

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

**LAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS EN MATERIA
FISCAL Y SU IMPORTANCIA DENTRO DEL CODIGO
TRIBUTARIO DECRETO 6-91 DEL CONGRESO
DE LA REPUBLICA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva
de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
de la
Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

BLANCA ELENA BETETA SOLOGAISTOA

Previo a Optar al Grado Académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

y a los Títulos de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, Mayo de 1997

DL
04
+(3217)

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

DECANO	Lic. José Francisco De Mata Vela
VOCAL I	Lic. Luis César López Permouth
VOCAL II	Lic. José Roberto Mena Izeppi
VOCAL III	Lic. William René Méndez
VOCAL IV	Br. Homero Iván Quiñónez Mendoza
VOCAL V	Br. Joaquín Enrique Pineda Gudiel
SECRETARIO	Lic. Héctor Aníbal De León Velasco

**TRIBUNAL QUE PRACTICO
EL EXAMEN TECNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic. José Amílcar Velásquez Zárate
Vocal:	Lic. José Víctor Taracena Alba
Secretario:	Lic. Erwin Rolando Rueda Masaya

Segunda Fase:

Presidente:	Lic. Roberto Samayoa
Vocal:	Lic. Gustavo Adolfo Cárdenas Díaz
Secretario:	Lic. Edgar Osvaldo Aguilar Rivera

NOTA: "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas en la Tesis". (Artículo 25 del Reglamento para los exámenes Técnico Profesionales de Abogacía y Notariado y Público de Tesis).

8.11.97

998
SECRETARÍA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
JL

Guatemala, 21 de Marzo de 1,997.-

Lic. JOSE FRANCISCO DE MATA VELA.
Decano de la Facultad de
Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Presente.

19 20
JL

Señor Decano:

Con sumo agrado procedo a informarle lo relativo a la Providencia de fecha trece de Julio de mil novecientos noventa y cinco, por la cual se me encomendó el alto honor de asesorar el trabajo de tesis de la Bachiller BLANCA ELENA BETETA SOLOGAISTOA titulado "LAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS EN MATERIA FISCAL Y SU IMPORTANCIA DENTRO DEL CODIGO TRIBUTARIO, DECRETO NUMERO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA".

a) La Bachiller BETETA SOLOGAISTOA analiza un tema de gran interés en la actualidad en el ámbito FISCAL, como lo es la importancia de conocer las Infracciones Administrativas en materia Fiscal; enfocando aspectos doctrinarios y jurídicos en un campo tan inexplorado como lo es el Derecho Tributario.

b) La autora crea un marco teórico bastante amplio y rico en definiciones de conceptos que van desde lo universal a lo singular, hasta concluir en la necesidad de aplicar sanciones administrativas a los ILICITOS cometidos por los contibuyentes en la evasión de impuestos, mermando la



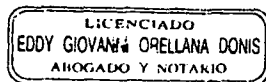
capacidad adquisitiva del Estado para poder satisfacer sus necesidades y de esa manera poder cumplir con el fin constitucional que es EL BIEN COMUN. Conclusión a la que ha llegado la Bachiller BETETA SOLOGAISTOA a través de una investigación completa y bien elaborada, donde ella transmite no sólo el conocimiento adquirido durante sus estudios sino también a la experiencia adquirida durante su investigación, ya que el fenómeno de la Ciencia de las Finanzas Públicas, "estudia los problemas financieros del Estado desde el punto de vista económico, político y jurídico, indicando que económicos: son los medios de que se sirve el Estado para desarrollar su actividad financiera; políticas: son las finalidades y los procedimientos de esa actividad; y, jurídico: es el fundamento de los fenómenos estudiados".

c) El Trabajo de tesis contribuye en gran escala al desarrollo del Derecho Tributario, en vista que cumple con los requisitos de una investigación; por lo que emito el presente DICTAMEN, indicando que es procedente nombrar a un profesional del derecho, para que se sirva revisar el presente trabajo de TESIS, y que posteriormente se discuta en el examen público correspondiente.

Respetuosamente:

Lic. Eddy Giovanni Orellana Donis.

Asesor.



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



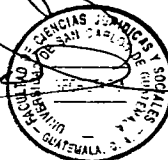
FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES;
Guatemala, diez de abril de mil novecientos noventa y --
siete. -----

Atentamente, pase al LICENCIADO CESAR LANDELINO FRANCO LO
PEZ para que proceda a Revisar el Trabajo de tesis de la
Bachiller BLANCA ELENA BETETA SOLOGAISTOR y en su oportu-
nidad emita el dictamen correspondiente.-----



alhj.

CESAR LANDELINO FRANCO LOPEZ

ABOGADO Y NOTARIO
Colegiado 4596

18/4/97
[Signature]



1997-97
[Signature]

Guatemala, abril 18 de 1997.

Licenciado
José Francisco de Mata Vela
Decano de la Facultad de
Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria.

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
SECRETARIA

18 ABR. 1997

RECIBIDO
[Signature]
OFICIAL

Respetable Señor Decano:

De conformidad con providencia de fecha diez de abril del presente año, trasladada al suscrito por esa Decanatura, en la que se dispone nombrarme Revisor del Trabajo de Tesis, de la Bachiller BLANCA ELENA BETETA SOLOGAISTOA, a usted informo:

La postulante presentó el tema de investigación intitulado "LAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS EN MATERIA FISCAL Y SU IMPORTANCIA DENTRO DEL CODIGO TRIBUTARIO DECRETO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA", el cual fue objeto del siguiente análisis por parte del suscrito:

El trabajo en mención fue presentado por la Bachiller Beteta Sologaiosta, conforme los requisitos de forma y de fondo que establece el reglamento.

La monografía en cuestión desarrolla una temática de extrema importancia dentro del Derecho Administrativo guatemalteco, pues se refiere a una de las temáticas más novedosas en la actualidad, como lo es la nueva legislación tributaria, que ha pasado de imponer simples sanciones

CESAR LANDELINO FRANCO LOPEZ

ABOGADO Y NOTARIO
Colegiado 4596



sin ninguna eficacia a la imposición de sanciones de orden penal, que indudablemente podrán tener el efecto disuasivo que se busca crear en los contribuyentes. Y específicamente el trabajo de tesis, presentado por la sustentante, se propone destacar luego de describir los orígenes y antecedentes del Derecho Tributario, la Actividad Financiera del Estado, la Obligación Tributaria, el Ilícito Fiscal, las Infracciones Administrativas que pueden producirse en materia Fiscal y que podrían tener como consecuencia la incrementación de un posible procedimiento Económico Coactivo, propósito que cumple a cabalidad la monografía en cuestión, pues aparte de llenar los requisitos de forma y de fondo exigidos por la ley, describe con gran propiedad todo lo relativo a las infracciones administrativas que en materia de recaudación fiscal pueda producirse, destacando finalmente lo extenso y rico del trabajo presentado .

Todas las razones anteriormente expresadas, conducen al suscrito a coincidir con el Señor Asesor, en relación a opinar que el presente trabajo de Tesis, presentado por la Bachiller Beteta Sologaitoa, deba continuar su trámite para los efectos de su discusión en el Examen Público de Tesis, que oportunamente deberá señalarse. Por lo que me permito RENDIR DICTAMEN FAVORABLE, suscribiéndome del Señor Decano, con muestras de mi alta consideración

Lic. César Landelino Franco López
ABOGADO Y NOTARIO

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES;
Guatemala, treinta de abril de mil novecientos noventa y
siete. -----

Con vista en los dictámenes que anteceden se autoriza la
Impresión del Trabajo de Tesis de la Bachiller BLANCA -
ELENA BETETA SOLOGAISTOA intitulada "LAS INFRACCIONES AD
MINISTRATIVAS EN MATERIA FISCAL Y SU IMPORTANCIA DENTRO
DEL CODIGO TRIBUTARIO DECRETO 6-91 DEL CONGRESO DE LA RE
PUBLICA". Artículo 22 del Reglamento de Exámenes Técnico
Profesional y Público de Tesis. -----

alhj.

[Handwritten signature]

ACTO QUE DEDICO:

A DIOS:

Porque con su infinita misericordia me tom6 de la mano y escuch6 mis oraciones permitiendo la llegada de este momento.

A El sea la gloria y la honra.

A MIS PADRES:

Marco Antonio Beteta Mazariegos
Marta Carolina Sologaitoa de
Beteta.

Hombre integro y mujer abnegada quienes con su amor y comprensi6n hicieron de m6 una persona de provecho.

A ellos con infinito agradecimiento por todo lo que soy.

A MI ESPOSO:

Manuel Estuardo Sun Canales

Quien con su colaboraci6n y su inquebrantable paciencia apoya siempre todos mis esfuerzos. Este logro es parte de 6l.

A MIS HIJAS:

Ligia Elena y
Jessica Pamela

Como un ejemplo de lucha y sacrificio. Gracias por todo el amor que han demostrado en momentos tan dif6ciles.

A MIS HERMANOS CUÑADOS Y SOBRINOS:

Gracias por brindarme su apoyo y cari6o.

**A MI ASESOR
Y REVISOR**

Lic. Eddy Giovanni Orellana Donis
Lic. Landelino Franco López

Con infinito agradecimiento por
el apoyo, cariño y comprensión
que a cada paso me han brindado.

A MIS PADRINOS:

Licda. Virna López de Gil
Licda. Betzaida Salazar Borrayo
Ing. Elmer Barillas Kleé

Gracias por compartir conmigo este
momento tan especial en mi vida.

**A MIS COMPAÑEROS
Y AMIGOS:**

Quienes hoy se alegran de este
triunfo alcanzado.
A ellos mi cariño sincero.

**A LA TRICENTENARIA
UNIVERSIDAD DE SAN
CARLOS DE GUATEMALA:**

Con respeto y cariño.

**A LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURIDICAS Y
SOCIALES:**

Forjadora de profesionales útiles.

Y A USTED MUY ESPECIALMENTE.

I N D I C E

CONTENIDO:

NO. PAGINA:

Introducción i

CAPITULO UNO:

"EL DERECHO TRIBUTARIO"

1.-	Antecedentes.....	1
2.-	Derecho Tributario.....	1
3.-	Fuentes del Derecho Tributario.....	5
3.1.-	La ley.....	6
3.2.-	El Decreto Ley.....	8
3.3.-	El Decreto Delegado.....	9
3.4.-	El Reglamento.....	10
3.5.-	Las Circulares.....	11
3.6.-	La Jurisprudencia.....	12
3.7.-	Los Tratados Internacionales.....	13
3.8.-	Los Principios Generales del..... Derecho.....	14 14
3.9.-	La Costumbre.....	15
4.-	Naturaleza Jurídica.....	18
5.-	Interpretación de Normas Tributarias.....	18
5.1.-	Las Leyes Financieras son..... Leyes Ordinarias.....	20 20
5.2.-	Métodos Generales de Interpre tación.....	20 20
	a) Método Exegético.....	21
	b) Método Diverso.....	21
	c) Método Histórico.....	21
	d) Método Analógico.....	21
5.3.-	Criterio General de Interpre ción.....	21 22
	a) Interpretación Armónica.....	22
	b) Interpretación Vigorizante.....	22
	c) Interpretación Dinámica.....	22
	d) Interpretación Clarificante.....	22
	e) Interpretación Correctora.....	22
6.-	Principios del Derecho Tributario.....	22
6.1.-	Principio de Legalidad.....	23
6.2.-	Principio de Justicia.....	24
6.3.-	Principio de Generalidad.....	25
6.4.-	Principio de Igualdad.....	25
6.5.-	Principio de Capacidad.....	26
6.6.-	Principio de Seguridad.....	27
7.-	División del Derecho Tributario.....	27
7.1.-	Derecho Tributario Sustantivo.....	27
7.2.-	Derecho Tributario Formal o... .. Administrativo.....	27 27
7.3.-	El Derecho Constitucional.....	28
7.4.-	El Derecho Procesal Tributario.....	28

7.5.-	El Derecho Penal Tributario.....	28
7.6.-	El Derecho Internacional.....	28
	Tributario.....	
8.-	Relaciones del Derecho Tributario con ...	28
	otras disciplinas.....	

CAPITULO DOS:

"LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO"

1.-	La Ciencia de las Finanzas Públicas.....	31
	(Antecedentes y Evolución).....	31
2.-	Naturaleza Jurídica.....	33
	2.1.- Actividad de Consumo.....	33
	2.2.- Actividad de Producción.....	33
	2.3.- Actividad de Cambio o Trueque.....	34
	2.4.- Actividad de Distribución.....	34
3.-	Ambito e Importancia.....	34
4.-	Concepto de Actividad Financiera del.....	35
	Estado.....	
5.-	Teorías sobre la Actividad Financiera....	36
	5.1.- Teorías Económicas.....	36
	5.2.- Teorías Políticas.....	37
	5.3.- Teorías Sociológicas.....	37
6.-	Características y Elementos de la.....	38
	Actividad Financiera del Estado.....	
	6.1.- Carácter Jurídico Político.....	39
	6.2.- Carácter Social.....	39
	6.3.- Carácter Económico: Diferencia....	
	entre la Actividad Financiera y la	
	Económica.....	40
7.-	Momento de la Actividad Financiera.....	40
	7.1.- Primer Momento.....	41
	7.2.- Segundo Momento.....	41
	7.3.- Tercer Momento.....	42
8.-	La Ciencia de las Finanzas Públicas.....	42
	8.1.- Concepto de Finanzas.....	43
9.-	El Poder Tributario del Estado.....	43
10.-	Características del Poder Tributario.....	44
	10.1.- Abstracto.....	44
	10.2.- Permanente.....	44
	10.3.- Irrenunciable.....	44
	10.4.- Indelegable.....	45
11.-	El Poder Tributario Originario y	45
	Derivado.....	
12.-	Los Ingresos del Estado.....	46
13.-	Los Tributos.....	48
	13.1.- Concepto de Tributo.....	48
	13.2.- Los Impuestos.....	49
	13.3.- Arbitrio.....	49
	13.4.- Contribución Especial.....	49
	13.5.- Contribución Especial por Mejoras.	49
14.-	Clasificación Doctrinaria.....	49

14.1.-	Contribuciones Especiales.....	49
14.1.1.-	Características.....	50
14.1.2.-	Elementos.....	50
14.1.3.-	Diferencia entre los... Impuestos y la..... Contribución por.....	
	Mejoras.....	50
14.1.4.-	Diferencia entre las... Tasas y la Contribución por Mejoras.....	51
14.2.-	El Impuesto.....	51
14.2.1.-	Estructura del Impuesto	52
	a) Objeto.....	52
	b) Sujetos.....	52
	c) Base.....	52
	d) Hecho Generador.....	53
	e) Tasa.....	53
	f) Monto.....	53
14.3.-	Importancia del Impuesto.....	53
14.4.-	Clasificación del Impuesto.....	54
	a) Ordinarios Extraordinarios....	54
	b) Reales y Personales.....	54
	c) Directos e Indirectos.....	55
14.5.-	De las Tasas.....	55
14.5.1.-	Características.....	55
14.5.2.-	Diferencia con el..... Impuesto.....	55
14.5.3.-	Diferencia con las..... Contribuciones por.....	56
	Mejoras.....	56
14.5.4.-	Diferencia con el..... Precio.....	56

CAPITULO TRES:

"LA OBLIGACION TRIBUTARIA"

1.-	Consideraciones Generales.....	57
2.-	Concepto de Obligación Tributaria.....	59
3.-	Nacimiento de la Obligación..... Tributaria.....	59
3.1.-	Impuestos.....	59
3.2.-	Derechos.....	59
3.3.-	Contribuciones Especiales.....	59
4.-	Determinación de la Obligación Fiscal....	60
4.1.-	Clases de Determinación.....	61
	a) Determinación Voluntaria.....	61
	b) Determinación de Oficio.....	61
	c) Determinación Mixta.....	61
4.2.-	Medios de Impugnación en..... contra de la resolución..... administrativa que determina..... la obligación tributaria.....	62
4.3.-	Elementos Subjetivos de la.... Obligación Tributaria.....	62

4.3.1.-	El Sujeto Pasivo.....	62
	Principal.....	
4.3.2.-	El Sujeto Pasivo por.....	63
	Adeudo Ajeno.....	
	a) Sujeto Pasivo por.....	63
	Sustitución.....	
	b) Sujeto Pasivo Por.....	63
	Solidaridad.....	
	c) Sujeto Pasivo por.....	
	Responsabilidad.....	
	Objetiva.....	63
4.3.3.-	Responsables por.....	64
	Representación.....	
4.3.4.-	Sujeto Activo de la.....	64
	Obligación Tributaria.....	
5.-	Hecho Generador.....	64
5.1.-	Acaecimiento del Hecho Generador..	64
5.2.-	Acto Jurídico Condicionado.....	64
6.-	Extinción de la Obligación Jurídico.....	65
	Tributaria.....	
6.1.-	Pago.....	65
6.1.1.-	Sujetos Pasivos que.....	65
	deben pagar.....	
	a) Deudores Directos.....	65
	b) Deudores por Solidaridad.....	65
	Sustantiva.....	
	c) Sucesores.....	65
	d) Sujetos Pasivos por Adeudo.....	65
	Ajeno.....	
6.1.2.-	Efectos del Pago.....	66
6.2.-	Compensación.....	66
6.2.1.-	Efectos de la.....	67
	Compensación.....	
6.2.2.-	Presupuestos.....	68
	1.- Reciprocidad y.....	68
	propio derecho.....	
	2.- Principalidad de.....	68
	la obligación.....	
	3.- Fungibilidad.....	68
	4.- Liquidéz.....	68
	5.- Exigibilidad y.....	68
	firmeza.....	
6.3.-	Condonación.....	68
6.3.1.-	Condonación o Remisión..	69
6.4.-	La Prescripción.....	69
6.4.1.-	Prescripción de.....	
	créditos fiscales en.....	
	favor del Sujeto	
	Pasivo.....	69
6.4.2.-	Interrupción del.....	70
	Término Prescriptorio....	
6.4.3.-	Fundamento.....	70

6.4.4.- Efectos de la Prescripción.....	70
6.4.5.- Renuncia de la..... Prescripción.....	70
6.5.- Confusión.....	71

CAPITULO CUATRO:

"EL ILICITO FISCAL"

1.- Consideraciones Generales.....	73
1.1.- Doctrinas que sostienen..... diferencias entre el Delito y..... la Contravención.....	73
1.2.- Doctrinas que sostienen la..... identidad de naturaleza y..... diferencias accidentales entre..... el Delito y la Contravención.....	74
2.- Concepto de Sanción y de Pena.....	75
2.1.- Son Penas Principales.....	76
2.2.- Son Penas Accesorias.....	76
3.- Diferencia entre Contravención y Delito....	76
3.1.- Autoridad Sancionadora de las..... Contravenciones.....	77
3.2.- Presunción de Dolo.....	77
4.- Sujetos del Ilícito Tributario.....	78
4.1.- Delimitación del Sujeto Activo.....	78
4.2.- El Sujeto Pasivo Principal.....	78
4.3.- Menores é Incapaces.....	78
4.4.- Sujetos pasivos por deuda ajena.....	79
4.5.- Los Sucesores.....	79
4.6.- Representantes legales o..... Mandatarios.....	79
4.7.- Responsabilidad por empleados..... o Dependientes.....	79
4.8.- Personas Jurídicas.....	80
4.9.- Pluralidad de Sujetos.....	80
4.10.- Cómplices y Encubridores.....	80
4.11.- Imputabilidad Responsabilidad.....	81
4.12.- Reincidencia.....	81

CAPITULO CINCO:

"LAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS"

1.- Aspectos Generales en Materia Tributaria...	83
1.1.- Las Infracciones.....	84
1.1.1.- Pago Extemporáneo de..... las Retenciones.....	84
1.1.2.- La Mora.....	85

1.1.3.-	Resistencia a la Acción.... fiscalizadora de la Administración.....	85
1.1.4.-	Infracciones a los Deberes. Formales.....	86
1.2.-	Clasificación de las.....	87
	Infracciones.....	87
1.2.1.-	Delitos y Faltas.....	87
1.2.2.-	Instantáneas y.....	88
	Continuas.....	88
1.2.3.-	Simple y Complejas.....	88
1.2.4.-	Leves y Graves.....	88
2.-	La Infracción Fiscal.....	88
2.1.-	Elementos Positivos de la.....	88
	Infracción Fiscal.....	88
a)	La Acción.....	88
b)	La Omisión.....	88
c)	La Ausencia de Conducta.....	89
d)	La Tipicidad.....	89
e)	Ausencia de Tipicidad y de Tipo.....	89
f)	La Antijuricidad.....	90
g)	Diferencia entre Tipicidad..... y Tipo.....	90
h)	La Imputabilidad.....	90
i)	La Culpabilidad.....	91
2.2.-	Grados y Especies de la.....	92
	Culpabilidad.....	92
a)	El Dolo.....	92
b)	Se establecen como agravantes de..... responsabilidad del contribuyente	93
	1.- La Reincidencia.....	93
	2.- Otros agravantes.....	93
	3.- La Omisión como agravante.....	93
c)	La Culpa.....	94
d)	Excluyentes o atenuantes de..... responsabilidad.....	94
3.-	Responsabilidad Administrativa por.....	95
	Infracciones a Leyes Tributarias.....	95
3.1.-	Responsabilidad Civil.....	95
3.2.-	Responsabilidad Penal.....	96
3.3.-	Responsabilidad por Infracciones.... Administrativas y Fiscales.....	96
4.-	Carácter de la Responsabilidad por.....	98
	Infracciones Fiscales.....	98
4.1.-	Responsabilidad solidaria de..... quienes adquieren bienes y..... Derechos.....	100
4.2.-	Responsabilidad del Agente de..... Retención o de Percepción.....	100

4.3.-	Responsabilidad de profesionales....	101
	o Técnicos.....	101
5.-	La Sanción.....	102
5.1.-	La Coactividad.....	102
5.2.-	Clasificación de las Sanciones.....	103
	1.- Las de Coincidencia.....	103
	2.- Las de no Coincidencia.....	103
5.3.-	Las Sanciones Administrativas y las	
	Garantías Individuales.....	104
	5.3.1.- Garantías de Seguridad.....	104
	Jurídica.....	104
	5.3.1.1.- Garantía de.....	
	Irretroactividad de la.....	104
	Ley.....	104
	5.3.1.2.- Garantía de.....	
	Audiencia.....	105
	5.3.1.3.- Garantía de.....	
	Legalidad.....	105
	5.3.1.4.- Garantía de.....	
	Mandamiento Escrito.....	106
	5.3.1.5.- Garantía de.....	
	Competencia.....	106
	5.3.1.6.- Garantía	
	Constitucional "NON BIS....	
	IN IDEM".....	106
6.-	Diferencia entre la Metodología del.....	
	Derecho Penal y del Derecho de las.....	
	Infracciones Administrativas.....	107

CAPITULO SEIS:

"EL PROCEDIMIENTO ECONOMICO COACTIVO"

1.-	Origen y evolución histórica.....	109
2.-	Concepto.....	111
3.-	Naturaleza Jurídica.....	112
4.-	Características.....	112
	4.1.- Brevedad.....	112
	4.2.- Oficiosidad.....	112
	4.3.- Especialidad.....	112
5.-	Jurisdicción.....	113
6.-	Competencia.....	114
7.-	Procedencia de la Ejecución Económica.....	
	Coactiva.....	114
8.-	Título Ejecutivo.....	114
	8.1.- Documentos que constituyen Título...	
	Ejecutivo.....	115
	8.2.- Requisitos del Título Ejecutivo.....	115
9.-	Sujetos que intervienen en el	
	Procedimiento Económico Coactivo.....	116
	9.1.- Las Partes.....	116
	9.1.1.- Quién es la Parte Actora?..	117
	9.1.2.- Quién es la Parte.....	
	Demandada?.....	118

10.-	Intervención de Terceros.....	118
10.1.-	Tercero.....	118
10.1.1.-	Tercería.....	119
10.1.2.-	Clasificación Doctrinaria de las Tercerías.....	119
	a) Coadyubante.....	119
	b) Excluyente.....	119
10.1.3.-	Tercerías en el Económico Coactivo.....	120
10.1.4.-	Oportunidad para la.... interposición de las.... Tercerías.....	120
10.1.5.-	Trámite y Resolución de.. Tercerías.....	121
11.-	Fases del Procedimiento Económico Coactivo.	121
11.1.-	La Demanda.....	121
11.2.-	Requisitos Formales.....	122
12.-	Resolución de Trámite, Mandamiento de..... Ejecución, Requerimiento de pago, Embargo y otras medidas precautorias.....	122
12.1.-	Resolución de Trámite.....	123
12.2.-	Mandamiento de Ejecución.....	123
12.3.-	Otras medidas precautorias.....	123
12.4.-	Tasación de Bienes.....	124
12.5.-	Actitudes del Demandado.....	124
	a) Pago del Adeudo reclamado.....	124
	b) Consignación con reserva de ... oposición.....	124
	c) Incomparecencia del Demandado..	125
	d) Contestación de la Demanda.....	125
	e) Excepciones.....	125
13.-	Las Excepciones en el Procedimiento..... Económico Coactivo.....	125
13.1.-	Excepciones en cualquier estado del proceso.....	126
13.2.-	Trámite y Resolución de las..... Excepciones.....	126
13.3.-	Período probatorio.....	127
14.-	La Sentencia.....	127
15.-	El Remate.....	128
16.-	Costas Judiciales.....	129
17.-	Los Recursos.....	129
17.1.-	Recurso é Impugnación.....	129
17.2.-	Resoluciones Impugnables.....	130
17.3.-	Recurso de Aclaración.....	131
17.4.-	Recurso de Ampliación.....	131
17.5.-	Recurso de Apelación.....	131
17.6.-	Trámite en Segunda Instancia.....	132
	CONCLUSIONES.....	133
	RECOMENDACIONES.....	137
	BIBLIOGRAFIA.....	139
	ANEXOS.....	143

I N T R O D U C C I O N

La presente investigación, está realizada con el objeto de coadyubar de alguna manera al estudio del Derecho Tributario, aportando de manera general, todos aquellos aspectos contenidos en el mismo, y que son de gran importancia previo a sumergirnos de lleno en lo que son Las Infracciones Administrativas.

Es así como surge la idea de desarrollar diferentes temas que se encuentran inmersos en el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República, siendo de reciente creación, cuya vigencia se inicia el día de octubre de mil novecientos noventa y uno.

Cada uno de estos temas que se analizarán de manera general, y que en forma concatenada nos abren el camino que es necesario recorrer para llegar a la comprensión del tema central de la investigación, siendo su título: **"LAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS"** con base legal en el Artículo 69 del Código Tributario.

Es necesario tener presente que la Infracción Fiscal, se configura en el momento en que el contribuyente incumple con las obligaciones fiscales sustantivas o formales. En otras palabras, aquel que incumpla con la obligación de pagar el tributo a su cargo, que omita actos ordenados por la ley, incurre en infracción a lo ordenado en la norma tributaria.

Teniendo claro, que el supuesto jurídico en este caso es, si se incumple con lo ordenado por la ley, su consecuencia jurídica es la correspondiente sanción, de allí que surgen las Infracciones Tributarias.

La tesis está dividida en **SEIS CAPITULOS**; siendo el **PRIMERO: "EL DERECHO TRIBUTARIO"** su contenido es de vital importancia ya que nos permite conocer el Derecho desde sus orígenes de manera general, hasta llegar al Derecho Tributario, dando conceptos, definiciones, naturaleza jurídica, métodos de comprensión de normas tributarias, y principios, siendo analizado de manera especial, el Principio de Legalidad cuya base legal se encuentra en nuestra Constitución en su Artículo 139.

Este primer capítulo se desarrolló con el objeto de que en un orden de ideas, pueda conocerse como es qué se va desarrollando el Derecho Tributario, hasta culminar con el objetivo de la investigación.

El **SEGUNDO CAPITULO** titulado **"LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO"** en el cual se analiza la ciencia de las finanzas públicas, sus características, elementos, y lo que es más importante: los tributos, desglosándolos en una clasificación doctrinaria y una legal.

El **TERCERO**, se refiere a la "**OBLIGACION TRIBUTARIA**" que abarca desde su concepto, nacimiento de la misma, con base en los impuestos, derechos y contribuciones especiales, su determinación siendo su clasificación legal: voluntaria, de oficio y mixta, los medios legales para impugnar la resolución administrativa que la determina, elementos, hecho generador y un tema de mucha importancia como lo es la extinción de la obligación tributaria, entre los que figuran: el pago, la compensación, condonación, prescripción, y confusión.

El **CUARTO CAPITULO**, es referente al **ILICITO FISCAL** el cual nos servirá de base para comprender el tema de las infracciones.

Este capítulo empieza dando la diferencia entre el delito y la contravención, entre sanción y pena, y su diferencia con las infracciones, todo ello para una mejor comprensión de éstas últimas. Así mismo, conocer la forma de cómo y qué autoridad las sanciona, y los sujetos del ilícito fiscal.

El **QUINTO CAPITULO**, es el tema central de la presente tesis, se refiere a "**LAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS**", conteniendo su clasificación y diferencias con las sanciones penales.

Y por último el **CAPITULO SEIS**, único capítulo procesal que se refiere a la manera por la cual el Estado cobra en forma coactiva los adeudos que los contribuyentes tienen para con este, en cuyo contenido figuran conceptos, naturaleza, características, jurisdicción, competencia, pudiendo aplicar supletoriamente el Decreto 1,126 del Congreso de la República (Ley Orgánica de la Contraloría de Cuentas) disponiendo que los órganos judiciales son competentes, siendo ellos los Juzgados de lo Económico Coactivo, también los requisitos para su procedencia, los sujetos y sus fases.

Así pues, al finalizar se hace referencia a las conclusiones y recomendaciones surgidas con ocasión de la elaboración de la tesis.

EL AUTOR.

CAPITULO UNO

EL DERECHO TRIBUTARIO:

1.- ANTECEDENTES:

Antes de examinar históricamente el significado del concepto "Derecho Tributario" es necesario explicar el Derecho, que es uno de los elementos más dinámicos.

Han surgido diversidad de teorías en cuanto al origen del Derecho, resaltando entre una de ellas, la teoría científica, la cual se abordará de una manera general. Siendo el Derecho el conjunto de normas imperativas-atributivas reguladoras de la conducta del hombre en sociedad" del concepto se desprende que el Derecho abarca todo lo relacionado con el hombre, desde su nacimiento, hasta su muerte y desde luego su relación con el Estado como sujeto pasivo en la actividad fiscal. Sin embargo, no siempre ha existido el Derecho lo que significa que no siempre han existido relaciones entre el Estado y sus súbditos de carácter fiscal.

En el inicio el Derecho no tenía razón de existir en virtud que, las relaciones que se daban entre las personas eran de igualdad, pero, en la sociedad surgieron hechos que suscitaron cambios en su estructura, tanto en su forma y en su esencia, que la transformaron totalmente, ésto trajo como consecuencia el origen y desarrollo del Derecho. Nace así, una sociedad en donde se marcan diferencias entre grupos de personas; por un lado, unos aumentaban sus riquezas consecuencia de la naturaleza y del hombre mismo; y otros, al carecer de lo esencial para subsistir, se sometían a los demás, estableciéndose entre estos grupos relaciones de explotación. Esta situación hizo que los grupos poderosos crearan métodos para mantener a la sociedad sumisa, de ahí que las costumbres que prevalecían entre ellos y que se acataban voluntariamente, se convierten en obligatorias, para unos, esta particularidad hizo que la voluntad de la parte dominante se impusiera a toda la sociedad como las primeras normas con carácter jurídico que al integrarse y regular alguna materia en particular constituían el Derecho.

De esta manera surge el Derecho en términos generales, en un momento en que una clase social dominante pretendía a través del Estado proteger sus intereses de clase, creando sistemas que aseguraran su posición como tal. El mismo desarrollo de la sociedad, es causante para que ese mismo derecho, sin perder su naturaleza, adquiriera ciertas características dependiendo de la materia a tratar; ejemplo: al relacionar al sujeto como delincuente y el delito, nace el derecho penal;

al estudiar las relaciones entre patronos y trabajadores, surge el derecho laboral, etc. De esa manera nace también el Derecho Tributario, producto de una obligación; es decir, los particulares y el Estado crean o extinguen obligaciones, en otras palabras, por un lado se hace valer el derecho subjetivo contenido en la norma jurídica y por otro, se cumple el deber condicionado en la misma, cuya consecuencia inmediata es la obligación.

Una de las principales fuentes de la obligación es el acuerdo de voluntades a través de los contratos, por ejemplo, en una compraventa entre el sujeto "A" y el sujeto "B" ambos se obligan y sólo a ellos compete el cumplimiento de lo pactado.

Ahora bien, esta actividad cae en el campo de los actos jurídicos, en primer lugar por la voluntad manifestada y en segundo lugar, porque si se incumple produce consecuencias de derecho; sin embargo, hay otro tipo de obligaciones que no necesariamente nace de acuerdo de voluntades, sino de un hecho que tiene en común con el acto en que la ley también se atribuye consecuencias, por ejemplo, si nos hubicamos en el Derecho Tributario, la consecuencia será de pagar determinada cantidad de dinero al fisco.

En otras palabras, al referirnos a la actividad fiscal, debemos tener presente que la relación que se da entre el particular y el Estado no es producto porque ambos se pongan de acuerdo sino de algo que existe previamente, establecido en la ley, es decir, la obligación o deber del contribuyente de pagar lo que se le impone, esto es Derecho Tributario. Queda claro que el Derecho Tributario, se compone de un conjunto de normas que regulan la relación existente entre el Estado como sujeto recaudador del impuesto y el contribuyente como sujeto que paga dicho impuesto; o como dice SOYAGUES LAZO, citado por VALLE TOBAR, Derecho Tributario es "El conjunto de normas de derecho público que regula la imposición y percepción de los tributos." (1)

GUILLERMO AHUMADA, citado también por VALLE TOBAR, define al Derecho Tributario como: "El que estudia las normas que un determinado Estado ha formulado para regular en su aspecto formal la propia actividad financiera y los estudia con el fin de remontarse hasta los principios jurídicos que informan el sistema y sugerir, con base en esos principios, la interpretación de la norma jurídica." (2)

(1) VALLE TOBAR, MIGUEL ANGEL. "DERECHO FINANCIERO, DEFINICION Y CONTENIDO" PAG. 65 y 69

(2) IBIDEM PAG 69.

De las definiciones anteriores se establece que no es suficiente el derecho para el estudio del aspecto tributario, sino que existe una institución que obtiene los medios o recursos económicos y a través de ellos realiza las obras que satisfacen las necesidades sociales de sus administrados, el Estado.

Esta institución al igual que el Derecho, surgió como consecuencia de la esclavitud de donde el grupo poderoso obtenía toda la riqueza existente, desde luego, tanto el Estado como el Derecho estaban al servicio de la clase pudiente, esto nos da la idea que antes de esa época, no existía una tributación específica y que la primera característica del tributo fue de enriquecimiento personal. Quizás los primeros en considerar la actividad financiera como una función que conlleve un beneficio general fue el pueblo romano, ellos se distinguieron por mantener su soberanía a través del llamado "Imperio Romano" y con el fin de mantener y costear los gastos militares crearon un tipo de impuesto denominado el *JUS TRIBUTARI*.

Con el derrumbamiento del Imperio Romano, se crea un nuevo sistema impositivo amparado en un derecho divino, cuyas contribuciones hechas por los vasallos generaban riquezas a los señores feudales y al rey, mediante el trabajo personal de aquellos en las grandes extensiones de tierras de éstos con el fin de que fueran protegidos de otros señores feudales.

Estas ideas se tenían en Guatemala en los primeros años de la conquista, como afirma Fernández Molina, "Se llama tributo la porción o cantidad que paga el vasallo al príncipe o señor del Estado, en reconocimiento de su señorío ... Así se explican los señores reyes Dn. Carlos Primero, Dn. Felipe Segundo, para persuadir la justicia con que exigían tributo del indio, porque es cosa justa y razonable que los indios que se pacificaren y redujeran a nuestra obediencia y vasallaje, nos sirvan y den tributo en reconocimiento del Señorío y servicio que como súbditos y vasallos deben".(3)

De tal manera que el tributo era según el autor mencionado, "aquel que los indios a título de vasallos daban a su señor, el rey, y que sería un valor entregado por cada tributario independientemente del monto de sus ingresos." (4)

El rey de España representaba el Estado de Guatemala y sus representantes --los funcionarios de la Real Hacienda eran

(3) FERNANDEZ MOLINA, MANUEL. "LOS TRIBUTOS EN EL REINO DE GUATEMALA" 1,786-1,821, I.I.E.S. GUATEMALA, PAG. 2

(4) Ibidem PAG. 3

los responsables directos y personales de la recaudación del tributo en las distintas provincias; entre ellos tenemos a alcaldes mayores, corregidores, intendentes. Todos estaban obligados a prestar fianza para el ejercicio de su puesto. El Estado moderno persigue ciertos fines que para alcanzarlos no se separa del objetivo de los Estados antiguos, es decir, la política sigue siendo la misma, puesto que si los particulares por sí mismos no pueden ejecutar ciertas tareas, el Estado la cumple, pero para ello necesita obtener recursos, que se traducen en impuestos.

2.- DERECHO TRIBUTARIO:

DEFINICION:

El hombre desde un inicio, tuvo distintas necesidades, tales como vestido, alimentos, vivienda, esto conlleva un proceso de producción que se ve hasta nuestros días, ahora bien, el hombre moderno tiene diferentes necesidades, entre las cuales podemos ubicar las necesidades públicas, por un lado existe un ente público para satisfacerlas, que, podemos personificar en el Estado, y por otro, un sujeto que hará uso de ellas personificado en el contribuyente.

Esta necesidad representa para el Estado cuantiosos gastos, y para sufragarlos, realiza actividades económicas que lo hace dueño de las obras materiales realizadas, pero que están destinadas a aliviar las necesidades humanas, este fenómeno que se da en la sociedad es lo que se conoce como: fenómeno financiero.

El autor BENAVENTE, concreta este fenómeno financiero de la siguiente manera: "Comienza en el momento en que el Estado se apropia de las riquezas o bienes producidos por las demás economías y las convierte en ingresos para atender los gastos que le causaría cumplir su deber de atender a las necesidades públicas. Termina cuando el ingreso público se ha convertido en servicio público o medio de satisfacer la necesidad" (5)

Son las necesidades públicas sin lugar a dudas la causa del fenómeno financiero, ahora bien, la palabra finanza se relaciona con el concepto dinero en el sentido amplio de la palabra, de tal manera que los fenómenos financieros no son más que operaciones financieras cuyo valor está expresado en moneda.

(5) MATUS BENAVENTE, MANUEL. "FINANZAS PUBLICAS" TERCERA EDIC. EDITORIAL JURIDICA, CHILE. 1,967.

IGNACIO BLANCO RAMOS, sintetiza lo anterior al afirmar lo siguiente: "Así pues, lo tributario se refiere a la aportación más o menos coactiva que realizan los componentes de un grupo social para atender a la cobertura de las necesidades públicas, bajo la administración estatal" (6)

Existen diferentes definiciones acerca del Derecho Tributario, entre las más importantes está la del tratadista: NARCISO AMOROS RICA, quien considera que "El Derecho Tributario es una rama del derecho público que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país." (7)

Por su parte GIANINNI, considera al Derecho Tributario como: " Aquella rama del Derecho Administrativo que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los particulares" (8)

MANUEL ANDREOZZI, lo considera como "La rama del Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el administrado que está obligado a pagarlos" (9)

Y por último, el ilustre tratadista DE LA GARZA quien define al Derecho Tributario como: "El conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración Pública y los particulares, con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos contenciosos y oficiosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación. (10)

3. FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO:

Por fuentes del Derecho entendemos aquí las formas o actos a través de los cuales se manifiesta la vigencia del Derecho Tributario.

(6) Ob. Cit. PAG 10

(7) Ob. Cit. Pags. 58 y 64

(8) GIANINNI A.D. "INSTITUCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO" PAG.5

(9) ANDREOZZI MANUEL, "DERECHO TRIBUTARIO ARGENTINO" TOMO I PAG. 39.-

(10) DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, "DERECHO FINANCIERO MEXICANO" MEXICO 1,983

Pueden estudiarse como fuentes del Derecho Tributario las siguientes: la ley, el decreto ley, y el decreto delegado, el reglamento, la circular, la jurisprudencia, los tratados internacionales y los principios generales del derecho.

3.1. LA LEY:

Entendiendo por ley el acto emanado del Poder Legislativo (aspecto formal) que crea situaciones jurídicas generales, abstractas é impersonales (aspecto material), se considera que la ley es la fuente más importante o preponderante en el Derecho Financiero y particularmente en el Derecho Tributario

El principio de que ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición general anterior tiene en todos los Estados modernos un carácter casi absoluto; pues salvo el caso de facultad discrecional, en ningún otro y por ningún motivo es posible hacer excepción a este principio fundamental. (11)

Así pues, se entiende por ley, la regla jurídica positiva por excelencia, fuente de derechos y obligaciones, y fundamento de todo recurso en justicia, es la principal fuente de Derecho Administrativo. A diferencia del derecho consuetudinario, la ley, derecho escrito, tiene en general las siguientes cualidades que además de su fuerza irrefragable, constituyen su superioridad respecto de aquel: la precisión, la certeza, la fijeza y sobre todo, la unidad.

Las leyes en general y las administrativas en particular establecen normas que deben necesariamente conformarse a la ley fundamental, la Constitución. Refiriéndonos al concepto de Derecho Administrativo dijimos que a éste lo constituye un conjunto de principios de derecho público, y que su objeto es reglar la actividad concreta del Estado, comprendiendo en él, claro está, a entidades públicas que realizan funciones propias de la Administración Pública de acuerdo con la ley, dentro de las limitaciones generales, y que, en virtud, tienen los poderes, reglados y discrecionales, necesarios para asegurar la conservación y el desenvolvimiento del ente público. De ahí pues, la función tutelar que la ley administrativa ejerce en todo orden de relaciones jurídicas, inclusive mediante sanciones coactivas que como última ratio, se aseguran con la pena. (12)

(11) MARCAIN MANAUTOU, EMILIO. "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO" 10 EDIC. MADRID 1,966.

(12) OP. CIT.

Así mismo, establece el código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, en su artículo 2, como primera fuente del ordenamiento jurídico tributario a la Constitución, siendo base de la organización de un Estado, es indudable su trascendencia como medio creador de normas financieras; no solamente por contener principios básicos y disposiciones sobre la materia, sino también por organizar un sistema de control judicial de constitucionalidad de leyes.

Es pues, la ley fuente inmediata de mayor importancia en derecho financiero, nadie puede ser obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe, y aplicado a nuestra materia, significa que sin aquella no podrían existir tributos, presupuestos, empréstitos, es decir que sin ley, no habría actividad financiera.

Existen varias definiciones a acerca de lo que es la ley; unos la consideran como: "Todo acto emanado del poder legislativo, sin examinar su naturaleza o contenido." Una segunda corriente toma como base el órgano del cual surge el acto, pero entendiendo que es menester tener en cuenta ciertas formas. Ley sería, pues, "Todo acto emanado del poder legislativo con observancia de las formas establecidas al efecto por la Constitución." Otros autores prescinden del órgano del cual emana el acto y del contenido de éste, considerando ley "Todo acto de ejecución inmediata de la Constitución, de manera que podría ser ley, el acto proveniente de otro órgano distinto del poder legislativo, cuando tuviere competencia constitucional"

Otra opinión predominante en la doctrina, considera que los actos deben clasificarse, no según el órgano del cual emanan, sino en atención al contenido y efectos (Duguit, Bonnard). Como es función legislativa crear normas jurídicas generales (objetivas) y función administrativa crear actos jurídicos concretos (subjetiva), no intereza el poder ó órgano del cual emana el acto, sino su contenido general o particular (objetivo o subjetivo).

Fácil es ahora comprender la distinción que hacen ciertos autores entre ley formal y ley material, aunque algunos coinciden en cuanto a la circunstancia de que aquélla depende del contenido del acto, no están de acuerdo al criterio diferenciante, según se señala a continuación:

1.- Para ellos, Ley Formal es toda disposición emanada del órgano legislativo, cualquiera fueren el carácter y objeto de ella o sea el acto formal del Estado que ha recorrido la vía legislativa, establecida por la constitución y dicho con otras

palabras "Ley formal es toda decisión emanada del órgano que según la Constitución reviste el carácter de órgano legislativo".

2.- Ley Material o ley en sentido sustancial es:

a.- Todo acto jurídico que establece una regla de derecho, de alcance general o individual; o bien:

b.- Todo acto emanado del Estado que contenga una regla de derecho objetivo, esto es, "Disposición de carácter general y abstracto", que estatuya impersonalmente; en cambio, la decisión individual y concreta no es ley en sentido material aunque emane del poder legislativo, pudiendo revestir el carácter, según las circunstancias de un acto administrativo o de un acto jurisdiccional.

Conforme al criterio dualista sólo puede ser fuente de derecho la ley formal que contenga una regla de derecho, así como también pueden revestir el carácter de leyes en sentido material, los actos emanados, de un poder que no sea el legislativo por ejemplo: Los reglamentos del poder Ejecutivo si contienen normas de derecho.

Para nosotros, Ley en sentido Formal, es el acto emanado del poder legislativo "Sancionado conforme al procedimiento establecido en la Constitución". Queda claro pues, que la ley no es cualquier acto proveniente del poder legislativo, como sostiene la teoría orgánica, sino el resultante de la observancia de las reglas fijadas para su sanción.

Finalmente, las leyes no deben vulnerar los principios establecidos en la Constitución, por ser esenciales y preeminentes, pudiendo ser invalidadas por el poder judicial, si no se respetan.

3.2. EL DECRETO LEY:

La facultad de sancionar las leyes corresponde exclusivamente al poder legislativo, sin que resulte admisible su delegación en el ejecutivo en épocas de normalidad institucional. Sin embargo, ello ocurre con cierta frecuencia, una vez con textos constitucionales que lo autorizan.

El Decreto Ley se presenta cuando la Constitución autoriza al poder ejecutivo para que expida leyes sin necesidad de una delegación del Congreso. En este tipo de situaciones, el origen de la autorización se localiza en la Constitución. Dada la división de los poderes que establece Nuestra Carta Magna, es que la ley tenga su origen en el Poder Legislativo; por excepciones previstas en la misma Constitución, la ley puede tener su origen en el Poder Ejecutivo, se habla entonces en la doctrina del Decreto-ley y del Decreto-delegado.

Así pues, se define al Decreto Ley como: "La disposición de carácter legislativo que sin ser sometida al órgano adecuado se promulga por el Poder Ejecutivo, en virtud de alguna excepción circunstancial o permanente, previamente determinada".

Por regla general los Decretos Leyes representan un medio abusivo e inconstitucional de que se valen los gobiernos de facto para dictar las normas de que necesitan; es decir, para ejercer las facultades usurpadas al poder legislativo, único que puede dictar leyes de acuerdo con la Constitución. De ahí que, al restablecerse la normalidad constitucional, una de las medidas que adopta el Congreso es determinar la validez o la nulidad de cada uno de esos decretos leyes.

Algunos gobiernos de facto han prescindido de denominar así a sus disposiciones legislativas, a las que abiertamente han llamado leyes, numerándolas como tales, no obstante la falta de intervención del Poder Legislativo. Los problemas institucionales a que puede dar lugar esa modalidad fácilmente se advierten.

El Artículo 16 de las disposiciones finales y transitorias de la Constitución de la República de Guatemala establece que "Se reconoce la validez jurídica de los Decretos leyes emanados del gobierno de la República a partir del 23 de marzo de 1,982, así como a todos los actos administrativos y de gobierno realizados de conformidad con la ley a partir de dicha fecha".

Esta norma legaliza a todas las leyes y todas las decisiones administrativas y políticas del gobierno de facto. Sin esta norma, tales leyes y decisiones perderían validez al entrar en vigencia la Constitución, automáticamente.(13)

3.3. EL DECRETO DELEGADO:

En el caso del Decreto Delegado, el Congreso transmite al Ejecutivo facultades legislativas y dentro de esas facultades concede la autorización necesaria para que el ejecutivo haga frente a determinada situación que se de en su administración.

Así, el Poder Ejecutivo puede adoptar decisiones propias o que estén originadas en otro Poder. Las segundas son las llamadas delegadas o reglamentarias, por cuanto van encaminadas a garantizar o a concretar el cumplimiento de una ley de la cual dependen.

(13) CASTILLO GONZALEZ, JORGE MARIO. CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA, "COMENTADA" GUATEMALA C.A.

3.4. EL REGLAMENTO:

Otra fuente importante del Derecho Administrativo y que forma parte del orden jurídico bajo el cual se desarrolla la actividad administrativa está constituida por los reglamentos.

El reglamento es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo.

La atribución de la facultad reglamentaria al Poder Ejecutivo se justifica desde el punto de vista práctico por la necesidad de aligerar la tarea del Poder Legislativo relevándolo de la necesidad de desarrollar y completar en detalle las leyes para facilitar su mejor ejecución, teniendo en cuenta que el Ejecutivo está en mejores condiciones de hacer ese desarrollo puesto que se encuentra en contacto más íntimo con el medio en el cual va a ser aplicada la ley. Además existiendo mayores facilidades para la modificación de los reglamentos, el uso de la facultad reglamentaria permite que la legislación se pueda ir adaptando oportunamente a las circunstancias cambiantes en que tiene que ser aplicada, adaptación que no sería posible si dependiera del Poder Legislativo ya que éste tiene procedimientos más complicados y períodos reducidos de funcionamiento.

El Reglamento es un acto jurídico formalmente administrativo, tiene su origen en el Presidente de la República, y materialmente legislativo, porque crea situaciones jurídicas generales, por medio del cual se desarrolla y complementa en detalle las normas de una ley a efecto de hacer más eficaz y expedita su aplicación a los casos concretos determinando de modo general y abstracto los medios para ello.(14)

FRAGA, sostiene que "El Reglamento tiene por objeto desarrollar y detallar los principios generales contenidos en la ley para hacer posible y práctica la aplicación de ésta" Así, su finalidad es tomar el mandato previsto por la Ley y desarrollarlo, concretizándolo, cuando sea necesario, para hacerlo efectivo.

Los Reglamentos están gobernados por dos principios:

(14) DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, DERECHO FINANCIERO MEXICANO PAG. 33.

Según el principio de LA RESERVA DE LEY, el Presidente, al ejercer la facultad reglamentaria, debe abstenerse de legislar, es decir, no puede crear normas jurídicas sobre materias que son de la exclusiva competencia del legislador, como son en materia tributaria, los hechos imponibles, sujetos, bases, tasas, exenciones, sanciones, etc.

Otro de los principios, sería el de LA PREFERENCIA DE LA LEY, que proclama que las disposiciones de un reglamento no pueden válidamente contrariar u oponerse a las disposiciones contenidas en la ley que reglamenta.

Así, los reglamentos tienen como finalidad principal el desarrollar, facilitar la aplicación de la ley, o bien reglamentar, las normas contenidas en leyes, de donde se desprende, por un lado la subordinación que existe del reglamento respecto a la Ley, toda vez que aquél no puede ir más allá de lo dispuesto por ésta, ni menos aún, ir en contra del texto expreso de la repetida Ley.

La facultad reglamentaria del Ejecutivo es discrecional, o mejor dicho, espontánea, por lo que puede expedir un reglamento cuando y en el caso en que lo considere conveniente. (Discrecionalidad que le otorga la Constitución Guatemalteca)

Para finalizar, diremos que el Reglamento es de manera general "Toda instrucción escrita destinada a regir una institución o a organizar un servicio o una actividad, de modo que viene a ser el medio por el cual se dinamiza la ley".

3.5. LAS CIRCULARES:

Las Circulares "Son comunicaciones o avisos expedidos por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, dando instrucciones a los inferiores sobre el régimen interior de las oficinas o sobre su funcionamiento en relación con el público, o para aclarar a los inferiores la inteligencia de disposiciones legales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer restricciones a ellos"

Son características de las Circulares las siguientes:

a) Son actos formalmente administrativos, tienen estructura de un reglamento, pues contienen disposiciones generales, abstractas e impersonales.

b) En materia financiera son expedidas por Secretarios de Estado, subsecretarios y Directores de Secretarías relacionadas con dicha materia.

c) Su finalidad ha sido expresada en las siguientes formas: Contienen exclusivamente explicaciones enderezadas a orientar a los funcionarios de la administración, tratándose de instructivos u opiniones de los superiores jerárquicos administrativos; son disposiciones superiores que sólo obligan a las autoridades inferiores y que tienen el carácter de disposiciones de aplicación interna y limitada, en que se contienen instrucciones de los superiores jerárquicos en la esfera administrativa a sus inferiores, así como del régimen interno de sus oficinas o de aclaraciones para la debida inteligencia de las disposiciones legales ya existentes, teniendo por objeto aclarar dichas disposiciones.

d) Están regidas por el principio de Reserva de la Ley, deben limitarse a la ejecución de una norma contenida en la ley, no deben invocar materia reservada a la ley en sentido formal.

Así, queda claro, que las circulares no pueden establecer derechos ni obligaciones a cargo de los contribuyentes.

3.6. LA JURISPRUDENCIA:

La palabra Jurisprudencia posee dos acepciones distintas. En una de ellas equivale a ciencia del derecho o teoría del orden jurídico positivo. En la otra sirve para designar el conjunto de principios y doctrinas contenidas en las decisiones de los tribunales.

Algunas veces, la ley otorga a las tesis expuestas en las resoluciones de ciertas autoridades judiciales, carácter obligatorio, relativamente a otras autoridades de inferior rango. En nuestro derecho, por ejemplo, la jurisprudencia obliga no sólo a la Corte Suprema de Justicia, sino a los demás tribunales existentes.

En otros términos se entiende por Jurisprudencia, la interpretación que de la ley hacen los tribunales para aplicarla a los casos sometidos a su jurisdicción. Así pues, la Jurisprudencia está formada por el conjunto de sentencias dictadas por los miembros del poder judicial sobre una materia determinada.

En los países en los que cuentan con un tribunal de Casación, se considera que no todos los fallos judiciales sientan Jurisprudencia; sino únicamente los de dichos tribunales de casación, que constituyen la más alta jerarquía dentro de la organización judicial y cuya doctrina es de obligatorio acatamiento para todos los jueces y tribunales sometidos a su jurisdicción.

De este modo se afianza la seguridad jurídica; porque donde la casación no existe cada tribunal o juez tiene la libertad para sentenciar conforme a su criterio.

No obstante, no se puede desconocer que la doctrina establecida por la Corte Suprema de Justicia, aún cuando estrictamente carezca de valor de aplicación erga omnes, tiene una eficacia orientadora y, en general, se respeta por todos los tribunales, siquiera sea para evitar la revocación de las sentencias, cuando ellas son recurribles ante el Tribunal Supremo.

La Jurisprudencia, será creada por la Corte Suprema de Justicia, al funcionar en pleno o por las Salas, siendo obligatoria para los tribunales colegiados, tribunales judiciales, tribunales administrativos y tribunales de trabajo.

La Jurisprudencia no constituye legislación nueva, sino sólo es la interpretación de la voluntad de la ley, no crea una norma nueva, sino únicamente fija el contenido y alcance de una ya existente.

En el Derecho Administrativo, la Jurisprudencia no es fuente, ya que no hay Jurisprudencia Administrativa, sino, el Precedente Administrativo, ya que puede resolverse un caso, en base a una resolución emitida para otro caso y por un funcionario diferente.

3.7. LOS TRATADOS INTERNACIONALES:

La Constitución de la República de Guatemala, en su Artículo 45, indica que los Tratados y convenios internacionales, tienen preeminencia sobre el Derecho interno.

El Congreso de la República ratifica los tratados y convenios mediante Decreto. Este Decreto constituye una ley ordinaria y como tal jerárquicamente, inferior a la Constitución. Si alguna disposición del Decreto fuera discutida por los tribunales, al resolver el juez aplica el principio de que la Constitución prevalece sobre cualquier ley o tratado, como a bien indica el artículo 204 de nuestra Carta Magna, al establecer que: "Los tribunales de justicia en toda resolución o sentencia observarán obligadamente el principio de que la Constitución prevalece sobre cualquier ley o tratado."

La mayor parte de los tratados en materia financiera, tienen como materia la relativa a la doble tributación, pueden considerarse dentro de la categoría los que se han celebrado para la creación de organismos financieros internacionales.

Finalmente, la Convención Internacional, es un acuerdo entre dos o más Estados para resolver y regular la ejecución y desarrollo de sus relaciones sobre materias de interés recíproco; como los convenios o convenciones postales, monetarias, financieras, comerciales. Es en definitiva, un tratado cuya finalidad no es estrictamente política y que requiere menor solemnidad.

3.8. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO:

Los Principios Generales del Derecho, tienen el carácter de fuente de derecho, como elementos de integración e interpretación de las normas jurídicas tributarias.

La ley escrita no puede abarcar todas las posibilidades o eventos que en la vida se presentan. De ahí que, en la aplicación de las normas jurídicas a casos concretos, se adviertan lagunas legales que dejan al juzgador en la necesidad de acudir a otras fuentes para resolver el litigio sometido a su jurisdicción; ya que no cabe abstenerse de pronunciar un fallo a pretexto del silencio de la ley. A falta de un precepto expresamente aplicable, habrá de valerse de la analogía, y a falta de ésta, serán aplicables los Principios Generales de Derecho.

El artículo 5 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República, señala que en los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá de acuerdo con los principios establecidos en la Constitución, los principios contenidos en el Código Tributario, leyes tributarias, y la Ley del Organismo Judicial. Sin embargo, por aplicación analógica, no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.

3.9. LA COSTUMBRE:

Es la observancia constante y uniforme de una regla de conducta llevada a cabo por los miembros de una comunidad social, con la convicción de que corresponde a una necesidad jurídica. En materia tributaria esta institución no tiene mayor aplicación.

La costumbre sólo es jurídicamente obligatoria cuando la ley le otorga tal carácter. No es por ende, fuente inmediata, sino mediata o supletoria del orden positivo.

RUGIERO, citado por SERRA ROJAS, la define como "La observancia constante y uniforme de una regla de conducta llevada a cabo por los miembros de una comunidad social con la convicción de que responde a una necesidad jurídica."

Al referirnos a la costumbre, podría decirse que "es el hábito adquirido por la repetición de actos de la misma especie, representa fuente de derecho cuando está llamada a llenar una laguna de ley, a esta costumbre se le denomina SIN LEY."

También puede ser SEGUN LA LEY, y sirve para corroborar y desarrollar sus preceptos, y por último, CONTRA LEY, que en principio carece de eficacia, pero que en ocasiones a producido efectos jurídicos, especialmente en materia comercial.

En materia tributaria, esta institución no tiene mayor aplicación.

4.- NATURALEZA JURIDICA:

Al tratar a cerca de los antecedentes del Derecho Tributario, en el punto uno de este capítulo, se hizo con el fin de proporcionar algunos elementos que permitan concebir exactamente lo que el Derecho Tributario abarca, y poder establecer su esencia, es decir , su naturaleza jurídica.

El objetivo es ubicarlo dentro de alguna disciplina en particular, para luego tratar algunas características que son producto de su naturaleza, es así, como se afirma que el Derecho Tributario pertenece a una rama del derecho en general, como lo es el Derecho Público. Por eso el Derecho Tributario se caracteriza por ser general, no se establece para alguien en particular, sino para toda la comunidad y al darse relaciones entre Estado y particulares es lógico ubicarlo dentro del Derecho Público.

Por esa razón algunos autores afirman que dada su naturaleza pública, la actividad financiera del Estado adquiere características que no se desprenden de lo público, así por ejemplo, que la naturaleza es económica para unos, política para otros, y para unos más que es simplemente jurídica.

SERGIO DE LA GARZA, afirma: " Por cuanto que ha de ocuparse de la obtención o inversión de los recursos de esta índole, necesarios para el funcionamiento de aquellos fines, lo que condujo a muchos autores a concluir que la ciencia de las finanzas públicas, o la hacienda de las finanzas públicas, era una rama de la ciencia económica." (15)