forma las infracciones bajo elementos de dolo o imprudencia, graduando en atención a dichos elementos, la sanción a imponer.

Especifica Cervini (2007) que

por el principio de culpabilidad resulta que para exigir responsabilidad no basta que se pueda atribuir subjetivamente a una persona el hecho por ella materialmente producido; es preciso además atender al proceso de motivación que la ha llevado a tomar la decisión de realizar ese comportamiento.

La infracción tributaria y su consecuente sanción deben establecerse en la ley. El artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, indica que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, determinar las bases de recaudación, principalmente y entre otras: Las infracciones y sanciones tributarias. Adicionalmente al artículo mencionado, y considerando la naturaleza jurídica de las infracciones y sanciones tributarias, es plenamente aplicable lo dispuesto en el artículo 17 de la norma constitucional, que reza que “No son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penados por ley anterior a su perpetración.” Afirma Rosembuj (2006) que “ningún hecho puede considerarse como infracción si una ley así no lo ha declarado previamente. Tampoco puede imponerse sanción alguna, si no es en base a la ley.”

La Corte de Constitucionalidad, en sentencia del 25 de febrero de 1998, dentro del expediente 164-879⁴ en su parte conducente, indica “Esta norma, que recoge el principio de legalidad fija claramente una condición de certeza jurídica para penalizar determinadas conductas, y es que las mismas estén expresamente calificadas como delitos o faltas...”.

⁴ Corte de Constitucionalidad. Expediente número 164-87. Sentencia del 25 de febrero de 1998

En armonía con la sentencia referida y considerando la raíz común que existe entre los delitos, faltas e infracciones administrativas-tributarias, Monzón Paz (1980) afirma en relación con este principio que el mismo es considerado “como la piedra angular del sistema jurídico penal y comprendido como la garantía mediante la cual ninguna persona podrá ser penada por hechos que no estén expresamente calificados como delitos o faltas, por la ley anterior a su perpetración”.

Principio de Proporcionalidad

Desde la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, dada en Francia en el año 1789, se sostiene que “la Ley sólo debe establecer penas estricta y evidentemente necesarias, y tan sólo se puede ser castigado en virtud de una Ley establecida y promulgada con anterioridad al delito, y aplicada legalmente”.

Es imperioso que exista congruencia entre el impacto o el perjuicio que causa la acción antijurídica, en el ámbito tributario, la infracción tributaria, con la sanción o castigo a imponer al responsable de esa acción.

Indica Ruano Godoy (2015) que este principio “cobra especial transcendencia, al constituir un límite a la potestad punitiva estatal, pues la exigencia que observe una proporcionalidad con la aplicación de las penas por delitos cometidos conlleva la protección de los derechos fundamentales”.

Con relación a este principio, en el ámbito penal, refiere Gordillo Santana (2006), lo siguiente

se refiere, es una idea de Justicia inherente a todo Derecho, que refleja que a cada uno debe dársele conforme a sus merecimientos y que los desiguales deben ser tratados desigualmente. Las penas deben ser proporcionales a la entidad del delito cometido y que los delitos no pueden ser reprimidos con penas más graves que la propia entidad del daño causado por el delito.

En Guatemala se critica el hecho que algunas sanciones establecidas en el Código Tributario no tienen proporcionalidad en la infracción o el daño causado, como el caso de la sanción del cierre temporal o definitivo de empresa, establecimientos o negocios, así como la resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.

Principio de presunción de inocencia

Dado que el régimen sancionatorio administrativo, incluyendo el tributario, aplican las mismas garantías y principios que se contemplan para el ámbito penal; debe el sistema sancionatorio tributario debe considerar la presunción de inocencia. Todo sistema jurídico debe garantizar el respeto irrestricto a los Derechos Humanos, y una condición para ello, es el reconocimiento del estado de inocencia de todo imputado, sindicado o procesado, mientras no se haya dictado sentencia en contrario.

El autor Borrell Mestre (2008), manifiesta que “la presunción de inocencia es el derecho que asiste a un acusado a no ser condenado sin pruebas de culpabilidad, o sin una actividad probatoria realizada con las debidas garantías, que de alguna forma puede entenderse de cargo” y es así como en el artículo 14 de nuestra Constitución se reconoce este principio al igual que el Código Procesal Penal en su artículo 14; la Declaración Universal de los Derechos Humanos en su artículo 11.1. y en la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, se encuentra regulada en el artículo 8.2. En sentencia de 31 de marzo de 1998, en el expediente 1011-97, la Corte de Constitucionalidad de Guatemala, refiriéndose a este principio, desde la perspectiva de la carga de la prueba, expreso que

En cuanto a la carga de la prueba es tema que vincula al principio del debido proceso que recoge el artículo 12 constitucional, significado en esta materia, como lo prescribe el capítulo V del título III del Código Procesal Penal, la aportación por quien acuse –no por lo imputado- de los medios de prueba pertinentes, fiscalizados y valorados por tribunal competente, que le halle suficiente para emitir un fallo que, fundado adecuadamente en la ley, conlleve condena o sanción o, caso contrario, pronuncie la absolución.

El autor Folco, citado por Marrama (2014), en su obra sobre sobre la presunción de inocencia igualmente expresa que

es un estado jurídico y un derecho fundamental en virtud del cual incumbe, a quien acusa, aportar las pruebas destructoras de esta presunción que tiene el carácter de “iuris tantum”, sin que, en principio, sea imputable a un ciudadano la carga de probar su inocencia, pues ella se presume como cierta hasta que se demuestre lo contrario. Se trata de un derecho que despliega sus efectos no sólo en el enjuiciamiento de las conductas delictivas, sino que preside la adaptación de cualquier resolución administrativa que derive a un resultado sancionatorio para el individuo.

Sobre lo indicado por Folco se resalta la obligación que tiene quien acusa, de demostrar la responsabilidad por la comisión de la infracción o del delito y con ello romper o destruir, como él

lo indica, la presunción de ser inocente, esa coraza que protege al presunto infractor o sindicado, hasta que las pruebas válidamente obtenidas señalen, sin duda, al actor.

Lastimosamente nuestra legislación tributaria no contempla, y en la práctica no se respeta este principio, pues del análisis del artículo 146 del Código Tributario se deduce que la carga de la prueba la tiene el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, tanto en procesos relacionados con ajustes de la obligación tributaria, como en el proceso sancionatorio tributario, pues al sujeto pasivo le presenta la oportunidad de presentar sus pruebas y/o descargos, y no le compete únicamente a la propia administración tributaria el demostrar la responsabilidad en la comisión de la infracción tributaria por parte del presunto infractor.

Principio de Prohibición de imposición de multas confiscatorias

El artículo 41 de la Constitución Política de Guatemala, prohíbe expresamente la aplicación de multas confiscatorias, expresamente limita las multas a los deberes sustantivos tributarios, al indicar que, las mismas no pueden exceder del valor del impuesto omitido. Declara al respecto Castillo González⁵ que

las multas, de toda clase que imponga el Ejecutivo y las organizaciones descentralizadas y autónomas, incluyendo las multas tributarias, no alcanzarán un monto tal, que priven de sus bienes a las personas, se trate de contribuyentes o no. La confiscación se mide en relación con los ingresos mensuales de los infractores.

No obstante, la clara prohibición a aplicar multas que resultan confiscatorias existe prácticas cuestionadas, en cuanto al irrespeto a este principio, como lo es la aplicación de multas con relación a la Ley de Herencias, Legados y Donaciones.

Principio del Efectivo contradictorio

Marcelo Peruchin, citado por Cervini (2007), ha manifestado que

En virtud de este principio, el sujeto pasivo de la pretensión tributaria tiene que contar con todos los recursos apropiados al pleno ejercicio del magisterio de la defensa. Ello impone la asistencia legal idónea y eventualmente gratuita, así como también la existencia de un sistema procesal administrativo y procesal penal tributario que consagre, en todas sus instancias, la igualdad de oportunidad de las partes a ser oídas en atención al

⁵ Jorge Mario Castillo González. Constitución Política Comentada. (Guatemala, 2001). Página 73.

esclarecimiento de los hechos, la concreta posibilidad de revisión de su causa y el derecho a un procedimiento racionalmente breve.

En Guatemala, en el ámbito de infracciones administrativas, cuyos procesos conoce la autoridad tributaria, al presunto infractor, principalmente aquél de escasos recursos económicos, no tiene la posibilidad de obtener asistencia legal gratuita, siendo lesivo a los intereses del presunto infractor, principalmente en los procesos que se ventilan ante jueces de paz del Ramo Penal, por la comisión de infracciones a los deberes formales tributarios que se sancionan con el cierre temporal o definitivo de empresas, establecimientos o negocios. En Guatemala no existe la figura de un Defensor del Contribuyente, como existe en otros sistemas tributarios. En el ámbito del proceso penal, el Instituto de la Defensa Pública Penal, asiste aquellos sindicados que no pueden costearse un defensor.

Conclusiones

El sistema tributario guatemalteco establece principios que limitan la creación de figuras sancionatorias que afecten, de una manera desmedida, la dignidad, el patrimonio, el debido proceso, el derecho de defensa, entre otros derechos de los obligados tributarios, por parte del Estado. Por mandato constitucional, únicamente el Congreso de la República podrá crear infracciones y sanciones en el ámbito tributario.

En Guatemala, la legislación tributaria no respeta el principio de presunción de inocencia en el ámbito de las infracciones tributarias administrativas, pues el presunto infractor debe demostrar su inocencia dentro del proceso administrativo. La carencia de un Defensor del Contribuyente u Obligado Tributario afecta a aquellos presuntos infractores tributarios que carecen de medios económicos o de la información necesaria para hacerse de una debida defensa en los procesos administrativos por la comisión de infracciones tributarias, principalmente en los procesos judiciales en los cuales se pretende imponer la sanción del cierre temporal o definitivo de empresas, establecimientos o negocios.

Debe considerarse la creación de la figura del Defensor del Contribuyente u Obligado Tributario, ya sea, dentro de la Procuraduría de los Derechos Humanos, como una institución autónoma.

Referencias

- Borrel Mestre, J. (2008). *La tutela judicial efectiva: La prueba en el proceso penal*. En *Constitución y justicia constitucional: Jornadas de derecho constitucional en Centroamérica*. Consell Consultiu de la Generalitat de Catalunya.
- Castillo González, J. M. (2001). *Constitución política comentada*. Guatemala, C.A.
- Cervini, R. (2016). Principios del derecho penal tributario en el Estado democrático social de derecho. *Revista De Derecho*, (2), 35–67. <https://doi.org/10.22235/rd.v0i2.846>
- Corte de Constitucionalidad de Guatemala. (2015, 20 de agosto). *Sentencia, Exp. 2810-2014*.
- Corte de Constitucionalidad de Guatemala. (1998, 25 de febrero). *Sentencia, Exp. 164-87*.
- Corte Interamericana de Derechos Humanos. (2012, 23 de noviembre). Caso Mohamed v. Argentina. https://corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/seriec_255_esp.pdf
- Gómez Cotero, J. de J. (2020). Principios tributarios sancionadores. *PRAXIS de la Justicia Administrativa*, 12(27). http://cesmdfa.tfja.gob.mx/investigaciones/pdf/r27_trabajo-3.pdf
- Gordillo Santana, L. (2006). Los principios constitucionales y las garantías penales en el marco de la mediación penal. *Revista Electrónica De Derecho De La Universidad De La Rioja (REDUR)*, (4), 87–124. <https://doi.org/10.18172/redur.3984>
- Marconi, A. C., y Marconi, N. J. (s. f.). La ley penal tributaria y la garantía del non bis in idem. *Sistema Argentino de Información Jurídica*.
- Marrama, S. E. (2014). *Límites en la aplicación del principio de realidad económica*. Repositorio Institucional de la Universidad Católica Argentina. https://repositoriosdigitales.mincyt.gob.ar/vufind/Record/RIUCA_328d2f1ff53b90636fd391c8e8a7c18c
- Rosembuj, T. (2006). *Elementos de derecho tributario II*. El Fisco. <http://elfisco.com/app/uploads/2017/01/29.pdf>
- Ruano Godoy, E. O. (2015). *Principios informadores del derecho penal*. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Rafael Landívar. http://recursosbiblio.url.edu.gt/publicjlg/url/IIJ/cuadren_estu134.pdf