

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.

1997-20  
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



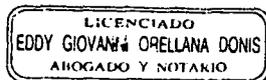
capacidad adquisitiva del Estado para poder satisfacer sus necesidades y de esa manera poder cumplir con el fin constitucional que es EL BIEN COMUN. Conclusión a la que ha llegado la Bachiller BETETA SOLOGAISTOA a través de una investigación completa y bien elaborada, donde ella transmite no sólo el 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



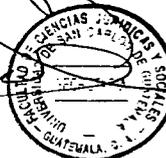
FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES

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.

*Handwritten signature*

**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]  
#FICEL

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

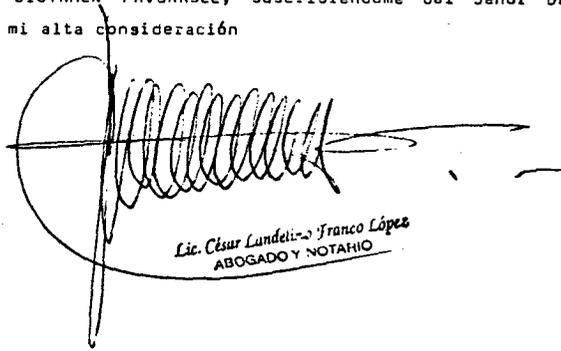
**CESAR LANDELINO FRANCO LOPEZ**

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 tomó de la mano y escuchó 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 íntegro y mujer abnegada quienes con su amor y comprensión hicieron de mí una persona de provecho.

A ellos con infinito agradecimiento por todo lo que soy.

**A MI ESPOSO:**

Manuel Estuardo Sun Canales

Quien con su colaboración y su inquebrantable paciencia apoya siempre todos mis esfuerzos. Este logro es parte de él.

**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 difíciles.

**A MIS HERMANOS  
CUÑADOS Y SOBRINOS:**

Gracias por brindarme su apoyo y cariño.

**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  
triumfo 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.....<br>Derecho.....        | 14 |
| 3.9.- | La Costumbre.....  | 14 |
| 4.-   | Naturaleza Jurídica.....                                 | 15 |
| 5.-   | Interpretación de Normas Tributarias.....                | 18 |
| 5.1.- | Las Leyes Financieras son.....<br>Leyes Ordinarias.....  | 20 |
| 5.2.- | Métodos Generales de Interpre .....<br>tación.....       | 20 |
|       | a) Método Exegético.....                                 | 20 |
|       | b) Método Diverso.....                                   | 21 |
|       | c) Método Histórico.....                                 | 21 |
|       | d) Método Analógico.....                                 | 21 |
| 5.3.- | Criterio General de Interpreta .....<br>ción.....        | 21 |
|       | 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... ..<br>Administrativo..... | 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..... |    |
|      | Estado.....                               | 35 |
| 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.....    |    |
|      | Actividad Financiera del Estado.....      | 38 |
|      | 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 .....    |    |
|      | Derivado.....                             | 45 |
| 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...<br>Impuestos y la.....<br>Contribución por..... |    |
|          | Mejoras.....  | 50 |
| 14.1.4.- | Diferencia entre las...<br>Tasas y la Contribución<br>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.....<br>Impuesto.....                                 | 55 |
| 14.5.3.- | Diferencia con las.....<br>Contribuciones por.....                      | 56 |
|          | Mejoras.....  | 56 |
| 14.5.4.- | Diferencia con el.....<br>Precio.....                                   | 56 |

### CAPITULO TRES:

#### **"LA OBLIGACION TRIBUTARIA"**

|       |   |    |
|-------|---|----|
| 1.-   | Consideraciones Generales.....  | 57 |
| 2.-   | Concepto de Obligación Tributaria.....  | 59 |
| 3.-   | Nacimiento de la Obligación.....<br>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.....<br>contra de la resolución.....<br>administrativa que determina.....<br>la obligación tributaria..... | 62 |
| 4.3.- | Elementos Subjetivos de la....<br>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.....<br>Prescripción..... | 70 |
| 6.5.- Confusión.....                             | 71 |

**CAPITULO CUATRO:**

**"EL ILICITO FISCAL"**

|   |    |
|---|----|
| 1.- Consideraciones Generales.....  | 73 |
| 1.1.- Doctrinas que sostienen.....<br>diferencias entre el Delito y.....<br>la Contravención.....   | 73 |
| 1.2.- Doctrinas que sostienen la.....<br>identidad de naturaleza y.....<br>diferencias accidentales entre.....<br>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.....<br>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.....<br>Mandatarios.....   | 79 |
| 4.7.- Responsabilidad por empleados.....<br>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.....<br>las Retenciones..... | 84 |
| 1.1.2.- La Mora.....                                      | 85 |

|         |  |     |
|---------|--|-----|
| 1.1.3.- | Resistencia a la Acción....<br>fiscalizadora de la .....<br>Administración.....                    | 85  |
| 1.1.4.- | Infracciones a los Deberes.<br>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 .....<br>Tipo.....  | 89  |
| f)      | La Antijuricidad.....  | 90  |
| g)      | Diferencia entre Tipicidad.....<br>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 .....<br>agravantes de.....<br>responsabilidad del .....<br>contribuyente ..... | 93  |
|         | 1.- La Reincidencia.....   | 93  |
|         | 2.- Otros agravantes.....  | 93  |
|         | 3.- La Omisión como .....<br>agravante.....  | 93  |
| c)      | La Culpa.....  | 94  |
| d)      | Excluyentes o atenuantes de.....<br>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....<br>Administrativas y Fiscales.....                            | 96  |
| 4.-     | Carácter de la Responsabilidad por.....  | 98  |
|         | Infracciones Fiscales.....   | 98  |
| 4.1.-   | Responsabilidad solidaria de.....<br>quienes adquieren bienes y.....<br>Derechos.....              | 100 |
| 4.2.-   | Responsabilidad del Agente de.....<br>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<br>de las Tercerías.....   | 119 |
|          | a) Coadyubante.....  | 119 |
|          | b) Excluyente.....   | 119 |
| 10.1.3.- | Tercerías en el Económico<br>Coactivo.....   | 120 |
| 10.1.4.- | Oportunidad para la....<br>interposición de las....<br>Tercerías.....  | 120 |
| 10.1.5.- | Trámite y Resolución de..<br>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.....<br>Ejecución, Requerimiento de pago, Embargo y<br>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 ...<br>oposición.....   | 124 |
|          | c) Incomparecencia del Demandado..   | 125 |
|          | d) Contestación de la Demanda.....   | 125 |
|          | e) Excepciones.....  | 125 |
| 13.-     | Las Excepciones en el Procedimiento.....<br>Económico Coactivo.....  | 125 |
| 13.1.-   | Excepciones en cualquier estado del<br>proceso.....  | 126 |
| 13.2.-   | Trámite y Resolución de las.....<br>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 regular 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 último 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)

Veamos algunas razones que exponen tratadistas del Derecho Tributario en cuanto a sus características anteriormente señaladas:

### LO ECONOMICO:

Esta actividad se desarrolla dentro de la sociedad por un sector que se encuadra en la administración pública el cual se dedica a la obtención de los bienes materiales y los invierte en la satisfacción de necesidades públicas, en otras palabras, el Estado por medio de sus dependencias encargadas de la recaudación de los impuestos, los recibe, y luego, los regresa a la población en forma material dependiendo de las necesidades más urgentes de la población en algunos casos, en otros a través de servicios que ya se encuentran en funcionamiento, por ejemplo: en el primer caso tenemos: escuelas, hospitales, puentes, etc., en el segundo: correo, energía eléctrica etc.

No en todos los casos se da esta situación en virtud que en algunos de ellos, aunque en mínima parte se cumple con esta característica, dando origen a cuestiones como: anarquía administrativa, burocracia innecesaria, corrupción etc.

NARCISO AMOROS RICA, indica: "La existencia de este sector pone de manifiesto la existencia de unos órganos especiales de la Administración para regir y gestionar este cometido; la obtención y recaudación de unos ingresos por procedimientos distintos de los económicos privados; la gestión y administración de los ingresos desde que se obtienen hasta que se invierten en la satisfacción de necesidades públicas; y la planificación, estudio y designación de los gastos que justifican tales inversiones é inmediatamente las necesidades de un grupo social.(16)

### LO POLITICO:

En virtud de que el Estado se compone de una serie de aparatos administrativos encargados de prestar los servicios destinados al cumplimiento de fines de beneficio colectivo o general, que sólo se podrán realizar dependiendo de la organización política del Estado establecida en normas constitucionales, en este sentido se pronuncia el autor IGNACIO BLANCO RAMOS, (17) al afirmar: " La actividad financiera está encomendada a los Ministerios de Hacienda de todos los países, los cuales, una vez determinados los gastos a realizar, estudian

---

(16) AMOROS RICA, NARCISO. "DERECHO TRIBUTARIO" PAG. 36

(17) BLANCO RAMOS, IGNACIO. "DERECHO TRIBUTARIO" PAGS. 6 y 7

y llevan a cabo la obtención de los ingresos necesarios para cubrirlos ya sea mediante la explotación del patrimonio estatal o, más corrientemente, mediante prestaciones exigidas coactivamente a los ciudadanos, haciendo uso del poder de soberanía del Estado.

En todo caso, en el fenómeno financiero se dan las características de que se basa en el poder de soberanía, ya que, gracias a ese poder, realiza el Estado la actividad financiera; no ocasiona lucro para el ente público que la ejerce, y la cuantía del gasto precede a la del ingreso, es decir, se determinan las necesidades antes de obtener los medios para satisfacerlas, al contrario que en las economías privadas, en que los gastos se determinan según los medios con que se cuenta",

Dada la importancia que tiene el aspecto soberano del Estado dentro de lo político, se hace necesario aclarar que existe una diversidad de formas de poder basadas en la soberanía, de ahí el poder que tiene el Estado de imponer a los ciudadanos la obligación de contribuir a las cargas impositivas; esto hace que dentro del sistema aparezca lo que se conoce como SOBERANÍA TRIBUTARIA. Así aparece esta, como una modalidad de la soberanía política, pero siempre inherente a ella, ya que, desde que los estados abandonaron, al menos parcialmente, la financiación de los gastos públicos con el rendimiento del patrimonio estatal, no se concibe que un Estado subsista sin exigir prestaciones económicas a sus componentes, por ser imprescindibles los recursos económicos para atender a la satisfacción de las necesidades públicas.

Se entiende entonces, que los sujetos de determinado Estado al cumplir con la obligación de tributar le dan vida al Estado, porque contribuyen a su mantenimiento, pero esto, solamente es posible gracias a la potestad que tiene el Estado de obligar al ciudadano al cumplimiento de lo estatuido por la ley, obligación que se traduce en soberanía tributaria.

#### **LO JURIDICO:**

Se estima que es el elemento que más va unido a la actividad financiera del Estado; recordemos que el propio Estado crea sus propias normas, de tal manera que la actividad financiera tiene un aspecto jurídico desde el momento que dicha actividad pertenece al Derecho Público, a la que considera como un conjunto de normas que regulan la actividad financiera del Estado.

En su aspecto jurídico es, "Es la 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 de cada país.

De manera que se considera que el aspecto jurídico se enmarca dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 239 que establece lo siguiente: "Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria.
- b) Las exenciones.
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria.
- d) La base imponible y el tipo impositivo.
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos;
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Son NULAS IPSO JURE, las disposiciones anteriores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro que faciliten su recaudación".

En conclusión, se considera, no obstante el enfoque que dan algunos tratadistas, que su naturaleza es una, la del Derecho Público, pues parte de la necesidad del Estado de recaudar los fondos necesarios a través de las normas legales recaudadoras del tributo.

#### **5.- INTERPRETACION DE NORMAS TRIBUTARIAS:**

El artículo 4 del Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, establece: "La aplicación, interpretación, e integración de normas tributarias, se harán conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial"

Así, también en caso de conflicto de leyes tributarias,

y de cualquier otra índole, predominarán en su orden, las normas del Código Tributario o las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate.

Así, indica la doctrina, que no es fácil hallar el método adecuado para la justa interpretación y aplicación de las normas tributarias, existiendo para su explicación dos criterios opuestos, los cuales son los siguientes:

- a) En caso de duda, las normas tributarias deben interpretarse en favor de los particulares.
- b) En análoga situación deben serlo favorablemente para el Estado
- c) Una tercera escuela intermedia, aquella que rechaza la aplicación de principios apriorísticos, pero admite la interpretación rígida y restrictiva.

**"IN DUBIO CONTRA FISCUM"** (Primera corriente)

Los autores que se deciden por el criterio de que toda ley financiera debe interpretarse en contra del Estado se fundan en un pasaje contenido en el Digesto que se reduce en la conocida máxima IN DUBIO CONTRA FISCUM pero olvidan que la limitación de sus alcances no permite su aplicación extensiva. Tuvo su origen en características particulares del mundo romano, donde el tributo era considerado una carga denigrante y que por ello, limitábase en su aplicación a extranjeros y vasallos; más tarde al generalizarse y extenderse a los ciudadanos, bajo el Imperio, no perdió su carácter odioso, a parte de que las exigencias financieras intensificaron considerablemente su peso, todo lo cual explica que la jurisprudencia haya elaborado fórmulas para sustraer a los habitantes a las obligaciones derivadas del arbitrio del soberano, lo mismo que harían más tarde los teólogos y políticos medievales para liberar de los excesos del príncipe. A pesar de tales antecedentes, los escritores franceses desarrollaron la doctrina bajo el aspecto menos dogmático pero tan riguroso en sus efectos, de la interpretación restrictiva de las leyes fiscales, que en la época contemporánea difundió el pensamiento francés y que aún se manifiesta en algunas decisiones judiciales.(18)

**"IN DUBIO PRO FISCUM"** (Segunda corriente)

(18) LIBRO 10 DE JURE FISCI, XLIX 14 "NON PUTO DELINQUERE EUN QUI IN DUBIIS QAESTIONIBUS CONTRA FISCUM FACILE RESPONDERIT"

Del mismo defecto, de unilateralidad, pero en sentido inverso, adolece la fórmula IN DUBIO PRO FISCUM que caracteriza a la otra posición ideológica mencionada, según la cual la función judicial debe limitarse a la aplicación con criterio favorable al fisco, de las leyes votadas por los representantes parlamentarios, como único medio de mantener la igualdad de los contribuyentes al evitar excepciones odiosas.

### 5.1. LAS LEYES FINANCIERAS SON LEYES ORDINARIAS:

La doctrina moderna, sin discrepancia, rechaza el carácter excepcional atribuido antiguamente a las leyes financieras. No son ellas "odiosas", ni especiales o excepcionales, ni restrictivas de la libertad o de la propiedad, sino como todas las demás leyes, crean derechos y obligaciones normales y ordinarios, y son el medio para la subsistencia del Estado y la realización de sus objetivos. Si consideramos el presupuesto, puede afirmarse que engloba toda la actividad financiera del Estado, por sus proyecciones políticas, sociales, económicas y jurídicas; si tomamos el impuesto, constituye actualmente un elemento de acción económico-social e importa un verdadero deber para el individuo por significar el procedimiento normal para preservar la comunidad organizada, sin más restricciones que las emergentes de otras instituciones jurídicas con finalidades similares; finalmente, si examinamos el crédito público, ya no es un medio extraordinario, como se decía antiguamente, para el progreso del país y que en ciertos casos hace posible su defensa. En una palabra, todos los medios de acción financiera originan normas jurídicas que deben calificarse de ordinarias en sentido lato, por oposición a lo que exceda del orden común, sin más especificidad que la inherente a sus modalidades propias, por lo cual corresponde aplicarlas e interpretarlas recurriendo a todos los métodos y procedimientos usuales en las demás ramas del derecho.

### 5.2. METODOS GENERALES DE INTERPRETACION:

Estos métodos pueden ser aplicados a cualquier rama del derecho:

#### a) METODO EXEGETICO:

Utiliza el sentido literal o gramatical de las palabras, en virtud del principio de LEGALIDAD contemplado en el artículo 239 de la Constitución de la República de Guatemala, que copiado literalmente dice así: "Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia

tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) la base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; f) las infracciones y sanciones tributarias".

Así también conforme lo regula el Artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial en su primer párrafo con relación a la interpretación de la ley, "Las normas se interpretarán conforme a su texto según el sentido propio de sus palabras; a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales.....".

**b) UN METODO DIVERSO:**

Es el de la finalidad de la ley, mediante el cual se busca captar el fin seguido por el legislador en el momento en que ha emitido la ley. En la doctrina se conoce esta forma de interpretación como LEGISLATIVA, y si vemos la ley, el mismo artículo citado de la Ley del Organismo Judicial, en su literal "A" dice así: "A la finalidad y al espíritu de la misma...".

**c) UN METODO HISTORICO:**

Que se utiliza para encontrar el sentido de la Ley a través del derecho derogado, de la evolución de las Instituciones jurídicas, etc. Si vamos a la ley, el mismo artículo citado de la Ley del Organismo Judicial en la literal "B" dice así: "a la historia fidedigna de su institución...".

**d) METODO ANALOGICO:**

Es aquel que se refiere a la integración de la Ley, que persigue a través de la analogía encontrar el sentido por qué fué emitida la ley. Encontramos en la integración el proceso por el cual se intentan llenar lagunas de ley, estableciendo el campo de aplicación de la norma por medio de los presupuestos de hecho no previstos en las mismas pero que se encuentran en relación de afinidad con los contemplados. En la ley el mismo artículo citado de la Ley del Organismo Judicial nos dice: "a las disposiciones de otras leyes sobre casos análogos...".

De acuerdo al principio de LEGALIDAD, a través de la interpretación o de la integración analógica no pueden establecerse obligaciones tributarias no previstas en la ley ni modificarse las ya existentes.

**5.3. CRITERIOS GENERALES DE INTERPRETACION:**

**a) INTERPRETACION ARMONICA:**

Las normas deben interpretarse contemplando la totalidad de sus preceptos, armonizándolas con las demás que integran el ordenamiento jurídico y sin prescindir de la voluntad legislativa; y de la manera más acorde con las disposiciones y garantías constitucionales, sin violencia de su letra y espíritu.

**b) INTERPRETACION VIGORIZANTE:**

Cuando sean posibles dos interpretaciones, debe preferirse aquella que favorezca o preserve, y no la que dificulta o destruye los fines perseguidos por la norma, y existiendo dudas debe preferirse la interpretación que permita dar vigencia a las normas legales, y no dejar sin efecto lo que la ley ha querido establecer.

**c) INTERPRETACION DINAMICA:**

Las normas no deben interpretarse en base a una exégesis estática, sino con visión de futuro, pues se trata de normas destinadas a regir hechos posteriores a su sanción para regular la vida nacional.

**d) INTERPRETACION CLARIFICANTE:**

Las disposiciones legales deben interpretarse evitando significaciones oscuras de la ley, prefiriendo el sentido más obvio al entendimiento común.

**e) INTERPRETACION CORRECTORA:**

El intérprete debe indagar el verdadero sentido o alcance de la ley mediante un examen atento y profundo de sus términos, que consulte la racionalidad del precepto y la voluntad del legislador.

**6.- PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO:**

Al tratar los principios del Derecho Tributario, se hace referencia a los elementos esenciales que dan vida al mismo, es decir, a la filosofía del contenido de dicho derecho, de los cuales parte su desarrollo. Es necesario aclarar que los principios que se expondrán a continuación, no constituyen en forma absoluta el contenido de la materia que nos ocupa, dado a que el campo de los tributos es muy amplio, los mismos tratadistas llegan a la conclusión que conforme se desarrollan las necesidades del ser humano, en la misma forma se desarrollan

las materias en el campo jurídico, de tal manera que, en el futuro surgirán otros principios que se adapten a las legislaciones vigentes.

Por ejemplo, nuestra Constitución Política vigente, en los Artículos 239, 241, y 243, contiene algunos de ellos (principio de Legalidad, Principio de Unidad, y Principio de Capacidad) los cuales se sitúan de acuerdo al momento fiscal vigente. Así, los principios establecidos en una u otra legislación tienen en común establecer un eficaz control constitucional en el área tributaria, y como lo hemos hecho constar anteriormente, corresponde al Estado como titular del poder tributario, establecer legalmente los impuestos sobre cualquier materia, pero tomando en cuenta el concepto de soberanía o poder tributario, que en esta materia debe limitarse, como lo establece AMOROS RICA " Normalmente los impuestos deben estar establecidos teniendo en cuenta preocupaciones económicas, sociales y colectiva, que deben efectuarse en el momento de establecer el impuesto, pues todo impuesto que no responda a esta característica no puede alcanzar perdurabilidad en el futuro".

La Constitución Política de la República de Guatemala, se divide en dos partes: una llamada dogmática, en la cual se plasman las garantías individuales y sociales, y otra llamada orgánica, en la que se ubican los principios de la organización estatal, en los que de alguna forma encontramos los principios relacionados con el Derecho Tributario.

#### **6.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD:**

A este respecto señala el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que "Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos, ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de la recaudación especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria.
- b) Las exenciones
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria
- d) La base imponible y el tipo impositivo
- e) Deducciones, descuentos, reducciones y recargos
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas IPSO JURE, las disposiciones, jerárquicamente

inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación".

De lo expuesto anteriormente se deduce que sólo el poder Legislativo puede crear leyes, las que referidas al Derecho Tributario, se concreta en que sólo dicho organismo puede establecer tributos. La esencia de este principio debe analizarse en la norma doctrinaria de que no hay tributo sin ley que lo establezca (NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE) de ahí, que se le denomine también como principio DE RESERVA DE LEY.

Por medio de este principio podemos establecer la verdadera esencia y justificación de la imperatividad de los tributos, por ello, debemos mantener la idea de su preservación, dado que en muchas ocasiones se ha vulnerado en nuestro medio cuando por razones que no contempla la ley, se acude a algún reglamento o bien a dictar resoluciones para suplir las lagunas existentes, contradiciendo de esta manera con la naturaleza del principio de legalidad.

En conclusión por medio del principio de LEGALIDAD, se establece que todos los impuestos deben establecerse mediante una ley, emitida por el Congreso de la República.

## 6.2. PRINCIPIO DE JUSTICIA:

Los guatemaltecos deben contribuir a los gastos públicos, pero debe ser de manera equitativa, si bien el Estado de acuerdo a la soberanía que ostenta impone los impuestos para que los súbditos contribuyan a su sostenimiento, éstos se deben establecer en función de su capacidad contributiva.

Este principio lo encontramos en el Artículo 243 de la Constitución, cuando establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

ADAM SMITH, citado por RAUL RODRIGUEZ LOBATO, al referirse al principio de justicia, manifiesta, que los súbditos de un Estado deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de los tributos que se establezcan en función de su capacidad económica que actualmente denominamos capacidad contributiva.

De tal manera que la exigencia de justicia, es de una justicia tributaria, puesto que la equidad que establece el

mismo artículo se sustenta en un concepto de justicia, ya que la equidad es la justicia proyectada sobre el caso concreto y el hombre concreto, es decir, que las contribuciones a que estamos obligados los guatemaltecos para los gastos públicos debe ser de la manera justa y equitativa que dispongan las leyes.

### **6.3. PRINCIPIO DE GENERALIDAD:**

En el párrafo primero del Artículo 40. de nuestra Constitución se establece: "En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades."

Este precepto se relaciona en lo estudiado en el artículo 153 de nuestra Constitución Política como la norma básica y general del imperio de la ley, en la cual podríamos decir que se establece este principio al afirmar: "El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la república". Significa esto que la disposición contenida en dicho artículo al referirse al derecho tributario, señala, que todos deben tributar, sin embargo, es importante señalar que se establecen reglas de excepción a este principio en cuanto al sujeto obligado por ejemplo, la Constitución establece exenciones y deducciones de los impuestos a instituciones como las universidades, Seguro Social, siendo en estos casos justificativo la exención de los impuestos dada la función social que cumplen en favor del desarrollo del país.

El principio de generalidad estima que el tributo se debe establecer de tal forma pero esencialmente justa; que obligue a quienes deben estar obligados. Se parte entonces de la base que la obligación consiste en tributar. El principio, supone la obligación de ser sujeto pasivo del tributo, pero no en forma indiscriminada.

A este respecto RAUL RODRIGUEZ LOBATO, expresa que el principio de generalidad consiste en que la ley como tal, sea una disposición abstracta e impersonal, pues de otra manera no podría ser reputada como una disposición legislativa, en el sentido material pues le faltaría algo que pertenece a su esencia y estaríamos en presencia de lo que el Artículo 13 de la Constitución General de la República de México prohíbe bajo el nombre de la ley privativa, en otras palabras, este principio significa que la ley comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa allí prevista".

### **6.4. PRINCIPIO DE IGUALDAD:**

Siempre en el Artículo 4o. de la Constitución Política, establece en el párrafo primero, los principios de libertad e igualdad al expresar: En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos.

El autor PEÑA HERNANDEZ, al referirse a este principio dice: "La garantía de igualdad no se enuncia ni tiene aplicabilidad respecto de las personas, que si bien son iguales en su naturaleza genérica, ofrecen diversas características de desigualdad: biológicas, psicológicas, morales, económicas, políticas, sociales, etc. Dicha garantía debe funcionar frente a las leyes, al regular los derechos y relaciones de los hombres, frente a los juzgados y tribunales y frente a las dependencias administrativas, al reclamar derechos en la interpretación y aplicación de las leyes y en la equiparación de oportunidades para el logro o consecución de sus fines y aspiraciones, para el desarrollo integral de su personalidad". Continúa diciendo "Dentro del principio de igualdad tienen lugar entre otros aspectos la igualdad de derechos civiles y políticos del hombre y la mujer, de las personas alfabetas, la igualdad salarial, la igualdad tributaria, la prohibición de monopolios etc. (19)

#### 6.5. PRINCIPIO DE CAPACIDAD:

El artículo 243 de la Constitución Política establece este Principio al decir: " El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago". Es decir, aquí se integra el mandato de que todos deben tributar, con el mandato de que se tribute de acuerdo con su personal situación económica.

Como se puede observar, al Derecho Tributario no le interesa la capacidad jurídica del sujeto pasivo, sino la existencia de una capacidad contributiva, exige solo que pueda atribuirse a una persona el hecho tributario, es decir, que tiene capacidad jurídica a quien se le atribuye el hecho tributario.

Se debe tener presente que el objeto del tributo se encuentra, naturalmente, vinculado a una persona, pero que debe ubicarse dentro del supuesto que contiene la norma tributaria, como un sujeto contribuyente, dado a que es el llamado a soportar el tributo por ser el titular de la respectiva capacidad económica.

## **6.6. PRINCIPIO DE SEGURIDAD:**

En las Jornadas Constitucionales promovidas por el Colegio de Abogados de Guatemala, se trató de este principio, el cual consiste en el derecho del contribuyente de tributar lo debido en la oportunidad debida, garantizándosele los medios de defensa para evitar que se vulneren la adquisición de tales derechos. Por regla general, este principio nos enseña que determinado acto o conducta tiene aparejada una obligación de pagar determinado impuesto el cual ha de ser cierto y no arbitrario, la forma y la cuantía del pago ha de ser claro para el contribuyente.

El Licenciado MARCO ANTONIO DE LEON MAZARIEGOS, al referirse al Principio de la Seguridad, establece que el mismo, garantiza al contribuyente la efectividad del cumplimiento de las normas tributarias.

## **7.- DIVISION DEL DERECHO TRIBUTARIO:**

### **7.1. DERECHO TRIBUTARIO SUSTANTIVO:**

Se llama Derecho Tributario Sustantivo o Material, al conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento, efectos y extinción de la obligación tributaria y los supuestos que originan la misma, esto es, la relación jurídica principal, así como las relaciones jurídicas accesorias que lógicamente se vinculan con el tributo. En otras palabras, el derecho tributario sustantivo, regula la relación que en el anverso tiene el carácter de crédito tributario y en el reverso tiene el carácter de obligación tributaria.

Esta parte del Derecho Tributario corresponde a lo que en el Derecho Civil se conoce como Derecho de las Obligaciones y es por tanto el Derecho de las obligaciones tributarias. Su vinculación lógica y necesaria al tributo es lo que caracteriza a esta parte del Derecho Tributario. Las relaciones sustantivas son siempre relaciones obligatorias, cuyo contenido es la prestación del tributo, es decir, el pago de una cantidad de dinero o de bienes en especie.

El Derecho Tributario Sustantivo está regido por el principio de Legalidad y por tanto sólo existen obligaciones tributarias en virtud de ley que así lo establece, de contribuir al gasto público pero sólo en la forma proporcional y equitativa que establecen las leyes.

### **7.2. DERECHO TRIBUTARIO FORMAL O ADMINISTRATIVO:**

Es el conjunto de normas que regulan la actividad de la Administración Pública que se encarga de la determinación y de la recaudación de los tributos , y su tutela, entendiéndola en su sentido más amplio.

### **7.3. EL DERECHO CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO:**

Es el conjunto de normas jurídicas que delimitan y disciplinan el poder tributario del Estado. Determinan los límites espaciales y temporales en que se ejercen los poderes tributarios, así como los límites representados por los derechos individuales públicos de sus habitantes. (20)

### **7.4. EL DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO:**

Es el conjunto de normas jurídicas que regulan los procesos en que se desenvuelven las controversias que surgen entre el Fisco y los Contribuyentes.

### **7.5. EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO:**

Es el conjunto de normas jurídicas que define los hechos ilícitos en materia tributaria. Pueden ser delitos simples o simples infracciones. Determina también las sanciones que se imponen a los trasgresores.

### **7.6. EL DERECHO INTERNACIONAL TRIBUTARIO:**

Está integrado por las normas consuetudinarias o convencionales que tratan de evitar los problemas de doble tributación, coordinar métodos para evitar la evasión y organizar, mediante la tributación formas de colaboración de los países desarrollados a aquellos que están en proceso de desarrollo.

Así, en sentido amplio, puede utilizarse diferentes denominaciones del Derecho Tributario, atendiendo a las diferentes materias en que se aplique.

## **8.- RELACIONES DEL DERECHO TRIBUTARIO CON OTRAS DISCIPLINAS:**

Por su contenido el Derecho Tributario se enlaza de diversas maneras con otras disciplinas jurídicas, dando origen a una multiplicidad de relaciones entre las que destacan las siguientes:

a) En primer lugar, como rama del Derecho Público interno, el Derecho Tributario recibe gran parte de sus principios fundamentales de las disciplinas que elaboran las teorías más generales acerca de la organización y el funcionamiento del Estado, tales como el Derecho Constitucional y el Derecho Administrativo.

b) Son características las relaciones entre el Derecho Tributario y el **DERECHO PRIVADO**, de tal suerte que adoptan una doble configuración, es decir:

1.- En su manifestación fundamental la relación jurídica tributaria es una relación obligatoria. El Estado se convierte, al producirse las condiciones previstas en la ley, en el titular de un derecho de crédito frente al contribuyente deudor. De ahí la consecuencia de que las disposiciones del Derecho Civil acerca del nacimiento, modificación, y extinción de las relaciones obligatorias, sean aplicables a la relación impositiva, en tanto no aparezcan expresa o tácitamente derogadas por principios o normas de derecho tributario.

2.- En otros casos, las normas del Derecho Privado son extrañas a la regulación de la relación tributaria, pero deben tenerse presentes para la determinación del objeto impositivo. Esto acontece cuando el presupuesto de hecho que, según la legislación tributaria, constituye el objeto del impuesto, consiste en una relación jurídica privada, o sea que el hecho generador de un crédito fiscal deriva de un acto jurídico regulado por el derecho privado. Un caso concreto es la compraventa de un inmueble, que genera como obligación tributaria el cubrir el impuesto sobre adquisición de bienes inmuebles.

Estas consideraciones no implican que la norma reguladora de la relación privada se convierta en norma tributaria. La relación jurídica privada constituye tan sólo un dato de hecho para la relación impositiva.

c) Una amplia zona del Derecho Tributario se vincula con el **DERECHO PENAL**: es aquella que tiene por objeto las sanciones de carácter penal, establecidas en las leyes para las más graves transgresiones a las normas tributarias.

d) El Derecho Tributario se vincula también con el **DERECHO PROCESAL**. Dicha relación se manifiesta en una doble dirección:

1.- Los principios fundamentales del proceso civil regulan

el ejercicio de las acciones que nacen a favor del Estado y del ciudadano de la relación jurídica tributaria. Desde luego existen normas procesales específicas que derogan a las del derecho procesal común.

2.- En contraposición, el desarrollo del proceso civil está subordinado a la observancia de algunas normas tributarias, sea porque éstas impongan el pago de determinados derechos o porque prohíban al juez que entren al fondo de los asuntos planteados por las partes, si previamente no se ha dado cumplimiento a determinadas obligaciones fiscales.

e) Las relaciones con el **DERECHO INTERNACIONAL**: son de diversa índole. La potestad tributaria del Estado puede estar vinculada con normas de derecho internacional nacidas de los tratados, \_\_por ejemplo, las exenciones de ciertos tributos de que gozan los agentes diplomáticos y consulares\_\_ y en el establecimiento y el importe de derechos aduaneros sobre determinadas mercancías respecto de las cuales se hayan producido acuerdos con otros Estados.

## CAPITULO DOS

### LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO:

#### 1.- LA CIENCIA DE LAS FINANZAS PUBLICAS,

##### ANTECEDENTES Y EVOLUCION:

La actividad financiera del Estado, con autonomía respecto de la economía política, es de reciente creación, su historia independiente no se remonta más allá de la Revolución Francesa.

Sin embargo, esto no significa que el fenómeno financiero en el Estado no se haya presentado antes: como muestra bastaría destacar que la distinción fundamental entre ingresos de derecho privado del Estado \_\_\_ que se refieren a los patrimoniales \_\_\_ e ingresos de derecho público del mismo \_\_\_ concernientes a los tributos \_\_\_, en su relación cuantitativa resulta muy diferente de lo que fuera en el pasado.

En los primeros siglos de la Edad Moderna el Estado obtenía la mayor parte de los medios económicos con las que hacía frente a sus gastos, de las rentas de su patrimonio y de toda una gama de contribuciones de diversa naturaleza, que los súbditos estaban obligados a satisfacer en correspondencia con el ejercicio de los poderes y de las actividades reservadas exclusivamente al soberano (regalías).

No existía por tanto, un sistema de impuestos permanentes y sólo con ocasión de necesidades extraordinarias, el Estado hacía un llamamiento a los ciudadanos para que prestasen su concurso financiero. Por el contrario, en la actual economía de los Estados, los ingresos patrimoniales representan, proporcionalmente, una parte menor frente a los ingresos tributarios.

Hasta el siglo XVII el aspecto político predomina en los estudios financieros (Maquiavelo, Bodin) aún bajo los cameralistas alemanes que, si bien desarrollaron temas vinculados a la economía pública, lo hicieron dentro de concepciones relacionadas con el gobierno del Estado. El siglo XVII marca una transformación a este respecto, bajo la influencia de los fisiócratas, primero, y de la escuela inglesa, después quienes desarrollaron preferentemente estudios económicos, en los cuales comienzan a intercalarse las finanzas, provistas de una visión unilateral, separada de la política.

En el paso del siglo XIX se produce una decadencia

transitoria de los estudios financieros, en razón de la influencia preponderante de Adam Smith, quien, en 1,776, en su obra "La riqueza de las naciones" dedica un estudio especial a la materia impositiva en el que formula sus cuatro célebres principios sobre los impuestos. Asimismo, con "Principios de Economía y Tributación", en 1,817 David Ricardo hizo prevalecer el aspecto económico con olvido del político antes predominante.

Luego se desarrollaron estudios propiamente financieros en Alemania con Rau, Von Stein, Schaffle, Schmoller y Wagner; en Austria con Sox, que tanta repercusión tuvo, en los Estados Unidos de América con Seligman, y en Francia con Leroy Beauliev.

A fines del siglo XIX y comienzos del XX aparecen estudios puramente jurídicos. Por su lado, Jeze y Allix, en Francia, orientan las finanzas en sentido netamente jurídico, Laufengurger y Marchal reaccionan contra tal consideración y vuelven a la economía financiera. Por su parte, los autores estadounidenses e ingleses prosiguieron la tradición local que apunta hacia lo económico.

Es en este siglo cuando de forma perfectamente definida la ciencia de las finanzas públicas se separa de la economía política y constituye una rama autónoma al seguir el camino trazado por Justi.

En la actualidad la evolución de la ciencia de las finanzas públicas ha llegado a tal grado que se requeriría un libro especialmente destinado a las citas bibliográficas para poder recoger los nombres de todos aquellos que se dedican a su estudio y han publicado alguna obra.

En esta rama, en México han destacado importantísimos investigadores y autores de los cuales, como ejemplo, bastaría con citar a Alberto J. Pani, Gabino Fraga, Antonio Carrillo Flores, Alfonso Cortina Gutiérrez, Emilio Guzmán, y otros que han publicado valiosas monografías sobre diversos temas.

Es conveniente señalar, que la ubicación que se le ha adjudicado a la ciencia de las finanzas desde el transcurso de su maduración a la actualidad, es distinta, si bien en sus albores se le trató de colocar en el campo económico, en otro momento se ubicó en el orden político y sociológico, y por último sólo en el ámbito jurídico.

Actualmente, y en virtud del reconocimiento de la mayoría de los autores en lo tocante a la autonomía de dicho quehacer intelectual, se puede concluir, al igual que lo hace el tratadista italiano Mario Pugliese (1) que la ciencia de las finanzas públicas estudia los fenómenos financieros desde el

punto de vista económico, político y jurídico, ya 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.

## **2.- NATURALEZA DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA:**

Se debe partir del supuesto que la actividad financiera del Estado, tiene en su gestión: la obtención de riquezas, la administración de esa riqueza y por último con esa riqueza, ir a la búsqueda de satisfacer necesidades de carácter general, colectivas o públicas. En esta compleja y singular actividad, pretende el Estado ser el elemento regulador y ordenador de las "injusticias socio-económicas"; a tal efecto tiende a redistribuir la riqueza en un afán de justicia social, por vía de una justicia tributaria y una aplicación de tales principios. En razón de esa complejidad de funciones del Estado, en su actividad financiera, muchos teóricos han pretendido establecer la naturaleza de la Actividad Financiera. Algunos tratadistas la han considerado como una **ACTIVIDAD DE CONSUMO**, otros como una **ACTIVIDAD DE PRODUCCION**, para otros, como una **ACTIVIDAD DE CAMBIO**, y algunos otros la consideran una **ACTIVIDAD DE DISTRIBUCION**.

Analicemos someramente cada una de ellas:

### **2.1. ACTIVIDAD DE CONSUMO:**

Este primer enfoque de la Actividad Financiera refleja el pensamiento del Estado Gendarme, época siglo XIX, política objetiva donde todo trabajo que no se transforma en bienes tangibles era de carácter supérfluo. Epoca donde tuvo plenitud la teoría librecambista. Teórico destacado de esta posición fue Tomás Roberto Malthus (1,766-1,834), otro Juan Bautista Say (1,767-1,832).

Esta concepción o criterio ha sido superado plenamente, no se conforma a la realidad y exigencias del Estado moderno.

### **2.2. ACTIVIDAD DE PRODUCCION:**

Donde el pensamiento doctrinal establece que la Actividad Financiera debiera ser una actividad de producción y en consecuencia los gastos públicos deben buscar tal finalidad. Uno de los teóricos que propugnó esta corriente fue el economista alemán Federico List (1,789-1,846)

### 2.3. ACTIVIDAD DE CAMBIO O TRUEQUE:

Donde se pretende establecer que la actividad financiera del Estado es la de transformar los bienes que persibe en calidad del pago de los tributos que establece en servicios públicos, o sea que el Estado, a cambio del precio (tributo) da servicios públicos. Esta posición doctrinal es de corte ortodoxa y conservadora, no intuye la función plena que debe ejercer el Estado en la dinámica socio-económica como ente rector. Teórico destacado de estos postulados es el economista francés Claudio Federico Bastiat (1,801-1,850)

### 2.4. ACTIVIDAD DE DISTRIBUCION:

Donde se establece que la actividad financiera del Estado debe ser la del ente distribuidor del ingreso público. El problema que confronta esta concepción es la forma, manera y medida como se realizará tal distribución, por lo cual un sinnúmero de grandes doctrinarios de las Finanzas han pretendido revisarla y establecer correcciones, entre los de mayor significación estan Griziotti, Seligman, Trotabas, y Pantaleoni.

En conclusión, cabe decir, que la función del Estado es "un todo" y en consecuencia su actividad integra toda la vida nacional y la articula, no pudiendo escapar a su gestión e influencia ningún aspecto de la dinámica económico-social, por lo que considera que ninguna de estas actividades antes esbozadas, funcionando separadamente, serían capaces de lograr el fin que el Estado en su actividad financiera debe cumplir. En tal razón, se considera que la actividad del Estado debe ser la integración de todas esas funciones coordinadas racionalmente mediante una planificación adecuada a la política establecida por ese Estado.

Los países llamados, subdesarrollados, necesitan urgentemente someterse a las exigencias de una planificación bien ordenada y enérgica que los sustraiga de ese estado de latitud económica en que viven. Debe aprovecharse la experiencia de algunos países ya que si se aplica a la economía un criterio global, el progreso y la bondad económica no se hacen esperar.

### 3.- AMBITO E IMPORTANCIA:

El Estado no podría dar cumplimiento a sus fines frente a las múltiples exigencias que con arreglo a su propia ordenación está llamado a satisfacer, (necesidades públicas) si no dispusiera de una masa adecuada de medios económicos. Actualmente los Estados nutren su economía de dos vertientes fundamentales: una, originaria, proveniente de sus propias rentas, que el Estado las obtiene como cualquier otra persona o ente privado, de su propio patrimonio o del desarrollo de una actividad industrial o comercial; la otra, las obtenidas de las economías particulares en virtud de sus "potestas" y por razón de que todos (los asociados) están obligados a contribuir a los gastos públicos. No se debe olvidar, que el Estado puede utilizar otro importante mecanismo para obtención de recursos, el crédito público, es decir, los empréstitos, los cuales pueden ser internos y externos.

Para administrar su patrimonio, para recaudar los tributos, para conservar y distribuir las sumas recaudadas, el Estado realiza una complejidad de actos, cuyo conjunto forman la actividad financiera, cuya singularidad es que no constituye un fin en sí misma, es decir, en que no se dirige directamente a la satisfacción de una necesidad en particular sino al cumplimiento de una función instrumental, de fundamental importancia cuyo regular desenvolvimiento es condición indispensable para el desarrollo de todas las restantes actividades del Estado.

La mejor doctrina establece que la actividad financiera del Estado 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 a los gastos que le causará 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.

#### **4.- CONCEPTO DE ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO:**

El Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas pecuniarios o de otra especie y a la gestión o manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera.

El Estado realiza una actividad permanente, que consiste en adquirir los medios económicos para la realización del gasto público y la prestación de sus servicios de acuerdo con las necesidades colectivas. Obviamente utiliza los medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines.

En la actualidad reviste gran importancia, comprendiendo específicamente tres funciones, las cuales son: a) La obtención de los medios necesarios; b) la administración, gestión o manejo de los recursos obtenidos y c) el control de gastos para la prestación de servicios y sostenimiento de las funciones públicas.

Muchos tratadistas han considerado la creación de un conjunto de normas que regulen esta actividad estatal en sus diversas manifestaciones, asignándole el nombre de Derecho Financiero, la cual se define, tomando en cuenta las funciones de la Actividad financiera del Estado como "La disciplina jurídica que estudia los principios y preceptos legales que rigen la organización del Estado para percepción, administración y empleo de los recursos públicos y las relaciones jurídicas a que los impuestos dan origen entre el Estado y el Contribuyente como consecuencia de la imposición".

Así, pues, esta actividad, incluye funciones complejas, por parte del Estado con el objeto de dar cumplimiento a sus fines.

## **5.- TEORIAS SOBRE LA ACTIVIDAD FINANCIERA:**

Con propósitos de sistematización, generalmente las doctrinas se agrupan en tres categorías: ECONOMICAS, POLITICAS, SOCIOLOGICAS. Sin embargo al examinarlas surgirán autores que se ubican en posiciones intermedias, o bien no participan de todas sus características. Por otro lado, se tratará en lo posible buscar criterios colectivos.

### **5.1. TEORIAS ECONOMICAS:**

Considera a la actividad financiera del Estado como fenómeno económico pero difieren en la formulación de explicaciones.

Así para algunos autores la acción del Estado se traduce en un consumo improductivo, pues al intensificar la presión tributaria sustrae a los particulares una porción de renta que podría utilizarse en nueva producción de bienes. Para otros, ven en esa acción, una serie de actos de cambio, entre el servicio público y las prestaciones particulares que constituirían su precio. Esta corriente a sido objetada por otros tratadistas, argumentando que la acción del Estado es UTILIDAD RELATIVA O MARGINAL creada por SAX y aceptada por autores de diversos países, esta pretende que lo mismo que en la economía privada, se procura la máxima utilidad posible, es decir, mayor beneficio, a menor sacrificio. Según ella, los habitantes distribuyen su riqueza por intermedio de sus

representantes políticos, satisfaciendo en primer término las necesidades públicas o privadas de mayor importancia y luego las de menor intensidad, en forma tal que los fondos insumidos por el impuesto no hubieran tenido un destino más remunerativo en manos de particulares.

## 5.2. TEORIAS POLITICAS:

La insuficiencia de la doctrina económica indujo a Griziotti, eminente maestro de Pavía a orientar su enseñanza hacia un concepto integrable de las finanzas, señalando el elemento político. Según él, siendo políticos el sujeto de la actividad financiera (Estado), los medios o procedimientos (prestaciones obligatorias y coactivas) y los fines perseguidos debe aceptarse que tal actividad tiene necesaria y esencialmente, naturaleza política.

No es exacto que según esta interpretación la actividad financiera sea "exclusivamente política", aún algunos autores no desconocen lo político-jurídico, pero lo sumergen en lo económico o quienes atribuyen primordial importancia al elemento social, Griziotti considera que no debe hallarse un límite a los hechos financieros ya que no se ajusta a la realidad que día a día muestra el predominio de las directivas políticas condicionantes de la actividad financiera.

## 5.3. TEORIAS SOCIOLOGICAS:

Se considera creador de esta doctrina Vilfredo Pareto en su TRATADO DE SOCIOLOGIA GENERAL, quien establece un nuevo elemento regulador de la actividad financiera: el principio social. Según esta interpretación, la forma general de la sociedad se determina por los diversos elementos que actúan en ella, pudiendo distinguir los de naturaleza (suelo, flora y fauna) los internos (raza) de donde surgen los sentimientos la inteligencia, y los intereses de la sociedad. La autoridad debe comprender y apreciar adecuadamente esos elementos para actuar conforme a ellos; de esta manera se producirá una armonía y recíproca comprensión entre clase gobernante y clase gobernada pudiendo así satisfacer a todos la acción estatal.

Una de las principales críticas que se hace a esta teoría es que considera al Estado como un "ente metafísico", cuando se trata de una realidad como lo son las sociedades de derecho privado, las fundaciones, corporaciones. Esta rechaza las escuelas económicas, pero no es posible desconocer al Estado como un ente real ya que es sujeto activo de finanzas y el punto de referencia natural, del cual tiene que partir la ciencia de las finanzas en su renovación científica para estudiar las relaciones entre el Estado y los contribuyentes, siempre

desde el punto de vista interior de la actividad financiera.

En conclusión la diversidad de doctrinas y las sutiles diferencias que a veces las separan, ponen de manifiesto la relatividad de las explicaciones proporcionadas. Posiblemente la única conclusión cierta sea la insuficiencia de toda doctrina unilateral, especialmente de aquellas clásicas, que pretendían reducir el problema a cuestiones puramente económicas. La teoría política y la sociológica, coinciden en la necesidad de computar factores no económicos; las discrepancias aparecen cuando se trata de establecer el grado de influencia que debe atribuírseles especialmente en lo que respecta a los elementos social y político.

El error consiste en aferrarse a una concepción determinada, pretendiendo llevarla a extremos, sin dar cabida a otros aspectos; otros autores rechazan la interpretación puramente económica de la actividad financiera. TIVARONI por ejemplo, reconoce la naturaleza política de aquella, pero la califica según los principios sociales imperantes. MORSELLI sí admite el elemento político de esa actividad, pero, no como subordinación a la clase gobernante, sino en el sentido de que el Estado debe apreciar y distribuir las cargas y los recursos según el principio de la conveniencia pública; y el interés público que lo explica, es todo lo que conviene al Estado, no definible por su contenido, es decir, por los objetos a satisfacer, por cuanto estos responden al principio de conveniencia. De manera que ambos admiten el factor político pero sin rechazar el sociológico y posiblemente lo mismo podría decirse de escritores como Cisciani y Dehove.

En suma, ninguna doctrina está exenta de crítica, por lo cual aparece como justo colocarse en el medio y afirmar que si bien, la actividad financiera tiene base económica, no debe desconocerse la influencia de otros elementos, especialmente del político y del sociológico que tienen importancia preponderante.

#### **6.- CARACTERISTICAS Y ELEMENTOS DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA:**

El alcance de la actividad financiera está delimitada por la política a seguir por el Estado para el mejor cumplimiento de sus fines, debemos en consecuencia señalar qué caracteres se perfilan dentro de esa actividad financiera; si partimos de que el Estado como ente rector de la dinámica social está encargado de procurar la mayor felicidad posible de los asociados (los que integran el grupo: nación, estado, habitantes) para lo cual necesita de medios para satisfacerlos y utilizar mecanismos idóneos, a tal efecto de esto se desprende que el

Estado necesitará un ordenamiento jurídico adecuado y acorde a la política Estatal para que puesto en ejecución pueda cumplirse aquélla; asimismo, tener conocimiento claro de la problemática económica para que con los recursos obtenidos se cumplan sus fines y la cuestión social que envuelve dos aspectos en cuanto la incidencia de la tributación y en cuanto los beneficios del Estado, en qué medida deben aplicarse para un logro social pleno.

Así surgen tres aspectos: uno JURIDICO-POLITICO, otro SOCIAL y el otro ECONOMICO. Examinemos cada uno en particular:

### 6.1. CARACTER JURIDICO-POLITICO:

La actividad financiera está estrechamente vinculada a la orientación política de las clases dirigentes, las cuales condicionarán la actividad financiera, dándole los caracteres de un verdadero fenómeno político. Por esta razón es imprescindible para lograr cabal interpretación de la actividad financiera del Estado, considerar su aspecto político.

La política del gobierno de un Estado, es generalmente factor decisivo para la singular distribución de los gastos públicos. Como bien observa la doctrina, cuanto mayor sean las diferencias sociales, cuanto más fuertes los privilegios de cierta clase, tanto más desigual se distribuirán las exenciones e impuestos.

En tal razón, el carácter político de la actividad financiera pone de manifiesto que lo financiero y lo político se influyen recíprocamente. Por lo tanto, se tiene como axioma, que todo problema político se convierte en un problema de carácter financiero.

### 6.2. CARACTER SOCIAL:

La actividad financiera del Estado no ha podido permanecer ajena a las nuevas conformaciones políticas-sociales que están en la búsqueda de un nuevo concepto de justicia, entendiéndose como tal una mejor distribución de las riquezas. Así ha surgido en la actividad financiera del Estado un carácter marcadamente social, cuyo fin no se limita ya a la simple procura de recursos sino que su acción se extiende también a corregir y modificar las injusticias del orden económico existente. Este carácter social debe fundamentarse en principios de justicia social que aseguren a todos una existencia digna y provechosa para la colectividad. El Estado debe promover el desarrollo económico y la diversificación de la producción, con el fin de crear nuevas fuentes de riqueza, aumentar el nivel de ingresos de la población y fortalecer la soberanía económica del país.

### 6.3. CARACTER ECONOMICO: DIFERENCIA ENTRE LA ACTIVIDAD FINANCIERA Y LA ECONOMICA.

La actividad financiera del Estado es la acción que éste desarrolla, con el objeto de procurar los medios necesarios para satisfacer las necesidades públicas; ahora bien, si la actividad económica en general es la acción desarrollada a objeto de procurarse riquezas para satisfacer sus necesidades, vemos pues que la hacienda pública presenta un carácter esencialmente económico. En efecto, la actividad financiera y la economía tienen de común que tanto la una como la otra son actividades sociales creadoras de medios económicos destinados a la satisfacción de necesidades.

Para el logro de sus actividades financieras en el orden económico, el Estado tiende a reorientar el gasto público hacia los fines propuestos, también el de incrementar los recursos financieros mediante mejoras en los sistemas de recaudación, de reformas en el sistema tributario y de un mejor uso del crédito público.

Vemos pues que la actividad financiera del Estado se desarrolla así: mediante la utilización de los bienes que por posesión originaria están a su disposición, recursos originarios; recurriendo a las economías particulares en forma coactiva para obtener de éstas los recursos que considere necesario; en este caso el Estado actúa en virtud de su poder de imperio, es lo que se llama soberanía tributaria o impositiva del Estado.

En suma, la actividad financiera tiene carácter económico, con la finalidad de mejorar sustancialmente el nivel de vida de la población.

Con lo expuesto, se ha señalado los caracteres de la actividad financiera, que a la vez son los elementos para su gestión. (2)

### 7.- MOMENTO DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA:

El Estado en su actividad financiera y para ir a la búsqueda de la satisfacción de las necesidades públicas, debe realizar diferentes etapas o momentos, denominados por la doctrina MOMENTOS DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO. En tal razón, el Estado para cumplir con tales fines: asistencia social,

---

(2) GOMEZ MANTELLINNI, JORGE. "DERECHO Y LEGISLACION FISCAL" PLAN CARACAS, PARA LA CULTURA, SEGUNDA EDICION.

educación, bienestar social, bienestar del pueblo, seguridad social, vitalidad, defensa nacional, protección, y desarrollo de la personalidad del individuo, requiere y necesita de considerables sumas de dinero. Ahora bien, si no se discute que toda esta actividad, funciones y competencias son privativas del Estado las cuales debe satisfacer, es también no discutible que los particulares deben contribuir en la medida de su capacidad económica a la satisfacción de los gastos públicos, en función de principios de solidaridad social.

Así surgen varios momentos de la actividad financiera, las cuales son:

### 7.1. PRIMER MOMENTO:

El Estado debe proveerse de fondos para cumplir sus fines: Nace así para el Estado la necesidad de poseer determinados bienes económicos con que cumplir sus funciones. En otros términos el Estado requiere contar con una ordenación económica capaz de proporcionarle ingresos. La adquisición, administración e inversión de los recursos requeridos por el Estado, forma el objeto propio de la Hacienda Pública o Economía financiera.

Así, se vale de la utilización de bienes que están a su disposición. En este aspecto el Estado no procede en su carácter de tal, sino que se sirve en cambio de métodos comunes a las economías privadas.

### 7.2. SEGUNDO MOMENTO:

Es el conjunto de actos que realiza el Estado para la administración racional de ese caudal de bienes de los cuales él es únicamente el "administrador" y en ejercicio de esas funciones tendrá, la organización, recaudación, y control de los impuestos a la renta, al capital y a las sucesiones y donaciones; de las contribuciones que gravan la importación, las de registro y timbre fiscal y las que recaigan sobre la producción y consumo de bienes tales como: las de alcoholes, licores, cigarrillos, fósforos, salinas, minas é hidrocarburos.

También comprende la organización y régimen de las aduanas, así como, el régimen y administración de las minas, tierras baldías, perlas, aguas y otras riquezas del país. Como también vender o arrendar, dar en adjudicación gratuita los terrenos baldíos.

Conviene observar que para que el Estado pueda cumplir a cabalidad con toda esta complejidad de funciones, necesita de un conjunto de funcionarios competentes, organismos adecuados y normas jurídicas idóneas.

### 7.3. TERCER MOMENTO:

Es la actividad que despliega el Estado para con el caudal de bienes adquiridos, para poder satisfacer las necesidades públicas, obligaciones que le corresponden al Estado, tales como: asistencia social, educación, bienestar del pueblo, seguridad social, sanidad, desarrollo de su personalidad, protección, y desarrollo de la personalidad del individuo, defensa social.

En la realización de los gastos públicos el Estado tendrá como norte el desarrollo económico y la diversificación de la producción con el fin de crear nuevas fuentes de riqueza, aumentar el nivel de ingresos de la población y fortalecer la soberanía económica del Estado, fundamentando el régimen económico del Estado, en principios de justicia social que aseguren a todos una existencia digna y provechosa.

Todas las cuestiones relacionadas con la actividad financiera han adquirido en nuestros días excepcional importancia. Tal como señala la mejor doctrina, que el constante aumento de las necesidades colectivas y el considerable desarrollo de la riqueza en todos los países hace de manera obligada el ensanche cada vez mayor de la misión social y económica del Estado, se vinculan y relacionan íntimamente con la Hacienda Pública.

### 8.- LA CIENCIA DE LAS FINANZAS PUBLICAS:

El estudio de la Actividad financiera estatal en la totalidad de los aspectos que se han comentado anteriormente, ha hecho que aparezca una nueva ciencia que ha recibido el nombre de **CIENCIA DE LAS FINANZAS PUBLICAS**, la cual se emancipó de la economía política a fines del siglo pasado convirtiéndose en una ciencia autónoma.

La misma ha sido definida como: "la ciencia que tiene por objeto investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado se procura las riquezas materiales necesarias para su vida y su funcionamiento y también la forma en que dichas riquezas serán utilizadas" (Francisco Nitti) (3)

También el Financista Italiano MARIO PUGLIESE, ha ofrecido una definición de la ciencia de las Finanzas Públicas, cuando

---

(3) DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO. "DERECHO FINANCIERO MEXICANO" EDITORIAL PORRUA S.A. AV. REPUBLICA ARGENTINA MEXICO 1,983.-

dice que " estudia los fenómenos financieros desde el punto de vista económico, político y jurídico: pues 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, jurídico es el fundamento de los fenómenos estudiados".

Sin embargo, más acertada es la definición del tratadista mexicano JOAQUIN B. ORTEGA quien la definió como: "La ciencia que estudia los principios abstractos, los objetivos políticos, los medios económicos y las normas jurídicas positivas que rigen la adquisición, la gestión y el medio de empleo de los recursos o elementos económicos requeridos por el Estado para la satisfacción de las necesidades públicas por medio de los gastos públicos".

### 8.1. CONCEPTO DE FINANZAS:

La palabra Finanzas, aun cuando tiene su origen fundamental en la voz griega "finos", donde la toma la lengua latina por "finis" que significa fin o conclusión, epílogo, queriéndole dar algunos tratadistas, con mucha imaginación que significa en ese orden de ideas "pago" por ser el medio o sello por el cual concluyen los negocios jurídicos. Según DU CANGE, tal palabra procede del bajo latín, financia, prestación pecuniaria, otros como PIERNAS Y HURTADO, la derivan de "Finatio", voz que tiene igual significado, y que, según GARNIER, se deriva del verbo "finare", corrupción de finire, advirtiendo que en singular la palabra finanza, aunque poco usada es sinónima de numerario o dinero.

Hoy, el término finanzas es considerada como ciencia de las finanzas, tiene su origen en el vocablo francés FINANCE, éste término se ha generalizado y se aplica como sinónimo de Hacienda Pública, a la Hacienda del Estado o sea al tesoro público; en consecuencia sería: "El conjunto de principios que estudian el caudal público, crédito público o la hacienda pública la cual es persona jurídica con derechos y obligaciones y con innumerables privilegios.

### 9.- EL PODER TRIBUTARIO DEL ESTADO:

La expresión "PODER TRIBUTARIO" significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción. Este concepto tan genericamente consignado, ha dado lugar a interpretaciones divergentes, así, la doctrina germánica considera; por lo común, que el poder tributario tiene su fundamento en la "soberanía del Estado" en términos generales

o en la "soberanía territorial" según expresión más concreta de BLUMENSTEIN (4) otros autores se refieren al "poder general del Estado". SAINZ DE BUJANDA también habla de la "soberanía fiscal" "Como aspecto o manifestación de la soberanía financiera, y ésta a su vez constituye una parcela de la soberanía del Estado".

Es decir, que todo este grupo de autores, con variante de palabras fundamenta el derecho estatal de exigir contribuciones, en la soberanía.

En América impera el criterio, de que la actividad tributaria radica en dos "poderes soberanos del Estado" PODER IMPOSITIVO Y EL PODER DE POLICIA, ambos " inherentes " a él como parte del Estado e inseparables de él, entendiendo el primero como "El poder soberano del Estado de exigir contribuciones a personas o aplicarlas sobre bienes; y el segundo, como la facultad de los Estados soberanos de "Controlar personas o bienes dentro de su jurisdicción en interés del bienestar en general".

#### **10. CARACTERISTICAS DEL PODER TRIBUTARIO:**

En opinión de GIULIANI, el Poder Tributario es abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable. Estas cuatro características constituyen sus elementos primordiales:

##### **10.1.- ABSTRACTO:**

El poder tributario es esencialmente abstracto, ya que es una potestad derivada del poder imperio que pertenece al Estado y que le otorga el derecho de aplicar tributos. No debe confundirse tal potestad con el ejercicio de ese poder; una cosa es la facultad de actuar y otra muy distinta la actualización de esa facultad en el plano de la materialidad.

##### **10.2.- PERMANENTE:**

El poder tributario es connatural al Estado y deriva de su poder, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo. En consecuencia, en tanto subsista, el Estado indefectiblemente tendrá el poder de gravar.

##### **10.3.- IRRENUNCIABLE:**

---

(4) SISTEMA, P. 35 EN IGUAL SENTIDO, GOMEZ DE SOUSA COMPENDIO DE LEGISLACAO TRIBUTARIA, RIO DE JANEIRO.

El Estado no puede desprenderse de este atributo esencial pues sin el poder tributario no podría subsistir.

#### 10.4.- INDELEGABLE:

Este aspecto está íntimamente ligado al anterior y reconoce análogo fundamento. Renunciar importaría desprenderse de un derecho de forma absoluta y total; delegar significaría transferirlo a un tercero de manera transitoria.

En el ámbito jurisdiccional que corresponde a la nación o a los estados, cada uno en su esfera, el Poder Legislativo, que representa al pueblo no puede delegar en el Ejecutivo o en otra dependencia administrativa ninguna de las atribuciones o poderes que le han sido expresa o implícitamente conferidos. Tiene vedado delegar el poder de hacer la ley, pero puede conferir al Ejecutivo la facultad de reglar los pormenores y detalles para la ejecución de aquella.

SERGIO DE LA GARZA, en su libro "DERECHO FINANCIERO MEXICANO" hace referencia al carácter del poder tributario y señala que tiene un carácter consustancial al Estado, ya que por su misma naturaleza, éste tiene encomendadas tareas que debe realizar a fin de que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida.

Además manifiesta que el Estado debe expedir las leyes que rijan las relaciones entre los particulares y él mismo, así como la actuación del propio Estado, quien ha de impartir la justicia resolviendo las controversias que, de otra manera, tendrían que ser dirimidas por los particulares mediante la fuerza. Por otra parte, el Estado debe realizar una serie de funciones y prestar una cantidad de servicios públicos que los particulares, por sí mismo, no podrían realizar ni prestar; de modo que en esta concepción, el Estado es el gestor del bien común temporal.

#### 11.- EL PODER TRIBUTARIO ORIGINARIO Y DERIVADO:

El poder tributario es necesario para la existencia y prosperidad de cualquier nación. Existen organismos que cumplen funciones de gobierno, y, para el ejercicio de tal potestad, tienen o se atribuyen la facultad de establecer y recaudar contribuciones. Esta circunstancia ha conducido a examinar la naturaleza de esos entes jurídicos y, con mucha frecuencia, a establecer la existencia de categorías de potestad tributaria. Es por ello que se habla de poder originario y poder delegado, o poder derivado, según la doctrina sea.

Hay poderes originarios como los del Estado y delegados

como los de las municipalidades, en virtud de ser simples instrumentos de gobierno con funciones específicas, que sólo disponen de los poderes delegados del Estado, afirma la doctrina.

GIOLUINNI, no comparte tales conceptos, puesto que entiende que todos los órganos del gobierno tienen facultades tributarias de la misma naturaleza jurídica, sin que puedan establecerse grados o jerarquías entre ellos. Tanto como la nación como los estados y municipios tienen poder originario o inherente, porque éste es connatural al Estado. La diferencia no radica en la esencia sino en el ámbito de actuación, en la jurisdicción atribuida a cada uno de ellos con sujeción a las normas constitucionales o legales vigentes en cada país.

La única delegación de poderes, incluso el tributario, es la efectuada por el pueblo, depositario de la soberanía, y sólo en tal sentido puede hablarse de poderes delegados.

SERGIO DE LA GARZA, afirma que puede ser originario o derivado. Es originario cuando nace originariamente de la Constitución, y por lo tanto, no se recibe de ninguna otra autoridad. Expresa asimismo, que el poder tributario es delegado, cuando la entidad política lo posee porque a su vez le ha sido transmitido por otra entidad que tiene poder originario.

## 12.- LOS INGRESOS DEL ESTADO:

Los ingresos que el Estado obtiene para la satisfacción del interés general representan una parte importante de su patrimonio. En este sentido, resulta oportuno señalar que el patrimonio del Estado se encuentra constituido por el conjunto de bienes y derechos, recursos e inversiones que, como elementos constitutivos de su estructura social o como resultado de su actividad normal, ha acumulado y posee a título de dueño o propietario, para destinarlos o afectarlos de forma permanente a la prestación directa o indirecta de los servicios públicos a su cuidado, o a la realización de sus objetivos o finalidades de política social y económica.

La clasificación de los recursos, ha sido tema de preocupación para algunos autores, que los han encarado desde diversos puntos de vista, aplicando diferentes criterios.

Generalmente se ha admitido la distinción entre recursos originarios o inmediatos, y recursos derivados o mediatos, según provengan del patrimonio del Estado o deriven de la economía privada. De acuerdo con la normalidad o accidentalidad del ingreso, los recursos han sido divididos en ordinarios y

extraordinarios, pero este criterio corresponde a una análoga clasificación de los gastos.

CUADRO SINOPTICO

LOS INGRESOS DEL ESTADO:

|                |   |
|----------------|---|
| Contribuciones | Impuestos<br>Derechos<br>Aportaciones de seguridad social.<br>Contribuciones Especiales |
|----------------|---|

|                  |  |
|------------------|--|
| Aprovechamientos | Ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintas de las contribuciones, de los ingresos derivados del financiamiento y de los obtenidos por el sector parastatal. |
|------------------|--|

LOS INGRESOS

DEL ESTADO:

|           |  |
|-----------|--|
| Productos | Ingresos obtenidos por la contraprestación de los servicios que presta el Estado en sus funciones al derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado |
|-----------|--|

|                                  |   |
|----------------------------------|---|
| Accesorios de las contribuciones | Recargos<br>Sanciones pecuniarias<br>Gastos de Ejecución<br>Indemnizaciones |
|----------------------------------|---|

|                 |   |
|-----------------|---|
| Crédito Público | Empréstitos públicos<br>Préstamos privados<br>Emisión de moneda<br>Emisión de certificados de Tesorería.<br>Obligaciones y bonos de sociedades nacionales de crédito. |
|-----------------|---|

Como puede observarse en el cuadro anterior, los ingresos del Estado están constituidos por las contribuciones, impuestos, derechos, aprovechamientos, aportaciones de seguridad y contribuciones especiales; productos, aprovechamientos, accesorios y crédito público.

### 13.- LOS TRIBUTOS:

Los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades. El derecho que se ocupa de ellos constituye una de las ramas del Derecho Financiero y ha recibido el nombre de Derecho Tributario.

Por mucho tiempo se consideró que no era posible realizar una teoría jurídica de la tributación y debe reconocerse el mérito de juristas alemanes e italianos por haber demostrado su posibilidad. Para ello como dice GIULIANI FONROUGE, se ha necesitado aislar el sustrato jurídico común a los diversos sistemas impositivos, prescindiendo de sus limitaciones en el tiempo y en el espacio y de sus aplicaciones prácticas.

#### 13.1.- CONCEPTO DE TRIBUTO:

Para BLUMENSTEIN, es "una prestación comunmente en dinero, obligatoria, o en especie, exigida por el Estado en virtud de su poder imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho".

Para JARACH, el Tributo es "Una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto, al Estado, u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo".

GIULIANI, FONROUGE, dice que "El Tributo es una prestación obligatoria, comunmente en dinero, exigida por el Estado, en virtud de su poder imperio".

De las definiciones anteriores, se resume, que el Tributo es la prestación pecuniaria que el Estado exige, en ejercicio de su poder soberano, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. No constituye tributos las prestaciones pecuniarias realizadas en carácter de contraprestación por el consumo o uso de bienes y servicios de naturaleza económica, o de cualquier otro carácter, proporcionados por el Estado. También afirma la doctrina que puede ser en moneda o cuyo valor puede expresarse en ella, que no constituye sanción de un hecho ilícito, instituida en la ley y cobrada mediante actividad administrativa, plenamente vinculada.

De las opiniones anteriores que en general los tratadistas del Derecho Tributario han expresado, se puede deducir que los tributos tienen los caracteres siguientes: Son de carácter público, es una prestación en dinero o en especie, es una obligación ex-lege, personal, de derecho, obligatoria, tiene por finalidad proporcionar recursos al Estado para que éste cumpla con sus fines, y por último deben ser justos.

El Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, en su Artículo 9, da un concepto de lo que son los tributos el cual dice así: "Tributos son las prestaciones comunmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines". Así mismo, en el Artículo 10 hace una clasificación de los Tributos, los cuales son:

### **13.2.- LOS IMPUESTOS:**

Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general, no relacionada concretamente con el contribuyente.

### **13.3.- ARBITRIO:**

Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.

### **13.4.- CONTRIBUCION ESPECIAL:**

Es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

### **13.5.- CONTRIBUCION ESPECIAL POR MEJORAS:**

Es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

Así, se puede observar que, la ley no hace referencia a otros tributos como lo hace la doctrina, cuya clasificación se presenta a continuación:

## **14.- CLASIFICACION DOCTRINALIA:**

### **14.1.- CONTRIBUCIONES ESPECIALES:**

BIELSA, dice: "Es un tributo especial impuesto en virtud

de un beneficio especial aportado a algún bien del patrimonio del contribuyente por una obra pública que realiza la Administración, sea directamente o sea por concesionario" (5):

Las contribuciones especiales es la compensación pagada con carácter obligatorio al ente público con ocasión de una obra realizada por él con fines de utilidad pública pero proporciona ventajas especiales a los particulares propietarios de bienes inmuebles.

#### 14.1.1.- CARACTERISTICAS:

- Es un tributo que determina un beneficio individual.
- Surge por razón del beneficio que derivan determinados inmuebles en virtud de la realización de la obra.
- Ese tributo es de carácter especial y único.
- Ese tributo no es periódico, en consecuencia, es extraordinario.
- Ese tributo esta en función del beneficio obtenido, y que en ningún caso puede exceder del límite de ese beneficio.
- El obligado está en el deber de pagar determinada suma de dinero por razón del beneficio que obtuvo en bienes inmuebles de su propiedad por razón de la obra pública que lo benefició.
- Todos deben contribuir a pagar los gastos públicos en función del principio de solidaridad social.

#### 14.1.2.- ELEMENTOS:

- Es necesario que medie la construcción de una obra pública de uso común.
- La obra pública debe proporcionar una plusvalía a las propiedades cercanas.
- La contribución debe satisfacerse en dinero.

#### 14.1.3.- DIFERENCIA ENTRE LA CONTRIBUCION DE MEJORAS Y EL IMPUESTO:

La primera constituye el pago como compensación por un beneficio especial recibido particularmente; mientras que el segundo, constituye un tributo de carácter general para la satisfacción de servicios públicos de carácter indivisible.

La contribución por mejoras, está en función de un mayor valor patrimonial particular al construirse la obra pública; mientras que el impuesto está referido al sostenimiento del gasto público.

#### 14.1.4.- DIFERENCIA ENTRE CONTRIBUCION POR MEJORAS Y LAS TASAS:

La contribución por mejoras es el resultante de un beneficio obtenido por los inmuebles por razón de una obra pública, mientras que la tasa se cobra como contraprestación por razón de un servicio público prestado o una ventaja concedida.

La contribución por mejoras es única, se satisface de una sola vez, un sólo pago o parcelando su pago en cuotas; mientras que la tasa debe ser pagada cada vez que se utiliza el servicio público que la devenga.

#### 14.2.- EL IMPUESTO:

La obligación de dar o de hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta en favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria.

El impuesto, entendiéndolo como categoría histórica, ha sufrido en el devenir histórico grandes cambios hasta cristalizar su forma actual. Como apunta MELH, es una prestación exigida a las personas físicas y morales de derecho privado o derecho público de acuerdo con su capacidad tributaria, a título definitivo, con la finalidad de cubrir las cargas públicas del Estado.

Ahora bien, en sus comienzos fué más bien una prestación graciosa hecha por los súbditos al señor. Luego se transforma en servicio o súplica de los reyes al pueblo, para que le ayuden a cubrir las cargas públicas. En una época posterior del desarrollo histórico, se convierte en una obligación que se reafirma con todas las modalidades de una prestación obligatoria.

De manera genérica, los tratadistas lo han definido como "Parte con la que cada ciudadano contribuye al pago de los servicios públicos, esta concepción es incompleta por no contener la naturaleza del impuesto. Un concepto más claro y preciso es el que señala que el "Impuesto es una institución jurídica, política y económica y que consiste en la relación habida entre los ciudadanos y los órganos del Estado por lo cual aquéllos tienen la obligación de aportar y éste el derecho de exigir una parte proporcional de la fortuna de los primeros para atender a la satisfacción de los servicios públicos.

De todo lo anterior resulta que en la actualidad el "Impuesto" puede ser definido así: "Prestación pecuniaria exigida por el Estado en virtud de su potestad de imperio y e la forma y manera establecida por la ley a las personas físicas o morales, de acuerdo con su capacidad tributaria, sin la existencia de contraprestación alguna determinada y con la finalidad de satisfacer los gastos públicos, entendiéndose como tal los fines que como presupuesto se ha fijado el Estado."

#### 14.2.1. ESTRUCTURA DEL IMPUESTO:

Sin sus elementos esenciales, el impuesto no tendría ninguna validez en el ámbito jurídico. Dichos elementos son: el objeto, los sujetos, la base, el hecho generador, la tasa, y el monto.

##### a) EL OBJETO:

El objeto de la obligación tributaria corresponde a la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero, en la generalidad de los casos.

Entendemos por objeto de la obligación fiscal la riqueza o su manifestación, en cuanto ella sirve de base o módulo para la aplicación del tributo.

##### b) LOS SUJETOS:

El sujeto activo, es el acreedor de la obligación tributaria, es decir, quien tiene el derecho y el deber de exigir y recabar el pago del impuesto a la persona destinataria de satisfacer la obligación. Quienes pueden ser: El Estado, entes públicos delegados.

El sujeto pasivo, es la persona natural o jurídica quien deberá, de acuerdo con la ley, dar cumplimiento a la obligación tributaria. También se conoce con el nombre de sujeto de la imposición, a la persona física o jurídica, que con arreglo con las disposiciones de la ley, deberá hacer efectiva la deuda tributaria, propia o ajena.

El Código Tributario en su Artículo 17 nos dice: "Es sujeto activo de la obligación tributaria el Estado o el ente público acreedor del tributo". Asimismo en su artículo 18 expresa: "Que es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de contribuyentes o de responsable"

##### c) LA BASE:

Constituye la base imponible el conjunto de datos relativos

a los componentes de la materia imponible que son objeto de una serie de enumeraciones y medidas o de una valoración.

FLORES ZABALA, entiende por BASE "La cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo, monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria etc"

#### **D) EL HECHO GENERADOR:**

Llamado también Hecho Imponible, es pues, el conjunto de hechos al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo. Al respecto, incluye como elementos para caracterizar el hecho generador, los siguientes: a) previsión en la ley; b) La circunstancia de que el hecho generador constituye un hecho jurídico para el derecho tributario, a decir verdad, un hecho económico de relevancia jurídica.

El hecho generador es tan sólo el presupuesto material que el legislador establece para instaurar la relación obligacional.

#### **E) TASA:**

Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravámen cuando se expresa en forma de porcentaje.

#### **F) MONTO:**

La cuantía o monto de la obligación tributaria es precisamente aquella cantidad que los sujetos pasivos deben enterar al sujeto activo, una vez que se ha aplicado la tasa a la base imponible, con las deducciones autorizadas en la ley. Esto es, la cantidad líquida que el fisco tiene derecho a percibir una vez que se ha cuantificado debidamente la obligación tributaria.

#### **14.3.- IMPORTANCIA DEL IMPUESTO:**

El impuesto como ya se ha anotado, es la cuota-parte pecuniaria que debe satisfacer cada contribuyente, sea persona natural o jurídica, al Estado, la cual, éste exige en virtud de principios de solidaridad social para satisfacer los gastos y las necesidades públicas, sin la existencia de contraprestación inmediata ni directa por parte del Estado a favor del obligado.

Ahora bien, partiendo de ese concepto, como premisas se

establecen los fines para los cuales el Estado, recauda el impuesto.

Se dice que el Impuesto concurre a la consecución de los fines políticos, económicos y sociales del Estado, en cuanto procura los medios necesarios para posibilitar su actividad.

Esto es cierto desde un punto de vista general, pero se hace necesario jerarquizar los fines del impuesto aún cuando esta jerarquización no sea rígida, en tal sentido, se establecen los fines del impuesto así: Principales y Complementarios.

En cuanto a los PRINCIPALES: se establece que el fin de los impuestos es fundamentalmente proveer al Estado de los recursos necesarios para su existencia y cumplimiento de sus fines. Entonces, como fin primordial tiene el impuesto proveer al Estado de los recursos que necesita, es decir, el impuesto como medio de cubrir las necesidades financieras del Estado para mantenerlo y desarrollar su existencia.

Hablando de los fines COMPLEMENTARIOS: El impuesto es instrumento de nivelación económica, pretende enmendar las injusticias en el reparto social, y visto desde este punto de vista, constituye un instrumento para la transformación de régimen económico actual.

#### 14.4.- CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS:

Las clasificaciones más difundidas de los impuestos son:

##### A) ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS:

Los primeros son aquellos que deben pagarse periódicamente en cada ejercicio fiscal; los establece el Estado para ser permanentes y estables y obtener de ellos fuente segura de ingresos. Los segundos, son los que se establecen para ser recaudados una sola vez, por tal razón no vienen a constituir fuente estable de ingresos para el Estado.

##### B) REALES Y PERSONALES:

Los primeros tienden a gravar un elemento económico con independencia del titular de ese bien económico, no considerando su situación personal, desde el punto de vista económico. Ejemplo de esto son los impuestos municipales referidos a derechos, sobre inmuebles en zonas urbanas.

Los segundos, son aquellos tributos que recaen sobre el

total de la capacidad tributaria del contribuyente, tomado en consideración su situación personal y estableciendo a tal efecto ciertos desgravámenes, tales como: cargas familiares. El impuesto sobre la renta, es típico ejemplo del impuesto personal.

## B) DIRECTOS E INDIRECTOS:

El primero, es el que incide sobre cualquier manifestación inmediata de riqueza. Incide directamente sobre las personas o sobre propiedades. Ejemplo: el impuesto sobre la renta.

El segundo, es el que grava riqueza, no por su existencia en sí, sino por una manifestación de ella de manera inmediata, tal sería el caso del consumo. No coinciden directamente con las personas, recaen sobre bienes de consumo.

Estos son los impuestos más importantes, pues se encuentran en el presupuesto de todos los Estados y además es aceptada por la mayoría de los autores.

## 14.5.- DE LAS TASAS:

La tasa, es el ingreso no originario que percibe el Estado y que consiste en la suma (monto) de dinero que cobra el sujeto activo de la relación jurídico tributaria a las personas (Naturales o jurídicas) que se benefician por el goce de un servicio público de carácter divisible.

### 14.5.1.- CARACTERES DE LAS TASAS:

A) Es un ingreso no originario por ser de los que provienen de las economías particulares, la tasa descansa sobre una relación jurídica especial "La relación tributaria" o sea, aquella relación de derecho entre el Estado como sujeto activo de la relación y el particular como sujeto pasivo de dicha relación.

B) Toda tasa debe estar establecida en la ley, la que le dará la formalidad requerida.

C) Que los particulares hacen uso de determinados servicios del que presta el Estado a cambio de una cantidad de dinero.

### 14.5.2.- DIFERENCIAS CON EL IMPUESTO:

Los dos dan origen a una obligación tributaria de pagar determinado tributo, la cual surge tan pronto como se produce el presupuesto de hecho o hecho generador.

El elemento diferenciador de ambos lo proporciona la naturaleza del supuesto legal en cada caso: si se refiere al impuesto, constituye una manifestación directa o indirecta de

una cierta capacidad contributiva, es decir una situación que se refiere exclusivamente a la persona del obligado y a su esfera de actividad, sin relación alguna. En cambio, la tasa, se relaciona a una actividad del ente público que se vincula a la persona del obligado.

#### 14.5.3.- DIFERENCIA CON LAS CONTRIBUCIONES POR MEJORAS:

El fundamento de la tasa consiste en la realización por parte del Estado de un servicio, en consideración al contribuyente, mientras que el fundamento específico de la contribución, radica en la ventaja o beneficio particular que deriva directamente al particular de una obra pública, o de un gasto público.

En la contribución por mejoras es la obra pública o el gasto público que le proporciona al particular beneficios; mientras que en la tasa consiste en un servicio que hacia el contribuyente lleva a cabo el Estado.

#### 14.3.4.- DIFERENCIA CON EL PRECIO:

Las tasas, los impuestos, etc. consiste en interés público, mientras que el precio reside en el interés privado. Ejemplos de tasas: sobre concesiones, sobre cédulas de identidad, pasaportes, permisos o licencias, títulos o diplomas, copias certificadas, legalización de firmas, registro de marcas y patentes, correos, telégrafos, ocupación de la vía pública, certificaciones, etc.

En conclusión, el Estado para poder cumplir sus fines necesita por sana lógica de ingresos (dinero, bienes) para que utilizándolos de manera racional y de acuerdo a los planes previstos y la política trazada, sean idóneos a tal efecto, es decir, a cumplir sus fines políticos. La importancia de todos estos ingresos, ha variado de acuerdo al desarrollo social, político y económico, y ha cobrado influencia las tasas y los impuestos, estos últimos dominan por completo, hoy en día.

## CAPITULO TRES

### LA OBLIGACION TRIBUTARIA:

#### 1.- CONSIDERACIONES GENERALES:

El ejercicio del poder tributario tiene como propósito esencial, exigir de los particulares el pago de sumas de dinero o de cantidades de cosas si los tributos fueren en especie, lo que ha inducido a un parte de la doctrina a considerar esa obligación como el centro del derecho tributario, relegando a segundo plano otras exigencias que reconocen el mismo origen(1).

Hay situaciones, en efecto, en que el legislador impone al contribuyente y aún a terceras personas, el cumplimiento de múltiples actos o abstenciones tendientes a asegurar y facilitar la determinación de la recaudación de los tributos (2), motivando discrepancias en la apreciación de sus vínculos con la obligación de pagar.

Una parte de la doctrina considera que la relación de orden jurídico que se establece entre el Estado y los particulares constituye la OBLIGACION TRIBUTARIA, de contenido único o variado; otro sector, en cambio, estima que tal expresión debe reservarse para la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que tanto ellas como las demás exigencias de orden legal, integran un concepto más amplio: La relación jurídico-tributaria, de modo tal que ésta vendría a ser el género y aquélla la especie.

La relación fundamental del derecho tributario consiste en el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el sople vital de esa "obligación de dar" que es la obligación tributaria. Con ella coexisten otras obligaciones accesorias que, en ciertos casos, mantienen estrecha conexión con la relación obligatoria principal del derecho tributario material y, en otros dependen de actos administrativos especiales, con lo cual se pone de manifiesto en su concepción

---

(1) BERLIRI, PRINCIPI VOL.II CORSO INSTITUZIONALE DE DIRITTO TRIBUTARIO PAGES, 100 y 173.-

(2) GIANNINI (A D) CONCETTI.... PAG. 125

la vinculación estrecha del derecho tributario <sup>original</sup> abstracto con el derecho tributario administrativo. En resumen, existe solamente una obligación de dar, con obligaciones paralelas de tipo accesorio.

En parecidos aunque no iguales términos, se manifiestan otros autores quienes aluden a una obligación de pagar como relación fundamental y a "relaciones accesorias" que son obligaciones de carácter administrativo, a cargo de todos los ciudadanos pero que no constituyen obligaciones en el sentido técnico jurídico del vocablo.

Otros opinan, que no existe una obligación principal y otra accesoría, sino que todas ellas son autónomas, sin que la preeminencia de la obligación de dar y la circunstancia de que las distintas obligaciones concurren al desarrollo de aquélla, deba inducir en el error de considerar que éstas son simples momentos o como obligaciones colaterales del vínculo fundamental de pagar el tributo. Todas las obligaciones son autónomas, pero de contenido variado y no puede reducirse a la sola obligación de pagar.

Apartándose de quienes desarrollan sus interpretaciones en torno a la obligación tributaria única, otra parte de la doctrina incorpora una figura nueva, la "Relación jurídica tributaria" que permite establecer con mayor precisión la diferencia entre las distintas obligaciones surgidas como consecuencia del ejercicio del poder tributario, sin desmedro de nexo común vinculatorio.

Del análisis doctrinal efectuado, se desprende que si bien en ciertos casos hay discrepancias sustanciales en el enfoque, del problema, en otros se trata únicamente del alcance otorgado a la expresión OBLIGACION TRIBUTARIA que ha veces se utiliza en sentido genérico y en ocasiones específicamente; aparte de que también hay de por medio una cuestión terminológica, cuando se reemplazan aquellos vocablos por la expresión DEUDA TRIBUTARIA, a la que se atribuye análoga significación.

En conclusión, para evitar equívocos, se acepta el concepto genérico de "RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA" como comprensivo de todo lo que es consecuencia de la actividad tributaria y manteniendo la tradicional expresión "Obligación Tributaria", sin innovaciones terminológicas, para el caso específico del deber de cumplir la prestación establecida por ley.

Con ese alcance se puede decir que "La relación Jurídico-Tributaria, está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros, por la otra"

## 2.- CONCEPTO DE OBLIGACION TRIBUTARIA:

El contenido de la "Obligación Tributaria" es una prestación jurídica Patrimonial, constituyendo exclusivamente, una obligación de dar; dar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en que el tributo es fijado en especie, pero siempre, obligación de dar.

Para MARGAIN MANAUTOU, la obligación tributaria es "El vínculo jurídico en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria y excepcionalmente en especie"

## 3.- NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA:

### 3.1.- IMPUESTOS:

La obligación tributaria nace cuando se realizan los hechos generadores previstos en la ley en forma de hipótesis de incidencia.

Por ejemplo, la obligación de pagar el impuesto sobre la renta nace en el momento en que una persona física o moral obtiene ingresos por el desarrollo de actividades empresariales (comerciales, agrícolas, ganaderas o de pesca).

### 3.2.- DERECHOS:

En este caso, la obligación tributaria surge en el momento en que se prestan los servicios administrativos. Hay que recordar que los derechos son contraprestaciones exigidas por la ley, a cambio de la prestación de un servicio público.

Para DE LA GARZA, la obligación tributaria nace en el momento en que se reciben los servicios, sin que tenga relevancia el hecho de que la autoridad administrativa cobre previa o posteriormente el importe del derecho, pues tal situación sólo implica que la autoridad administrativa se garantice a sí el interés fiscal.

### 3.3.- LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES:

En este caso la obligación tributaria surge según el tipo de contribución especial de que se trata. Así por ejemplo, tratándose de contribución especial por mejoras, la obligación nace en el momento en que la ley que la establece entra en vigor, independientemente de que se haya realizado o no la obra material que dará plusvalía al inmueble de un contribuyente, ya que el tributo nace por ministerio de ley y no porque se realicen materialmente las obras públicas.

#### 4.- DETERMINACION DE LA OBLIGACION FISCAL:

Consiste en fijar los elementos inciertos de la obligación, así como señalar el sujeto pasivo a cargo del cual correrá la obligación de pagar el tributo, ya sea por adeudo propio o ajeno.

El término de determinación, se aplica a la identificación de los hechos generadores que dan lugar al nacimiento de obligaciones fiscales.

En algunas legislaciones se utiliza indistintamente el vocablo "determinación" y "liquidación", sin embargo, en algunas disposiciones aparece que la palabra determinación se usa para referirse a la identificación de la existencia del hecho generador y se reserva la expresión liquidación para la actividad de cuantificación del crédito fiscal.

Así, la DETERMINACION es "la actividad de la administración financiera dirigida a la constatación de la existencia del hecho imponible y "el procedimiento de recolección, verificación, y control de los elementos, datos, y circunstancias de hecho que pueden constituir material útil para la motivada determinación del hecho generador y la sucesiva valoración razonada y responsable de tales elementos".

Otros autores opinan que "Es el acto o conjunto de actos amañados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación".

Así pues, en conclusión, podemos decir que es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que es imputable o un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley.

De lo anterior, puede advertirse que para nosotros la determinación puede ser tanto un acto jurídico del sujeto pasivo Ejemplo: por adeudo propio, o por deuda ajena; o como un acto administrativo emanado de la autoridad tributaria.

El Artículo 103 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República, establece que la DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA, es al acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.

Asimismo, determinada la obligación tributaria, el contribuyente o responsable, deberá cumplirla sin necesidad de requerimiento por parte de la Administración.

#### 4.1.- CLASES DE DETERMINACION:

La propia ley, (Código Tributario Decreto 6-91) contempla tres formas en que la obligación tributaria puede ser establecida: a) voluntaria, b) de oficio, y c) Mixta.

##### a) DETERMINACION VOLUNTARIA:

Esta se realiza cuando el contribuyente por propia iniciativa determina cuál es la base imponible sobre la que tiene que declarar y a cuánto asciende la cantidad que tiene que pagar conforme a la ley, sin necesidad de que la Administración Tributaria le requiera de pago. (Artículo 105 Código Tributario).

##### b) DETERMINACION DE OFICIO:

Si el contribuyente o responsable, no declara su obligación en forma voluntaria, la misma le será determinada de oficio por la Administración Tributaria, luego de transcurridos treinta días de haberle requerido de pago. El artículo 107 del mismo cuerpo legal ilustra lo anterior de la manera siguiente: "La Administración Tributaria determinará de oficio los tributos que por ley corresponda y además en los casos en que el contribuyente o responsable omite la presentación de la declaración, o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria.

Sin embargo, previamente a la determinación de oficio, la Administración Tributaria deberá requerir la presentación de las declaraciones omitidas, fijando para ello un plazo de treinta (30) días hábiles, prorrogables por igual tiempo una sola vez.

Si transcurrido el plazo, o su prórroga, el contribuyente o responsable no presentare las declaraciones o informaciones requeridas, la administración tributaria formulará la determinación de oficio del impuesto y si procediere; de los intereses y multas correspondientes, sobre base cierta o presunta, conforme a este código".

Para obtener la determinación de oficio, se instruye un procedimiento administrativo especial regulado en el Título IV, capítulo V, Sección cuarta, Artículos 145 al 150 del código Tributario Decreto 6-91.

##### c) DETERMINACION MIXTA:

Se presenta cuando el sujeto pasivo cumple con su obligación tributaria en lo que le corresponde y por su parte la Administración Tributaria le realiza determinados ajustes participando ambos sujetos en forma coordinada.

Su fundamento se encuentra inmerso en el Artículo 103 del mismo cuerpo legal, cuando se refiere a que ambos actuarán coordinadamente declarando la existencia de la obligación tributaria.

#### 4.2.- MEDIOS DE IMPUGNACION EN CONTRA DE LA RESOLUCION ADMINISTRATIVA QUE DETERMINA LA OBLIGACION TRIBUTARIA:

El contribuyente o responsable tiene a su disposición una serie de medios de impugnación para hacer valer su inconformidad en contra de una resolución administrativa que determine la obligación tributaria.

En la vía administrativa, el Código tributario regula los recursos de REVOCATORIA Y REPOSICION. Y todo en cuanto al plazo para interponerlos, funcionario competente, trámite y resolución, está contenido en los Artículos del 154 al 160 de dicho cuerpo legal.

Una vez resuelto ya sea en forma desfavorable o no, el recurso de revocatoria o reposición según el caso, o bien transcurre el tiempo límite para resolver y la Administración no lo hace, se da el silencio administrativo. Puede el afectado entonces, en cualquiera de los dos casos, acudir a la vía judicial e interponer ante el tribunal competente, el recurso de lo CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, dentro del plazo de tres meses siguientes, en que quedó firme la resolución impugnada.

Es importante señalar que el artículo 169 del código tributario, en forma taxativa preceptúa que en contra de las resoluciones y autos que pongan fin al proceso de lo contencioso administrativo, cabe el recurso de casación, el que se interpone, admite y sustancia, de conformidad con lo dispuesto en el código Procesal Civil y Mercantil.

#### 4.3.- LOS ELEMENTOS SUBJETIVOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA:

La obligación tributaria implica la existencia de un sujeto activo acreedor y un sujeto pasivo o deudor, que es el contribuyente:

##### 4.3.1.- EL SUJETO PASIVO PRINCIPAL:

El sujeto pasivo o contribuyente, llamado también causante, es definido por JARACH, como "El sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza de los hechos impositivos, que de acuerdo con la ley resultan atribuidas a dicho sujeto, por ser el que los realiza"

Se considera sujeto pasivo principal de la obligación fiscal la persona física o moral, que de acuerdo con la ley, está obligada al pago de una obligación tributaria, sea nacional o extranjero. El Código Tributario guatemalteco preceptúa en su artículo 18 "Es sujeto pasivo de la obligación tributaria el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de contribuyente o responsable"

#### 4.3.2.- EL SUJETO PASIVO POR ADEUDO AJENO:

A través de esta figura jurídica el legislador impone a otras personas la obligación de pagar el tributo, aún cuando no hayan realizado los hechos generadores que dan nacimiento al crédito fiscal. En la doctrina se reconoce la existencia de tres tipos de sujetos de responsabilidad por adeudo ajeno:

##### A) EL SUJETO PASIVO POR SUSTITUCION:

Es el sujeto que tiene la responsabilidad de retener el tributo al obligado principal, o bien recaudarlo de dicho obligado principal, con la obligación también de entregar dichas cantidades retenidas o recaudadas al sujeto activo o acreedor. Ejemplo de esto lo encontramos en el Artículo 28 del Código Tributario, cuando habla de los Agentes de retención y de percepción.

##### B) SUJETO PASIVO POR SOLIDARIDAD:

La responsabilidad solidaria implica considerar a una persona, diversa del sujeto pasivo principal de la obligación, como responsable del pago del tributo, en función del puesto o cargo que desempeña. El Artículo 20 del mismo cuerpo legal preceptúa que son solidarios respecto de los cuales se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria, son responsables en forma solidaria del cumplimiento de dicha obligación. En los demás casos debe ser establecida en la ley la solidaridad.

El cumplimiento de la obligación debe ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los obligados, el cumplimiento de uno extingue la deuda de los demás, siempre con el derecho de repetir contra ellos, la exención que se haga a uno de los deudores libera a los demás. Ejemplo de esto son los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, también en los casos de sucesiones, etc.

##### C) SUJETO PASIVO POR RESPONSABILIDAD OBJETIVA:

La responsabilidad objetiva convierte a una persona que no es el sujeto pasivo de una relación tributaria en el verdadero deudor del tributo; es decir que con la posesión o propiedad de bienes muebles o inmuebles, o de empresas o negociaciones que constituyeron el elemento objetivo del hecho generador atribuible en el pasado a otra persona que tuvo el carácter de sujeto pasivo principal, se adquiere la responsabilidad objetiva respecto del tributo no pagado o pagado de forma parcial. Ejemplo: La sucesión a Título particular, en esta transmisión de bienes, el enajenante o cedente de una empresa no se libera de las obligaciones fiscales que hayan surgido a su cargo, siempre que éstas hubieren nacido previamente a la cesión o enajenación del negocio. Así mismo, el adquirente de la empresa responde ante el fisco únicamente con los bienes pertenecientes a la empresa adquirida y no con los bienes personales, tampoco se dá aquí una confusión respecto de las

obligaciones fiscales adquiridas por sucesión y de las demás obligaciones tributarias que puedan tener el adquirente.

#### 4.3.3.- RESPONSABLES POR REPRESENTACION:

El Código Tributario en su Artículo 26, titula RESPONSABLES POR REPRESENTACION; y se refiere a que son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en calidad de representantes, sin que por ello se afecte el patrimonio propio, salvo el caso de dolo, por las obligaciones derivadas de los bienes que administran o dispongan: por Ejemplo, los padres, tutores, representantes legales, mandatarios, síndicos de quiebras etc.

#### 4.3.4.- SUJETO ACTIVO DE LA OBLIGACION JURIDICO TRIBUTARIA:

Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo. Así lo establece el artículo 18 del Código Tributario .

### 5.- HECHO GENERADOR:

Se ha señalado que en el presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia el legislador establece una descripción de un hecho de forma hipotética. A través de este concepto abstracto se establece la hipótesis de incidencia, pero ésta deberá producirse en la realidad para que dé lugar al nacimiento de la obligación sustantiva de pagar una cantidad de dinero por concepto de un tributo, es decir, un impuesto, un derecho, una contribución especial. Una vez que en la realidad se produce esta situación, se estará ante un hecho generador que da lugar al nacimiento de una obligación tributaria.

El código Tributario en su Artículo 31 hace referencia al mismo, diciendo que es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

#### 5.1.- ACAECIMIENTO DEL HECHO GENERADOR:

En los casos en que el presupuesto legal esté constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que se produzcan los efectos que normalmente le corresponden.

En los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente de conformidad con el derecho que le es aplicable.

#### 5.2.- ACTO JURIDICO CONDICIONADO:

Se da desde el momento de su celebración y hasta que se cumpla la condición, si ésta fuera resolutoria, y desde que se cumple la condición si ésta fuera suspensiva.

## **6.- EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA:**

### **6.1.- PAGO:**

Al igual que en el derecho común, el medio de liberarse de una obligación puede ser el pago, ya que esta es una obligación de dar y consiste en el pago de un tributo.

Otro concepto de PAGO: lo encontramos en SERGIO DE LA GARZA, en Derecho Financiero Mexicano, el que preceptúa que "Es el modo de extinguir una obligación, por excelencia, y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo.

También puede decirse que es el cumplimiento o entrega de la cosa cierta o cantidad debida; tratándose de obligaciones de dar y la prestación del servicio que se hubiere comprometido; en las obligaciones de hacer. (3)

El Código Tributario, en su Artículo 36 establece "El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación.

#### **6.1.1.- SUJETOS PASIVOS QUE DEBEN PAGAR:**

##### **A) DEUDORES DIRECTOS:**

Por regla general el pago debe ser hecho por aquellas personas a quienes la ley les impone la obligación de efectuarlo. Lo normal, en tal caso, es que el pago sea hecho por el sujeto pasivo principal por adeudo propio.

##### **B) DEUDORES POR SOLIDARIDAD SUSTANTIVA:**

Deudores que se encuentran responsables solidariamente, como lo son los copropietarios, y coposeedores en derechos mancomunados etc.

##### **C) SUCESORES:**

Tienen la calidad de deudores principales, los sucesores a título universal. Por ejemplo, los herederos, respecto de los créditos fiscales a cargo del autor de la sucesión.

##### **D) SUJETOS PASIVOS POR ADEUDO AJENO:**

Tienen la obligación de hacer el pago. Quedan comprendidos dentro de esta categoría los retenedores o recaudadores. En estos casos el sujeto pasivo principal queda relegado a una situación secundaria, ignorándolo de hecho la administración

---

(3) DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO. "DERECHO FINANCIERO MEXICANO" EDITORIAL PORRUA, S.A. MEXICO 1,983.- PAGS. 569 y 570 Y SIGTS.

fiscal excepto para el caso de que el deudor sustituto no haya hecho el pago de las cantidades sobre las que versa su responsabilidad, independientemente de que las haya retenido o recaudado, o no lo haya hecho.

#### 6.1.2.- EFECTOS DEL PAGO:

El pago extingue la obligación tributaria y libera de la misma al sujeto pasivo, para ello, deberá efectuarse de forma lisa y llana, sin reserva de ninguna especie, como lo sería: "el pago bajo protesta". El contribuyente puede efectuar el pago cuando esté inconforme con la obligación determinada a su cargo.

Nuestro Código Tributario en su Artículo 38 regula lo concerniente a la forma de pago bajo protesta y consignación diciendo: "El pago debe efectuarse en el lugar, fecha, plazo y forma que la ley indique. El importe de la deuda tributaria puede ser consignado judicialmente por los contribuyentes o responsables, en los casos siguientes:

1.- Negativa a recibir el pago de éste al pago de otro tributo o sanción pecuniaria, o al cumplimiento de una obligación accesoria, o adicional, no ordenado en una norma tributaria.

2.- Subordinación del pago al cumplimiento de exigencias administrativas sin fundamento en una norma tributaria.

Declarada improcedente la consignación en todo o en parte, se cobrará la deuda tributaria, los intereses y las sanciones que procedan.

Así, en conclusión se puede decir, que el "PAGO BAJO PROTESTA" es aquel que consiste en entregar a la autoridad fiscal la suma del crédito fiscal, con la reserva de que no es un pago liso y llano, sino con la inconformidad del que lo hace, quien tiene la intención de usar medios de defensa legal en contra del cobro que le hace la autoridad.

#### 6.2.- COMPENSACION:

CASTAN (4), define a la Compensación como "El modo de extinguir, en la cantidad concurrente, las obligaciones de aquellas personas que por derecho propio sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra"

Así también, el Código Civil Decreto 106 del Congreso de la República la define como "La compensación tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho" (5) Es un principio

(4) CASTAN TOBENAS, JOSE. "DERECHO COMÚN Y FORAL" SEXTA EDIC. MADRID. TOMO II PAG. 560

(5) CODIGO CIVIL, DECRETO 106 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA.

universalmente admitido que, salvo excepciones no son compensables entre sí los créditos y deudas provenientes de contribuciones públicas y que la naturaleza especial del crédito fiscal, su pertenencia al derecho público y el carácter del deber cívico inherente a la obligación de su pago, son circunstancias que no hacen factible la compensación como modo ordinario de extinción, aún cuando en ciertos países se admite un derecho limitado del Estado para invocarla a su favor.

En materia tributaria, el legislador adoptó este medio de extinción de la obligación fiscal a través del artículo 43 del Código Tributario al establecer lo siguiente: "Se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria". Así mismo, el contribuyente o responsable podrá pedir la compensación total o parcial de sus deudas tributarias con otros créditos tributarios líquidos y exigibles que tenga a su favor, aún cuando sean administrados por distinto órgano de la Administración Tributaria. La petición se hará ante el Ministerio de Finanzas Públicas. Se pueden establecer dos hipótesis al respecto:

- 1.- En el caso de que el contribuyente esté obligado apagar por adeudo propio y...
- 2.- Cuando esté obligado a enterar tributos por retención a terceros.

En el primer supuesto, la compensación procederá siempre y cuando la cantidad que el contribuyente tenga a su favor y la obligación que deba pagar se refieran a una misma contribución, es decir, a un mismo impuesto, a un mismo derecho, o a una misma aportación de seguridad social, incluyendo sus accesorios. En este caso, deberá efectuarse la compensación por medio de la declaración correspondiente.

En el segundo caso, es aquel en que las cantidades que tenga a su favor el causante no deriven del mismo tributo, en este caso, sólo podrá efectuar la compensación previa autorización expresa de las autoridades fiscales.

#### **6.2.1.- EFECTO DE LA COMPENSACION:**

El Código Civil en su Artículo 1,471 nos dice que sólo puede tener efecto la compensación cuando la oponga la parte interesada y una vez opuesta, extingue las dos deudas desde la fecha de su coexistencia y hasta la cantidad que importe la menor.

Así, su efecto es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importó la menor. Si las deudas no son de la misma cuantía, una vez realizada la compensación queda expedita la acción del acreedor por el resto de la deuda.

### 6.2.2.- PRESUPUESTOS:

Los presupuestos que deben darse para que pueda procederse la compensación se derivan del principio de que la compensación debe procurar a las partes el equivalente de un pago, y son las siguientes:

#### 1.- RECIPROCIDAD Y PROPIO DERECHO:

Es necesario que los acreedores y deudores lo sean por propio derecho y obligación propia.

#### 2.- PRINCIPALIDAD DE LAS OBLIGACIONES:

Los créditos compensables deben ser principales y no accesorios o dependientes.

#### 3.- FUNGIBILIDAD:

En principio los créditos fiscales compensables deben ser de dinero; se cree que si fueren en especie, no procedería esta forma de extinguir la obligación puesto que en el caso que fuera un impuesto de minería, existe un interés del Estado en recibir precisamente los bienes en especie.

#### 4.- LIQUIDEZ:

Los créditos fiscales deben ser líquidos. La doctrina considera como líquida aquella cuya cuantía esté perfectamente determinada o que pueda determinarse sin más que una sencilla operación aritmética.

#### 5.- EXIGIBILIDAD Y FIRMEZA:

Los créditos compensables deben ser exigibles. Además deben ser firmes o sea no estar sujetos a controversias, para que puedan ser exigibles.

### 6.3.- CONDONACION:

Cualquiera puede renunciar a su derecho y remitir en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto aquellos casos en que la ley lo prohíbe.

Esta forma de extinción de la obligación tributaria es adoptada por el derecho tributario en el artículo 46 del Código Tributario, el que preceptúa que "La obligación de pago de los tributos causados sólo puede ser condonada o remitida por la ley". Así mismo las multas y recargos pueden ser condonados o remitidos por el Presidente de la República, de conformidad con lo que establece el Artículo 97 del mismo cuerpo legal.

El Artículo 97 Código Tributario establece que la exoneración de recargos y multas corresponde al Presidente de la República.

Esta institución equivale a la remisión de la deuda tal y como está establecida en el Código Civil decreto 106, la **CONDONACION DE LOS TRIBUTOS** sólo puede hacerse a título general y nunca particular, porque implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes y el ejercicio caprichoso del poder por parte de los administradores del impuesto. **LA REDUCCION** de impuestos sólo puede hacerse por medio de una ley de aplicación general. No se concederá, en consecuencia, en ningún caso, en favor de persona determinada. En cambio, la **CONDONACION DE MULTAS** puede hacerse tanto en forma general, como en forma individual.

#### 6.3.1.- CONDONACION O REMISION:

Tal como lo establece el Código Civil en su Artículo 1,489, la remisión de la deuda hecha por el acreedor y aceptada por el deudor, extingue la obligación.

#### 6.4.- LA PRESCRIPCION:

Una diversa forma de extinguir las obligaciones tributarias es la prescripción. Esta institución opera tanto en favor de los sujetos pasivos como en favor del Estado.

La prescripción es definida por nuestro Código Civil decreto 106, de la siguiente manera: "La prescripción es la forma de liberarse de una obligación por el transcurso del tiempo y bajo las condiciones establecidas en la ley".

Así mismo, señala el Código Tributario en su Artículo 47, que el derecho de la Administración Tributaria para hacer rectificaciones, ajustes o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables deberá ejercitarse dentro del plazo de **CUATRO (4) AÑOS**. En el mismo plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a los pagados en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses recargos y multas.

Para que el sujeto se libere de un crédito fiscal por prescripción, la autoridad fiscal debe ejercitar previamente sus facultades de determinación, liquidación y cobro, notificando al contribuyente de la existencia de la obligación. Una vez que ha sido notificado el crédito tributario, comienza a correr el término prescriptivo, el cual es de **CUATRO AÑOS** como lo indica el artículo 47 del mismo cuerpo legal; a partir de la fecha de notificación

#### 6.4.1.- PRESCRIPCION DE CREDITOS FISCALES EN FAVOR DEL SUJETO PASIVO:

Para que el sujeto pasivo se libere de un crédito fiscal por prescripción, la autoridad fiscal debe ejercitar previamente

sus facultades de determinación, liquidación y cobro, notificando al contribuyente de la existencia de la obligación.

Una vez que ha sido notificado el crédito tributario, comienza a correr el término prescriptorio, el cual es de CUATRO AÑOS a partir de la fecha de la notificación, conforme lo establece el Código Tributario.

#### 6.4.2.- INTERRUPCION DEL TERMINO PRESCRIPTORIO:

Si la autoridad recaudadora efectúa gestiones de cobro requiriendo al contribuyente el pago del crédito fiscal, o éste reconoce expresa o tácitamente su obligación, se interrumpe el término prescriptorio.

Para estos efectos, se debe de considerar como gestión de cobro cualquier actividad realizada dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que sea legalmente notificada al sujeto pasivo. A contrario sensu, se considera que una liquidación indebidamente notificada no interrumpe el término prescriptorio.

#### 6.4.3.- FUNDAMENTO:

El fundamento de la prescripción fiscal es el mismo que el del derecho privado, o sea la necesidad de dar estabilidad legal a las situaciones cuando el acreedor es negligente en el ejercicio de sus derechos. La misma, se ha establecido con el objeto de que tanto los intereses del Fisco, como los de los particulares, no estén indefinidamente sin poderse determinar con precisión, hecho que haría que no pudieran fijarse las condiciones económicas ni del Erario, ni de los negocios de los particulares.

#### 6.4.4.- EFECTOS DE LA PRESCRIPCION:

Se ha discutido en la doctrina si la prescripción extingue únicamente la acción para hacer efectiva la obligación y no la obligación misma.

JARACH, considera que debe tratarse como un problema de derecho privado y que la prescripción extingue la acción, pero no la obligación, la cual queda como una obligación natural, de manera que si se paga voluntariamente por el deudor no se produce un caso de pago de lo indebido. Lo mismo sostiene ROSSY.

Al operar la prescripción se extingue la obligación principal así como las obligaciones accesorias referentes a recargos, gastos de ejecución y las sanciones impuestas por la omisión. (Artículo 52, Código Tributario)

#### 6.4.5.- RENUNCIA DE LA PRESCRIPCION:

Establece el código Tributario en su Artículo 51, que se entiende renunciada la prescripción, si el deudor acepta deber sin alegar prescripción o si paga total o parcialmente la deuda prescrita. Este pago no será devuelto en ningún caso.

### 6.5.- CONFUSION:

Nuestro Código Tributario, preceptúa en su Artículo 45. la CONFUSION diciendo que es "La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, teniendo como efecto, extinguir la obligación"

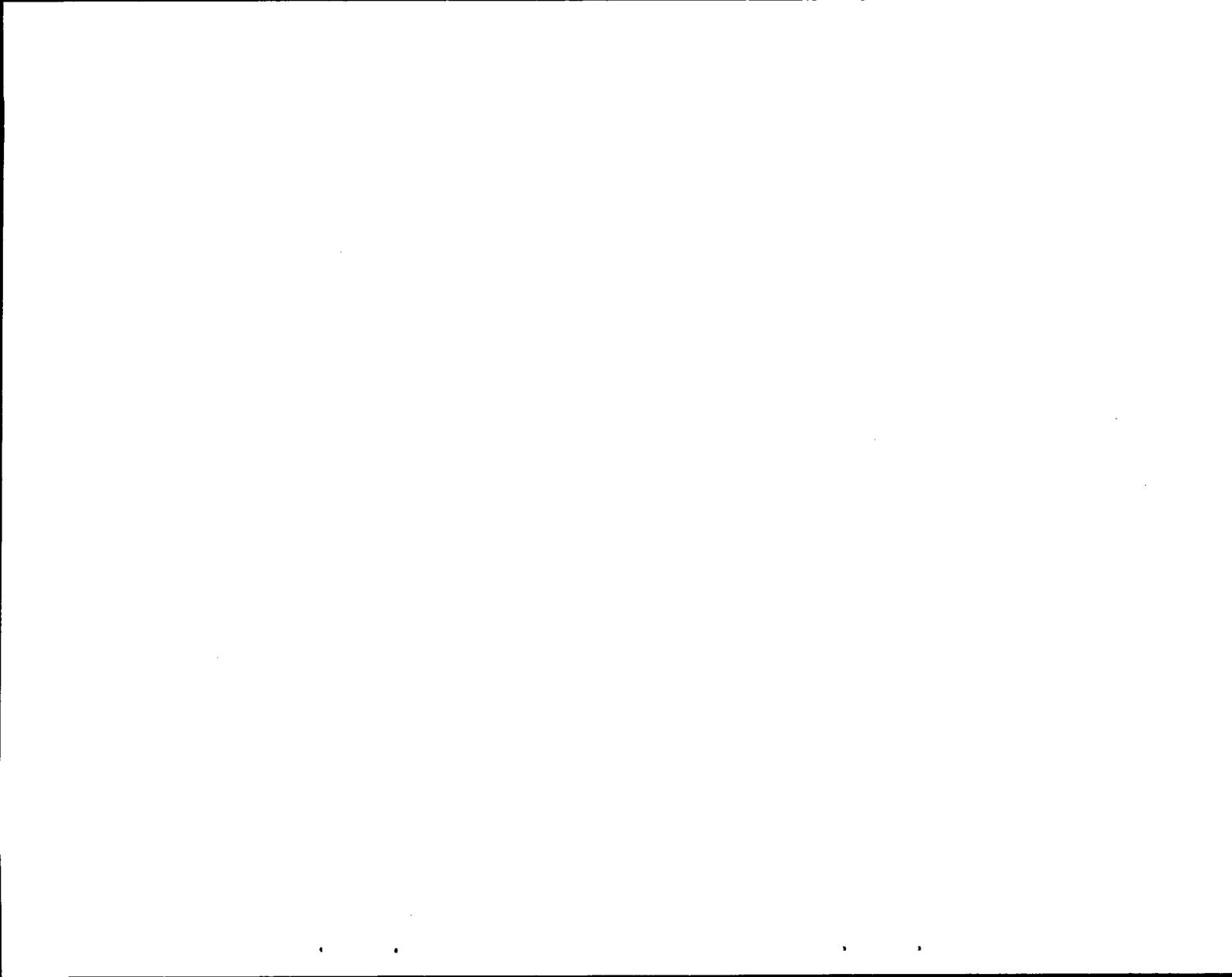
Así mismo lo define el Código Civil, agregando que si por cualquier causa el acto que originó la confusión se anulare o rescindiere, se restablece la situación primitiva, con todos sus privilegios, garantías y accesorios.

MANUEL OSORIO, en su DICCIONARIO DE CIENCIAS JURIDICAS Y POLITICAS, define la CONFUSION de la siguiente manera: "Es una forma típica de extinción de las obligaciones. Tiene lugar cuando se reúne en una misma persona, por sucesión universal o cualquier otra causa, la calidad de acreedor y deudor; así como también cuando una tercera persona sea heredera del acreedor y del deudor". (6)

En conclusión, se puede decir que la OBLIGACION TRIUTARIA, puede extinguirse por los medios que taxativamente expresa nuestro Código Tributario, siendo ellos, el pago, la compensación, confusión, condonación o remisión, y la prescripción, los que tienen por único efecto extinguir la obligación tributaria.

---

(6) OSORIO, MANUEL. "DICCIONARIO DE CIENCIAS JURIDICAS, POLITICAS Y SOCIALES" EDITORIAL HELIESTA, BUENOS AIRES ARGENTINA.



## CAPITULO CUATRO

### EL ILICITO FISCAL:

#### 1.- CONSIDERACIONES GENERALES:

La doctrina ha adoptado dós actitudes diametralmente opuestas en lo que se refiere a la naturaleza del ilícito fiscal. Para unos existe un sólo tipo de ilícito con idéntica naturaleza y con diferencias de accidente. En otras palabras, el delito y la contravención son sustancialmente idénticos. Para otra escuela doctrinaria, existen naturalezas diferentes entre el delito y contravención. Las diferencias son sustanciales. Y para ello motiva la existencia de un derecho tributario administrativo, estrictamente contravencional, con autonomía científica. En cambio, para la primera escuela, el derecho tributario penal es una simple rama del derecho penal general, si bién para algunos con carácter excepcional o especial.

Para principiar y como premisa, debemos indicar que el ilícito fiscal, o la infracción o violación tributaria, es decir, el hecho u omisión que lo constituyen, es cualquier conculcación de las normas jurídicas que contienen las obligaciones sustantivas o formales de contenido tributario.

Las Jornadas Luso-Hispano- Americanas de Estudios Financieros y Fiscales, celebradas en Curia (Portugal) en 1,967, aprobaron entre otras, la siguiente conclusión:

\*\*Son infracciones tributarias todas las modalidades de comportamiento de los sujetos pasivos del tributo que determinen por acción u omisión, una transgresión de las normas jurídicas de que derivan obligaciones sustantivas de realización de prestaciones tributarias, o deberes formales de colaboración con la Administración Financiera para dar efectividad a los créditos fiscales\*\*.

#### **1.1.- DOCTRINAS QUE SOSTIENEN DIFERENCIAS ENTRE EL DELITO Y LA CONTRAVENCION:**

A) El ilícito Administrativo consiste en una conducta antiadministrativa, una oposición a una disposición emitida para favorecer la actividad administrativa, del Estado; en cambio, en el delito hay un menoscabo de bienes jurídicos que gozan por sí mismos de la protección jurídica penal. Se objetó que esa disposición administrativa tiene forzosamente que ser una norma jurídica obligatoria para los administrados, por otra parte, los intereses de la Administración, igual que las de los particulares tutelados penalmente, deben estar protegidos por la norma jurídica.

B.- El fin del Derecho Penal Común es prevenir hechos contrarios a la convivencia social, mientras que el fin del Derecho Penal Administrativo es asegurar el orden administrativo, y el desenvolvimiento normal de la actividad administrativa.

Esta distinción no tiene sentido, por cuanto el orden administrativo tiene por finalidad última como todo el derecho, garantizar la convivencia social.

C.- El delito es una acción u omisión contraria al derecho natural o a la ley eterna de la moral; la contravención es una conducta prohibida u ordenada por razones de convivencia o utilidad pública.

No es cierto que todo delito vaya en contra del derecho natural o de la ley moral, por el contrario muchos delitos corresponden a violaciones de normas establecidas por razones de utilidad pública.

D.- Con el delito se violan las reglas que protegen la seguridad de los ciudadanos, mientras que la contravención ataca las reglas atinentes a la prosperidad de la administración.

Otra de las críticas que se hace a esta doctrina es que, el delito ataca la seguridad social no sólo del ofendido sino de toda la comunidad y que la contravención al atacar la administración perjudica indirectamente a toda la comunidad.

E.- El delito es un ataque al derecho ajeno, que requiere la producción de un daño, mientras que la contravención importa un peligro posible, simplemente temido, aunque el mal no se haya producido ni haya sido inminente, no jugando los principios de imputación moral (dolo y culpa). Así, todas estas doctrinas, muestran diferencias entre el delito y la contravención, haciendo un análisis de cada una, por lo que se señalan los puntos en los cuales no se está de acuerdo, encontrando más que diferencias, semejanzas entre los dos conceptos.

#### 1.2.- DOCTRINAS QUE SOSTIENEN LA IDENTIDAD DE NATURALEZA Y DIFERENCIAS ACCIDENTALES ENTRE EL DELITO Y LA CONTRAVENCION.

El otro grupo de doctrinas a las que se adhieren más tratadistas y estudiosos del derecho y que inspiran nuestro "Derecho", sostiene que no existe una diferencia de sustancia entre el delito y la contravención, y que las diferencias que existen son de accidente. Por tanto, se sostiene la unidad intrínseca del ilícito Fiscal-Administrativo y del Penal. Se afirma que no es posible sostener que haya diferencia cualitativa o esencial entre el delito y la contravención, sino sólo cuantitativa o de grado y que existen en Códigos Penales delitos contra la Administración Pública y de que una contravención que afecte solamente los "Intereses Administrativos" puede transformarse en delito únicamente por voluntad del legislador. Esto demuestra que la diferencia

entre el delito y la infracción administrativa radica en la sanción y en el carácter de la autoridad que la impone, pero no en la naturaleza intrínseca del acto ilícito.

CARBONE Y TOMASICCHIO, escriben que "El delito fiscal entra en la más amplia categoría del ilícito administrativo y es una especificación de éste en relación a la materia que se refiere. Si se distingue el ilícito fiscal del ilícito administrativo no es porque entre los dos exista una diferencia sustancial, sino más bien para aislar un grupo de ilícitos administrativos que se refiere a determinada materia para la cual rigen principios particulares".

JARACH, escribe: "No comparto la idea de que exista una diferencia ontológica entre el delito administrativo y el delito penal criminal" (1)

SAINZ DE BUJANDA, expone que "Existe identidad sustancial entre la infracción criminal y la tributaria", no existe ninguna separación sustancial entre lo injusto criminal, y lo que se ha dado en llamar: "Lo injusto Administrativo" y que todas las infracciones tributarias, son por tanto, una especie de infracciones penales, afirma. (2)

## 2.- CONCEPTO DE SANCION Y DE PENA:

Toda violación a las normas del orden jurídico constituye una infracción, un ilícito. Generalmente se clasifican los ilícitos en civiles y penales. Se distinguen por la distinta responsabilidad que generan.

Los ilícitos civiles producen el cumplimiento forzoso, la nulidad del acto o la reparación del daño. En cambio, los ilícitos penales producen la aplicación de una pena, que es una sanción de tipo represivo, intimidatorio.

Las sanciones para los ilícitos civiles son fundamentalmente la nulidad, el cumplimiento forzoso y la indemnización. Tienen finalidad fundamentalmente compensatoria o reparatoria del daño causado, vía cumplimiento o vía de pago de daños.

La sanción para los ilícitos penales consiste en una variedad de actos cuyo común denominador es que tienen una finalidad o un efecto represivo, intimidatorio, punitivo. Por ejemplo: la cárcel, la multa, decomiso.

No hay que confundir la SANCION con PENA. Aquélla es un género, que comprende a la pena. La sanción stricto-sensu, es la que tiene finalidad reparatoria. La pena es la sanción que tiene un propósito intimidatorio, represivo y punitivo.

(1) JARACH, "EL ILICITO TRIBUTARIO" STFF, TERCERA EDICION. PAGINA 112.-

(2) DE BUJANDA, SAINZ. "IDEAS PARA UN COLOQUIO, EN HACIENDA Y DERECHO" VOL. II PAGS. 207 a 214 y "NOTAS DE DERECHO FINANCIERO" TOMO I, VOL. III PAGS. 376 a 377.-

En las infracciones tributarias el ofendido es, en primer lugar y plano, la colectividad organizada jurídicamente en el Estado. En una forma directa y secundaria pueden resultar ofendidos los demás miembros de esa colectividad a quienes afecta la violación, por ejemplo, por razón de que el Estado no percibe los recursos que necesita para sus funciones.

Más específicamente, SANCION es según MANUEL OSORIO: "La consecuencia jurídica desfavorable que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado".

En el Derecho Penal, la sanción es "La pena o castigo que la ley prevé para su aplicación a quienes incurran o hayan incurrido en una infracción punible"

Como puede observarse en el concepto anterior, la sanción comprende a la pena, por lo que al dar un concepto de PENA se puede decir que "Es el castigo impuesto por autoridad legítima, especialmente de índole judicial a quien ha cometido un delito o falta" es decir la retribución por el mal que se ha cometido.

Nuestro Código Penal Decreto 17-73, no establece un concepto de lo que es la pena, pero sí hace una división de las mismas, de la manera siguiente:

#### 2.1.- SON PENAS PRINCIPALES:

- A) La de muerte
- B) La de prisión
- C) El arresto
- D) La multa

#### 2.2.- SON PENAS ACCESORIAS:

- A) Inhabilitación absoluta
- B) Inhabilitación especial
- C) El comiso
- D) Expulsión de extranjeros del territorio nacional
- E) Pago de costas y gastos procesales
- F) Publicación de la sentencia

Queda claro entonces, que debe atenderse a la estructura formal de los tipos de ilícito civil y el ilícito penal. Su principal diferencia radica en la tipicidad. Mientras que los ilícitos civiles no necesitan ser tipificados y de hecho no están en la mayor parte de los casos, en los ilícitos penales la tipicidad es una necesidad fundamental.

Por último, se debe decir, que en materia tributaria es posible que en un caso de infracción el legislador aplique al mismo tiempo que una sanción civil adicionalmente una sanción penal.

### 3.- DIFERENCIA ENTRE CONTRAVENCION Y DELITO:

La contravención, falta o simple infracción, en su sustancia, no se distingue del delito, ya que ambos son violación a las normas establecidas.

En su forma, la diferencia estriba en que las infracciones las sanciona la autoridad administrativa y los delitos la autoridad judicial.

En sentido lato, toda violación a las normas jurídicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales constituye una INFRACCION, tal y como queda establecido más ampliamente en el capítulo siguiente, que trata específicamente de las infracciones.

Ahora bien, en cuanto al delito, el Código Penal Decreto 17-73 tampoco da una definición de lo que es el DELITO, conceptualizándolo doctrinariamente como "Toda conducta antijurídica, culpable sancionada con una pena"

Es pues, el delito sancionado con una pena, y la contravención es merecedora de una sanción impuesta por la Administración Pública.

### 3.1.- AUTORIDAD SANCIONADORA DE LAS CONTRAVENCIONES:

En todos los países del mundo el Poder Administrativo tiene facultades para determinar y sancionar las faltas o contravenciones.

La potestad sancionadora de la Administración es una de las facultades propias de los poderes estatales que la misma Administración posee para el cumplimiento integral de la función administrativa. Estas potestades son reglamentarias, imperativas, sancionadoras etc.

SERRA ROJAS, (3) funda esta potestad sancionadora como el medio de ejercer la acción directa, o de oficio, de la Administración, que es un atributo indispensable para la realización de sus fines derivado de la soberanía misma del Poder Público, es una institución que tiene carta de naturaleza en la teoría y la práctica del Derecho Administrativo Moderno.

### 3.2.- PRESUNCION DE DOLO:

Consiste en faltar en todo o en parte al pago de una prestación fiscal como consecuencia de las omisiones, inexactitudes, simulaciones o falsificaciones de que hablan las infracciones, así como cualquiera otra maniobra encaminada a eludir el pago. Ejemplo: Evasión de Impuestos.

Sin embargo para que exista infracción no se necesita la comprobación del elemento dolo, porque la violación de la ley hace presumir la intención dolosa con el fin de evitar un impuesto.

#### 4.- SUJETOS DEL ILICITO TRIBUTARIO:

En lo que se refiere a las contravenciones, se ha puesto en duda por algunos autores la existencia y aplicabilidad de algunos elementos subjetivos, como el dolo y la culpa. Aseguran que en sus respectivos países, que basta la objetividad de la transgresión para que exista una infracción punible.

Al analizar la culpabilidad, específicamente en el capítulo siguiente titulado: "Las Infracciones Administrativas", veremos que la misma puede existir, como elemento subjetivo, en materia penal, administrativa y tributaria.

Así pues, se analizará únicamente los sujetos que incurrir en ilícito tributario de una manera general, debido a que ya han sido ampliamente analizados en el Capítulo de "LA OBLIGACION TRIBUTARIA" (CAP. 3).

##### **4.1.- DELIMITACION DEL SUJETO ACTIVO:**

El más obvio elemento personal del ilícito tributario es su autor. A él se dedican los párrafos siguientes, denominándolo como "RESPONSABLE", quienes son:

- A) Los que concierten la realización del delito.
- B) Los que realizan la conducta prohibida en la ley.
- C) Los que cometan conjuntamente el delito
- D) Los que se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- E) Los que induzcan dolosamente a otro para cometerlo.
- F) Los que ayuden a otro dolosamente.
- G) Los que auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

##### **4.2.- EL SUJETO PASIVO PRINCIPAL:**

Son responsables en la comisión de las infracciones previstas, las personas que realicen los supuestos considerados como ilícitos, así como los que omitan el cumplimiento de las obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.

El que aparece en primer plano, como potencial autor de ilícitos tributarios, es el sujeto pasivo principal, a quien la ley le atribuye el incumplimiento de obligaciones tributarias sustantivas y formales. Estas obligaciones sustantivas y formales se encuentran analizadas en el capítulo siguiente, referente a las Infracciones. Rige para estas personas la capacidad del Derecho Penal Común.

##### **4.3- MENORES E INCAPACES:**

Según el Derecho Tributario o el Derecho Civil, son deudores de la prestación tributaria sustantiva, pero no lo son de los deberes formales, puesto que para ellos se necesita capacidad de obrar y no simple capacidad de goce. Por tanto el problema

de la responsabilidad se estudiará más adelante, al ver la de los representantes.

#### 4.4.- SUJETOS PASIVOS POR DEUDA AJENA:

Estos sujetos tienen obligaciones que les atribuye el Derecho Positivo, sea que paguen el tributo que corresponde a los sujetos principales, a los que deben cobrar o retener el tributo, o bien que no pagaron los sujetos pasivos principales, o bien que perteneció al anterior propietario o poseedor de los bienes o derechos adquiridos por el responsable.

Es claro que el sujeto pasivo a quien se le imponen obligaciones de retención o de recaudación y que se abstiene, no tanto de recaudar o de retener, sino más bien de entregar a la Administración Fiscal el tributo que debió ser retenido o recaudado, aunque no lo haya hecho, deja de cumplir una obligación tributaria sustantiva que la ley directamente la atribuye y comete un ilícito de tipo contravencional, pero si lo deja de entregar habiendo retenido o recaudado el tributo, entonces la infracción es más grave y se convierte en un delito.

#### 4.5.- LOS SUCESORES:

Las deudas tributarias sustantivas pueden transmitirse entre personas físicas por vía de sucesión testamentaria. El heredero recibe la herencia, a título universal.

Las deudas tributarias también se transmiten, entre personas morales, por medio de la fusión de sociedades.

#### 4.6.- REPRESENTANTES LEGALES O MANDATARIOS:

Los representantes legales o voluntarios de personas físicas o morales pueden incurrir en infracciones a las leyes tributarias por violación de obligaciones sustantivas o formales que corresponden a sus representados.

Los representantes o mandatarios deben cumplir con las obligaciones que corresponden a sus representados. Cuando un representante no cumple con la obligación tributaria sustantiva que debe pagar su representado, dicho representante comete un ilícito pues falta al cumplimiento de su obligación y por consecuencia puede recibir una sanción que se le aplica por un hecho propio, consistente en la omisión del pago de la deuda de su representado.

#### 4.7.- RESPONSABILIDAD POR EMPLEADOS O DEPENDIENTES:

Los hechos u omisiones en que incurran los empleados afectan al dueño del negocio, ya que ellos carecen de personalidad frente al fisco, para el que sólo existe en estos responsabilidad de patronos y dueños de establecimientos mercantiles por los actos de sus obreros o dependientes en el ejercicio de sus funciones.

#### 4.8.- PERSONAS JURIDICAS:

Las personas jurídicas actúan a través de sus órganos representativos. En las sociedades mercantiles ellos son los consejos de administración y los directores o gerentes. También se ha planteado el problema de a quién deben imponerse las sanciones cuando las personas morales cometen infracciones contravencionales o delictuosas.

Nuestra legislación es clara al respecto, cuando habla de la responsabilidad de Personas Jurídicas. Veamos los siguientes Artículos:

El Código Penal Decreto 17-73 del Congreso de la República, en su Artículo 38 establece: "En lo relativo a personas jurídicas se tendrá COMO RESPONSABLES de los delitos respectivos a directores, gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de ellas, que hubieren intervenido en el hecho y sin cuya participación no se hubiere realizado éste y serán sancionados con las mismas penas señaladas en este código para las personas individuales".

Así, el Código Civil Decreto 106 del Congreso de la República establece en cuanto a responsabilidad civil lo siguiente: "Las personas jurídicas son civilmente responsables de los actos de sus representantes que en el ejercicio de sus funciones perjudiquen a tercero, o cuando violen la ley o no la cumplan; quedando a salvo la acción que proceda contra los autores del daño". (Art. 24)

#### 4.9.- PLURALIDAD DE SUJETOS:

En materia de contravenciones se dice que cuando sean varios los responsables cada uno de ellos deberá pagar el total de la multa que se le imponga.

#### 4.10.- COMPLICES Y ENCUBRIDORES:

La responsabilidad también puede recaer sobre terceros cuando:

- 1.- Asesoren o aconsejen a los contribuyentes para omitir el pago del impuesto, o de una contribución, alterar las cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos.
- 2.- Ser cómplice en cualquier forma no prevista en la comisión de infracciones fiscales.

En materia de delitos fiscales existe tanto la complicidad como el encubrimiento:

- 1.- Quien con ánimo de lucro, adquiera, reciba, traslade, u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia o ayude a otra a los mismos fines.
- 2.- Quien ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción

de esta, u oculte, altere destruya o haga desaparecer huellas, pruebas, instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo.

#### 4.11.- IMPUTABILIDAD Y RESPONSABILIDAD:

El delito requiere que la acción sea imputable, lo que constituye un presupuesto de la culpabilidad, conjuntamente con la responsabilidad. Dice CARRANCA Y TRUJILLO, que imputar es poner una cosa en la cuenta de alguien y que sólo es alguien aquél que por sus condiciones psíquicas sea sujeto de voluntariedad. Es pues, imputable, todo aquel que posea al tiempo de la acción, condiciones psíquicas exigidas, abstractas e indeterminadamente por la ley, para poder desarrollar su conducta socialmente. (3)

VILLEGAS, dice que imputabilidad es la posibilidad condicionada por la salud y madurez espiritual del autor, de valorar correctamente los deberes y de obrar conforme a ese conocimiento. (4)

CARRANCA, agrega que sólo aquél que siendo imputable en general deba responder en concreto del hecho penal determinado que se le atribuya es responsable. El inimputable no debe responder por infracciones fiscales, sin perjuicio de la responsabilidad personal de sus representantes legales.

#### 4.12.- REINCIDENCIA:

Se dice que la autoridad sancionadora al fundar y motivar la resolución en que impone una sanción, debe tomar en cuenta que es un agravante el hecho de que el infractor sea reincidente.

#### HAY REINCIDENCIA CUANDO:

1.- Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.

2.- Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en leyes fiscales. Así pues, debe considerarse constitutivos de una sola infracción todos los actos del mismo carácter cometidos por un causante con anterioridad a que la autoridad fiscal le haya hecho notar que los mismos tienen carácter de infracción, de manera que para que pueda decidirse que un causante es reincidente, o lo que es lo mismo, que ha cometido por segunda vez la infracción, es necesario que haya sido penado por la autoridad fiscal con anterioridad.

---

(3) CARRANCA Y TRUJILLO. "DERECHO PENAL COMUN" PAG. 165

(4) VILLEGAS "DERECHO PENAL TRIBUTARIO" PAG. 125

Así pues, el presente capítulo en el cual se ha tratado de manera general lo que es el " ILCITO TRIBUTARIO ", se da a conocer lo que es el DELITO y su diferencia con la CONTRAVENCION; diferencia entre SANCION y PENA, los diferentes sujetos que incurrn en ilícito tributario, la reincidencia y la imputabilidad, con el objeto de que sirva como marco conceptual para el tema central de la investigación y abrir el camino para una mejor comprensión del futuro lector.

## CAPITULO CINCO

### LAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS:

#### 1.- ASPECTOS GENERALES EN MATERIA TRIBUTARIA:

La obligación sustantiva del Derecho Fiscal consiste concretamente en el deber de pagar los tributos en razón de la capacidad tributaria.

Asimismo, se analiza el Derecho Tributario Administrativo configurado por el conjunto de normas que rigen la actividad del Estado y mediante las cuales fiscaliza y fuerza el cumplimiento del pago de los tributos que le correspondan al contribuyente.

En ese orden de ideas, la obligación del Derecho sustantivo es de dar y su contenido se traduce en el deber de pagar oportunamente el tributo.

Las obligaciones del Derecho Tributario Administrativo son de hacer, de no hacer, de tolerar. Estos deberes están establecidos tanto a cargo del sujeto pasivo principal como de sujetos pasivos por adeudo ajeno, y terceros. A través de ellos, el Estado busca detectar los hechos generadores de obligaciones sustantivas no declaradas.

Para los efectos del presente estudio, debemos de entender por OBLIGACION DE DAR: La entrega de cosa determinada, la de sus accesorios y frutos que produzca desde que se perfecciona el convenio. El deudor es responsable asimismo, de su conservación, hasta que verifique la entrega, Ejemplo: El no uso de documentos falsos, no llevar doble contabilidad, etc.

Por OBLIGACION DE HACER: Es la que impone realizar un acto o prestar algún servicio. Tiene como característica que no son susceptibles de cumplimiento compulsivo, por lo cual su transgresión lleva a buscar el resarcimiento por la vía económica de reparar daños y perjuicios, Ejemplo: presentar declaraciones, llevar libros de contabilidad.

Por OBLIGACION DE TOLERAR: Consiste en la aceptación por parte del sujeto pasivo de ciertas cuestiones que están estipuladas en la ley y a las que debe sujetarse. Tales como: aceptación de visita domiciliaria, permitir a las autoridades fiscales la revisión de la documentación contable, etc.

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 omite actos ordenados por la ley como la presentación de declaraciones o actos prohibidos en la ley incurre en infracción a lo ordenado en la norma tributaria.

La INFRACCION es denominada en la doctrina como <sup>cuando</sup> contravención, falta, trasgresión, etc.

### 1.1. LAS INFRACCIONES:

En general, INFRACCION es "Toda trasgresión o incumplimiento de una ley, que como se ha dicho, debe ser sancionado. Sin embargo por el principio de seguridad jurídica que es una de las bases del Derecho Penal, es necesario que la conducta cuya realización tiene como consecuencia la infracción esté previamente descrita en la ley y declarada ilegal y tenga prevista una sanción para el caso de su realización. Entonces precisando el concepto podemos decir que INFRACCION es "Todo hecho u omisión descrito, ilegal y sancionado por una ley.(1)

No existe un criterio uniforme para definir lo que son las infracciones y su terminología ofrece variantes, según las normas positivas de cada país, sin embargo se tratará de dar una definición y encontrar puntos de coincidencia.

En sentido genérico se utiliza la expresión INFRACCION tributaria o Infracción Fiscal incluyendo en ella toda clase de violaciones a las normas tributarias sustanciales o formales de modo que comprende lo que suele llamarse delito, contravención, violación de órdenes de autoridad etc. (2)

La INFRACCION, ha sido definida por MANUEL OSORIO como "La trasgresión, violación o quebrantamiento de una ley, pacto o tratado. Toda persona es responsable de las infracciones que cometa, incurriendo en las penas respectivamente señaladas o en la obligación de resarcir los daños y perjuicios así ocasionados".(3)

Nuestro Código Tributario en su artículo 69 nos da un concepto aún más completo diciendo que la INFRACCION "Es toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituyendo infracción sancionable por la administración tributaria en la medida y con los alcances establecidos en el código y en otras leyes".

Al señalar que comete infracción de índole sustancial, se refiere a las diferentes infracciones señaladas en nuestro Código Tributario, siendo las siguientes:

#### 1.1.1.PAGO EXTEMPORÁNEO DE LAS RETENCIONES:

Tal disposición se explica en relación a la necesidad del Estado de reprimir las conductas que impliquen el incumplimiento de obligaciones fiscales, en el plazo que se establece en la ley, por parte de los agentes de retención o de percepción. Como ejemplo se puede mencionar cuando el agente de retención o percepción no entera en las cajas fiscales dentro de los plazos que establece la ley, los impuestos percibidos o retenidos, según lo establece el artículo 91 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República.

El mismo cuerpo legal, impone una sanción consistente en multa equivalente al ciento por ciento del impuesto retenido o percibido.

Si el responsable lo hiciere efectivo antes de ser requerido por la administración tributaria, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento.

Transcurridos treinta días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento, sin que el agente de retención o percepción cumpla con la obligación de enterar el impuesto se procederá trasladando el conocimiento del mismo a los tribunales del orden penal, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco.

### 1.1.2. LA MORA:

Incorre en mora el contribuyente que cumple con el pago de la obligación tributaria después del plazo fijado por la ley, pero antes de ser requerido por la Administración Tributaria.

Se aplicará una sanción por cada día de atraso equivalente a multiplicar el monto del impuesto a pagar por el factor 0.005 por el número de días de atraso. Si el contribuyente acude a pagar después de haber sido requerido o fiscalizado por la Administración Tributaria, se tipificará la omisión de tributos y no se aplicará sanción por mora, según Artículo 92 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República.

### 1.1.3. RESISTENCIA A LA ACCION FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA:

Constituye resistencia cualquier acto o acción que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. En Guatemala el Artículo 93 del Código Tributario, establece que se considera como resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Pública, quien impida o obstaculice esta actividad de la Administración Pública, después de tres días de haber sido requerido por la misma.

Se consideran acciones de resistencia, según el Código Tributario Guatemalteco:

- a) Que los contribuyentes o los responsables impidan las actuaciones y diligencias necesarias, para que la Administración Tributaria pueda determinar, fiscalizar y recaudar los tributos.
- b) Negarse a proporcionar información de libros, datos registros, documentos y otros elementos necesarios para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria.
- c) impedir el acceso al sistema de cómputo que utilice el contribuyente, en lo relativo al registro de sus

operaciones contables y tributarias.

#### 1.1.4. INFRACCIONES A LOS DEBERES FORMALES:

Constituye esta infracción toda acción u omisión que implique el incumplimiento de los deberes formales conforme a lo previsto por el código tributario y otras leyes.

Nuestra legislación regula que corresponde a a este tipo de infracción las siguientes:

a) Omisión de registrarse como contribuyente o reponsable ante la Administración Tributaria en el plazo de 30 días hábiles contados a partir de la fecha de inicio de actividades o de la fecha en que se establezca la obligación de pagar el tributo correspondiente.

b) Omisión de dar el aviso a la Administración Tributaria de cualquier modificación de datos de inscripción del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio de contador, dentro del plazo de los 30 días hábiles contados a partir de la fecha de inicio de actividades o de la fecha en que se produjo la modificación. (Artículo 94 numeral 2 Código Tributario Decreto 6-91)

c) Omisión de alteración del Número de Identificación Tributaria (NIT) o de cualquier requisito en declaraciones de tributos, en documentos de importación y exportación o en cualquier documento que se presente o deba presentarse ante la Administración Tributaria.

d) No emitir facturas, tiquetes, notas de débito, o de crédito, recibos o documentos equivalentes exigidos por las leyes tributarias específicas en la forma y plazo establecidos en las mismas.

e) Adquirir bienes o servicios sin exigir la documentación legal correspondiente.

f) No llevar al día libros y registros contables a que obliga el Código de Comercio Decreto 2-70 del Congreso de la República. Se entiende que están al día, si todas las operaciones se encuentran asentadas en los libros y registros debidamente autorizados y habilitados, dentro de los dos meses calendario inmediatos siguientes realizados.

g) Llevar o mantener los libros y registros, en forma o lugar distintos de los que obliga el Código de Comercio.

(1) BIELSA, RAFAEL. "COMPENDIO DE DERECHO PUBLICO" TOMO III 5a. ed. de palma, buenos aires. 1,952 PAGS.33,110 y 111.

(2) GIULIANNI FONROUGE, CARLOS M. DERECHO FINANCIERO VOL.II BUENOS AIRES ARGENTINA.

(3) OSORIO, MANUEL. "DICCIONARIO DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES"

h) Utilizar máquinas o cajas registradoras no autorizadas por la Administración Tributaria, para emitir facturas tiquetes u otros documentos equivalentes, o utilizar máquinas autorizadas en establecimientos distintos del registrado..

i) Omitir la presentación de declaraciones cuando sea detectado por la Administración Tributaria.

j) Ofertar los bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto correspondiente cuando así lo establezca la ley tributaria específica.

k) Presentar declaraciones después del plazo fijado en la ley tributaria.

Además de las Infracciones anteriormente descritas existen otras en el Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso de la República tales como: Infracciones cometidas por profesionales o técnicos, las cuales se refieren a todas aquellas personas que por disposición legal presten un servicio relacionado a su competencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, son responsables si por dolo o culpa se produce el incumplimiento de sus obligaciones. (Artículo 95 del Código de Comercio).

Asimismo, existe otra relacionada con el incumplimiento de los deberes por los funcionarios o empleados de la Administración Tributaria cuando abusando de sus cargos o funciones cometan un acto arbitrario o ilegal en perjuicio del fisco, de los contribuyentes, o de terceros, o bien retarden un acto propio de su función o cargo.

Constituye también infracción cuando revelen o facilitan un secreto, hecho o situación de los que tengan conocimiento por razón de su cargo y que por disposición de la ley, deban permanecer en secreto o confidencia.

Las infracciones anteriores serán sancionadas por la Administración Tributaria, en nuestro medio, conforme al Código Tributario, Ley del Servicio Civil, y la Ley de Responsabilidades sin perjuicio de las sanciones civiles y penales que correspondan.

## 1.2.- CLASIFICACION DE LAS INFRACCIONES:

### 1.2.1.- DELITOS Y FALTAS:

Los primeros son los que califica y sanciona la autoridad judicial; ejemplo de esto es la defraudación. Los segundos son los que califica y sanciona la autoridad administrativa, ejemplo de esto es la omisión de registrarse como contribuyente o responsable ante la Administración Tributaria dentro del plazo de 30 días hábiles, contados a partir de la fecha de inicio de las actividades, según el Código de Comercio Decreto 2-70 del Congreso de la República.

Asimismo, esta clasificación corresponde al orden jurídico penal tributario. va que toda vez que se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal, ya que dentro de las normas financieras y tributarias existen algunas que contienen las sanciones penales que surgen con motivo del incumplimiento de los mandatos de esas normas jurídicas, y es a estas normas jurídicas a las que le llamamos DERECHO PENAL TRIBUTARIO.

### 1.2.2. INSTANTANEAS Y CONTINUAS:

Las primeras son aquellas en que la conducta se da en un sólo momento, es decir, se consuman y se agotan en el momento mismo de cometerse, las segundas son aquellas en que la conducta se prolonga en el tiempo, es decir, no se agotan en el momento de cometerse sino hasta que cesa la conducta.

### 1.2.3. SIMPLES Y COMPLEJAS:

Las primeras son aquellas en que con una conducta se trasgrede una sola disposición legal; las segundas son aquellas en que con una conducta se trasgreden dos o más disposiciones legales.

### 1.2.4. LEVES Y GRAVES:

Las primeras son aquellas en que por negligencia o descuido del contribuyente se trasgrede la ley, pero no traen ni pueden traer consigo la evasión de un crédito fiscal; las segundas son aquellas que se cometen conscientemente, con pleno conocimiento y con la intención de evadir el cumplimiento de la obligación fiscal, o bien son producto de la negligencia o descuido, pero traen consigo la evasión de un crédito fiscal.

## 2.- LA INFRACCION FISCAL:

Para que exista infracción fiscal se requiere una conducta humana que configure el incumplimiento de una obligación tributaria. La conducta del infractor puede entenderse a través de los llamados:

### 2.1.- ELEMENTOS POSITIVOS DE LA INFRACCION FISCAL:

#### a) LA ACCION:

La conducta puede consistir en una acción. En este caso la ley fiscal prohíbe la conducta. Cuando el contribuyente realiza esa conducta prohibida se produce la alteración del orden jurídico y se configura la Infracción Fiscal.

#### b) OMISION:

La ley fiscal establece un mandato u órden. Así al no llevar a cabo la conducta que implique su cumplimiento, el contribuyente incurre en la infracción. La base de los ilícitos de omisión es la acción esperada, que por no realizarse aún siendo exigida por la norma es antijurídica.(4)

**c) LA AUSENCIA DE CONDUCTA:**

Cuando la acción ú omisión que normalmente implicarían una infracción fiscal se dan por circunstancias que anulen la voluntad, se está ante una ausencia de conducta.

El lugar y el tiempo en que se realiza la conducta ilícita son trascendentes para el derecho penal fiscal. En lo que se refiere al espacio, porque en función del lugar se determinará la autoridad encargada de ejercer la facultad sancionadora. El tiempo, a su vez es importante por cuanto la ley fiscal puede ser reformada o abrogada, y en tal caso, se tendrá que seleccionar aquella aplicable a la época en que se haya realizado la conducta ilícita. Además, en caso de prescripción o extinción de las facultades sancionadoras, de debe atender a la fecha en que se realizará tal conducta.

**d) LA TIPICIDAD:**

Si la Infracción Fiscal es una conducta típica, antijurídica y culpable con la que se incumplen obligaciones fiscales sustantivas o formales, debe entenderse que, además de presentarse el incumplimiento debe ser típica.

La tipicidad implica que, existiendo una norma jurídica que define un ilícito, la conducta del infractor se encuadre en la descripción del delito. Si no hay coincidencia entre la conducta y el delito o ilícito descrito en la ley, no se configurará la infracción.

El tipo es la descripción de una conducta que hace el legislador en las leyes fiscales penales. De este modo la TIPICIDAD consiste en "La adecuación de la conducta concreta del contribuyente conducta que implique el incumplimiento de una obligación fiscal a la descripción del ilícito formulada en la ley.

La Tipicidad es un elemento esencial de la infracción puesto que en materia penal fiscal rige el principio de aplicación estricta de la ley penal; es decir que si una conducta no está tipificada como ilícito, no se configurará infracción alguna y no podrá imponerse sanción al contribuyente.

**e) AUSENCIA DE TIPICIDAD Y DE TIPO:**

La ausencia de Tipicidad se presenta cuando no existen todos los elementos del tipo descritos por la ley fiscal penal, como pueden ser: la ausencia de la calidad de sujeto activo exigida por la ley; que no se den condiciones esenciales como: espaciales o temporales, requeridas en el tipo; que no se realice el hecho en los términos señalados en la ley.

Si en la ley fiscal penal se establece que el sujeto debe reunir determinadas características para que pueda configurarse la infracción, y dicho contribuyente no tiene tales características, se está ante la ausencia de Tipicidad.

Esta también existe cuando el tipo establece requisitos de tiempo y lugar para que se configure la infracción y la conducta no encuadra en las condiciones fijadas en la ley, la ausencia de Tipo implica: que una conducta no ha sido considerada como antijurídica por el legislador.

#### **f) LA ANTIJURICIDAD:**

Desde un punto de vista formal, es antijurídica la conducta contradictoria al derecho, es decir, que dicha conducta se encuentra en contradicción con preceptos jurídicos de carácter positivo o negativo.

En materia fiscal, la infracción es lo contrario al derecho objetivo, y la antijuricidad constituye la lesión del ordenamiento.

Al valorizar la conducta, los preceptos que establece las obligaciones fiscales sustantivas o formales crean lo antijurídico, ya que las normas de derecho determinan aquello que está conforme al orden jurídico y aquello que lo contradice.

JIMENEZ DE ASUA, señala que la antijuricidad, además de ser una conducta que contradice objetivamente a las normas jurídicas, es también una lesión a las normas jurídicas de valoración. (5)

#### **g) DIFERENCIA ENTRE TIPICIDAD Y ANTIJURICIDAD:**

Mientras el tipo describe la conducta ilícita, la antijuricidad valora la conducta; en tanto la tipicidad es la forma, la antijuricidad constituye el contenido. Sin embargo, no toda acción antijurídica es punible, ya que es indispensable que la ley la tipifique como conducta ilícita. Por ello, Jiménez de Asúa señala que la tipicidad desempeña el papel de concretar lo antijurídico. (6)

#### **h) LA IMPUTABILIDAD:**

A fin de establecer que un contribuyente es el sujeto activo de una conducta típica y antijurídica; es decir, para concluir que es culpable, es imprescindible determinar si tal individuo es imputable.

(4) JIMENEZ DE ASUA, LUIS. "TRATADO DE DERECHO PENAL" LOSADA BUENOS AIRES, ARGENTINA. PAGINA 410

(5) JIMENEZ DE ASUA, LUIS. OP. CIT. TOMO III PAGINA 952

(6) JIMENEZ DE ASUA, LUIS. OP. CIT. TOMO III PAGINA 1,010

La culpabilidad contiene dós elementos: uno, consiste en la aptitud intelectual y volitiva del sujeto que lleva a cabo la conducta ilícita, y un elemento afectivo, esto es, la voluntad de efectuar el ilícito. Castellanos Tena (7) indica, que en el derecho penal la imputabilidad o capacidad es un soporte de la culpabilidad, y no uno de sus elementos. La imputabilidad es un conjunto de condiciones mínimas de desarrollo, madurez y normalidad o equilibrio psicológico, que implica capacidad para responder de una conducta ilícita.

En este sentido, será imputable todo aquel que sea apto é idóneo para observar una conducta que responda a las exigencias de la vida en sociedad, por poseer las condiciones psíquicas necesarias para desarrollar socialmente una conducta. (8)

La imputabilidad como antecedente de la culpabilidad, se diferencia de ella: mientras la primera es un dato psicológico, la segunda es un dato normativo.

La imputabilidad debe existir en el momento en que se realiza la conducta que configure la infracción fiscal, pero si el individuo voluntario o dolosamente, se coloca en estado de anormalidad antes de incurrir en la conducta ilícita, el mismo individuo es responsable del resultado de su acción ú omisión.

#### i) LA CULPABILIDAD:

Definida la infracción fiscal como conducta típica, antijurídica y culpable, y analizada la tipicidad y la antijuricidad, corresponde ahora abordar el estudio de la culpabilidad.

La doctrina no tiene un criterio unánime a cerca de sí uno de los elementos de la infracción es la culpabilidad. Una corriente sostiene que el incumplimiento de las obligaciones sustantivas y formales tiene como consecuencia a la infracción, sin considerar el carácter subjetivo del ilícito; es decir, si la infracción es dolosa o culposa, o sea que las contravenciones son ilícitos de simple antijuricidad objetiva.

Otra corriente sostiene que la culpabilidad constituye una de las características de la infracción fiscal, lo que implica que esta no puede existir sin dolo o sin culpa.

Se coincide en la segunda corriente, ya que si se toma a la culpabilidad como género y al dolo o la culpa como especies, es posible garantizar la seguridad jurídica de los contribuyentes, puesto que con este elemento se puede graduar

(7) CASTELLANOS TENA, FERNANDO. "LINEAMIENTOS ELEMENTALES DEL DERECHO PENAL" PORRUA MEXICO, 1,969 PAGINA 199.-

(8) CARRANCA Y TRUJILLO, PAUL. "DERECHO PENAL MEXICANO" PARTE GENERAL . 13 ED. PORRUA MEXICO TOMO I PAGINA 414.-

la medida de la responsabilidad y, asimismo, la rigidez de la pena.

Si, por ejemplo, el incumplimiento de la obligación fiscal se debe al desconocimiento de la ley, no se puede imponer la misma sanción que se aplicaría al infractor que deja de cumplir dolosamente.

La culpabilidad es el reproche que ha de hacerse al autor de una conducta punible a la que le liga un nexo psicológico motivado, y que con su comportamiento pretendía un fin, o cuyo alcance le era conocido o conocible, siempre que se le hubiera podido exigir que procediera conforme a las normas. (9)

La infracción fiscal se presenta con dos características una objetiva, la antijuricidad, y otra subjetiva, o culpabilidad.

La antijuricidad implica el daño mediato que se ocasiona a la comunidad, en tanto que la culpabilidad es la opción del infractor al deber jurídico.

La culpabilidad se gradúa de acuerdo con los motivos y la personalidad del infractor, y para ello se tienen en consideración las circunstancias agravantes y las atenuantes, que implica mayor o menor culpabilidad y dan lugar a una mayor o menor pena.

## 2.2.- GRADOS Y ESPECIES DE LA CULPABILIDAD:

La culpabilidad se configura en razón de la exigibilidad de respetar las disposiciones jurídicas. La intención o negligencia del contribuyente al incumplir con las obligaciones sustantivas o formales se convierte en dolo o culpa. Si el obrar del contribuyente es intencional, se presentará el dolo.

Por el contrario, una actuación negligente implica la culpa.

### a) EL DOLO:

JIMENEZ DE ASUA,(10) Lo define como "La producción de un resultado dañoso típicamente antijurídico, o la omisión de la acción esperada, con conocimiento de las circunstancias de hecho que se ajustan al tipo y del curso esencial de la relación de causalidad, existen entre la manifestación de voluntad y el cambio en el mundo exterior, o de su mutación, con la consecuencia de que se quebrante un deber, con voluntad de realizar el acto o de omitir la acción debida y con representación del resultado, o de la consecuencia de no hacer, que se quiere o se consiente".

(9) JIMENEZ DE ASUA, LUIS. OP. CIT. PAG. 92

(10) JIMENEZ DE ASUA, LUIS OP CIT. PAG. 417.-

El DOLO es definido por MANUEL OSORIO: (11)  
 como: " La palabra DOLO, derivada del latin Dolus, o del griego Doloa, significa comunmente mentira, engaño o simulación jurídicamente adquiere três formas: vicio de la voluntad en los actos jurídicos; elemento de imputabilidad en el incumplimiento de obligaciones; o calificación psicológica exigida, integrante del delito civil o agravante del delito penal".

También, es definido por el Código Penal en su Artículo 11 como " Existe dolo cuando el resultado ha sido previsto o cuando sin perseguir ese resultado, el autor se lo representa como posible y ejecuta el acto".(12)

Se advierte que el dolo se presenta como la intención de evadir el pago de la prestación tributaria, o el propósito indirecto de eludir el gravámen mediante la evasión de los medios de control previstos en las disposiciones tributarias (13)

**b) SE ESTABLECEN COMO AGRAVANTES DE LA RESPONSABILIDAD DEL CONTRIBUYENTE LAS SIGUIENTES:**

**1.- LA REINCIDENCIA:**

Hay reincidencia cuando se omite el pago de los tributos incluyendo los retenidos y recaudados, la segunda o posteriores veces que se sancione al contribuyente por una infracción prevista en la ley.

**2.- OTROS AGRAVANTES:**

El uso de documentos falsos o en los que consten operaciones inexistentes; utilizar, sin tener derecho, documentos expedidos a nombre de terceros para deducir su importe del cálculo de tributos o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones; llevar dós o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, etc.

**3.- LA OMISION COMO AGRAVANTE:**

La omisión en el pago de los tributos que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.

(11) OSORIO, MANUEL. "DICCIONARIO DE CIENCIAS JURIDICAS Y POLITICAS" EDITORIAL HELIESTA, BUENOS AIRES, ARGENTINA.

(12) CODIGO PENAL, DECRETO NUMERO 17-73 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA ARTICULO 11

(13) REVISTA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION ENERO A DICIEMBRE DE 1,952 PAG. 126 y 162 .-

**c) LA CULPA:**

Es la producción de un resultado típicamente antijurídico que pudo y debió ser previsto y que por negligencia, imprudencia o impericia del agente, causa un efecto dañoso.

En este caso, el contribuyente pudo prever la consecuencia del incumplimiento de las obligaciones fiscales sustantivas o formales, pero por descuido o negligencia incurre en el.

Un ejemplo de conducta culposa es la falta de presentación oportuna de avisos o declaraciones aún cuando no existan tributos a pagar.

Los incumplimientos de obligaciones fiscales sustantivas formales serán culposos por exclusión, cuando no se presente alguna de las agravantes que se han descrito.

El Código Penal Decreto Número 17-73 del Congreso de la República, en su Artículo 12, señala que el delito es culposo cuando con ocasión de acciones u omisiones lícitas, se causa un mal por imprudencia, negligencia o impericia.

Asimismo, la define MANUEL OSORIO, como "El conjunto de presupuestos que fundamentan la reprochabilidad personal de la conducta antijurídica. En términos generales puede decirse que actúa como culpa quien causa un daño sin propósito de hacerlo, pero obrando con imprudencia, o impericia, o pudiera añadirse, con infracción de reglamentos. Es un concepto contrapuesto al dolo, porque mientras en la culpa, la intención está referida a la acción u omisión que causa el daño sin propósito de hacerlo, en el dolo la intención recae sobre el daño mismo que se ocasiona.

Uno de los muchos ejemplos de delito culposo es el del automovilista que comete la imprudencia de marchar a excesiva velocidad, o la negligencia de no haber hecho arreglar los frenos y atropella a una persona.

**d) EXCLUYENTES O ATENUANTES DE RESPONSABILIDAD:**

En el derecho penal fiscal se presentan causas excluyentes o atenuantes de la responsabilidad por infracciones tributarias

**- EL ERROR:**

Es reconocido en la doctrina como excluyente o atenuante de la responsabilidad, y tal principio es aplicable a las infracciones de carácter fiscal.

El error del contribuyente que infringe lo dispuesto en la norma fiscal es lo opuesto al dolo, el cual lleva implícita la intención de cometer la conducta ilícita.

El error de derecho consiste en una idea equivocada sobre el sentido y alcance de la disposición fiscal. Tal error puede suscitarse, sobre todo, en virtud de leyes fiscales poco conocidas, modificadas con frecuencia. En otras palabras, resulta frecuente que el contribuyente incurra en error legal debido a la reforma anual de las disposiciones fiscales, a la falta de difusión de la ley y al lenguaje técnico con que generalmente es redactada la norma.

Si el contribuyente descubre el error en que incurrió y espontáneamente lo corrige, no habrá lugar a que se le imponga multa alguna.

#### - LA FUERZA MAYOR O EL CASO FORTUITO:

El caso fortuito es aquello que no pudo ser previsto o que, habiéndolo sido, fué imposible evitar. Se caracteriza por la imprevisibilidad del acontecimiento que se produce en relación causal con la acción u omisión del hombre.

El caso fortuito se equipara a la fuerza mayor, sin que ello implique desconocer la diferencia que existe entre ambos, ya que la primera depende de la naturaleza --el rayo, la inundación, terremoto, y en el caso fortuito se supone un acontecimiento causado por el hombre, si bién el resultado fué incalculable, es decir, se encuentra fuera de la previsibilidad humana.

### 3. RESPONSABILIDAD ADMINISTRATIVA POR INFRACCIONES A LEYES TRIBUTARIAS:

La responsabilidad administrativa por infracción a leyes tributarias surge si se dan los siguientes supuestos:

- a.- Como presunto infractor, el contribuyente debe tener la característica de sujeto imputable.
- b.- En la conducta infractora del individuo debe darse el elemento de la culpabilidad.
- c.- La responsabilidad será la consecuencia del delito.

Como ya se ha analizado la imputabilidad en tanto supuesto de la culpabilidad, y haciendo referencia a la culpabilidad, corresponde ahora circunscribirse al estudio de la responsabilidad. Etimológicamente, la palabra viene del verbo RESPONDER y éste del latín RESPONDERE, que implica estar obligado. Luego, quien tiene responsabilidad se encuentra obligado a algo.

#### 3.1. RESPONSABILIDAD CIVIL:

Esta es la que lleva consigo el resarcimiento de los daños causados y de los perjuicios provocados por uno mismo o por tercero, por el que debe responderse. La cual puede ser:

**-SUBJETIVA:**

Se presenta cuando aquel que, obrando ilícitamente o contra las buenas costumbres, causa daño a otro.

**-OBJETIVA:**

Se da cuando una persona, al hacer uso de mecanismos, instrumentos, aparatos, o sustancias peligrosas cause un daño a otro, aún cuando no haya procedido ilícitamente.

**3.2. PENAL:**

La aneja a un acto ú omisión penado por la ley y realizado por persona imputable, culpable, o carente de excusa voluntaria se traduce en la imposición de una pena.

Esta responsabilidad se actualiza cuando se comete un delito y así lo declara la autoridad judicial al imponer la pena al responsable, dentro de la cual se contiene la obligación de reparar el daño causado.

La principal característica de la responsabilidad penal es la pena privación de la libertad que implica también la reparación del daño causado. En la responsabilidad penal el daño se produce en contra de la sociedad como consecuencia de los bienes jurídicos tutelados por el propio derecho penal; la responsabilidad penal, es personal, no puede ser trascendente.

**3.3. RESPONSABILIDAD POR INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS Y FISCALES:**

ZANOBINI, establece que "La inobservancia de cualquier deber de los particulares hacia la administración pública constituye un acto ilícito del derecho administrativo y es causa de la responsabilidad del transgresor hacia el ente titular del interés tutelado por la norma y en virtud del cual se impone el deber.(14)

Del párrafo anteriormente descrito se desprenden tres formas de responsabilidad:

1.- La reparación del daño causado a la administración por ejemplo: la responsabilidad de los servidores públicos hacia el Estado, y la responsabilidad en el derecho tributario, que obliga a pagar recargos al fisco por tributos cubiertos extemporáneamente.

2.- La responsabilidad penal que queda incluida en el campo del derecho penal.

---

(14) ZANOBINI, GUIDO. "CURSO DE DERECHO ADMINISTRATIVO" 4 EDIC. VOL. I 1,945, PAGS. 335 y 350 y sigts.

3.- La responsabilidad administrativa, que implica la aplicación de las sanciones por infracción a leyes administrativas o fiscales.

La responsabilidad en materia fiscal se da cuando:

a) El contribuyente incumple con sus obligaciones fiscales lo que da lugar a la responsabilidad, que se traduce en el incumplimiento forzado de la obligación, independientemente de la reparación de daños y perjuicios, é imposición de la pena ha que haya lugar.

b) Al presentarse el incumplimiento o infracción como supuesto jurídico, la consecuencia será la sanción que se imponga al responsable.

En el derecho tributario existen obligaciones sustantivas, como la de pagar el crédito fiscal surgido a cargo de un contribuyente cuando realiza un hecho generador. También encontramos obligaciones formales de hacer, de no hacer, de tolerar, las cuales han sido explicadas en el inicio de este capítulo.

El incumplimiento de cualquiera de estas obligaciones origina la respectiva responsabilidad por la infracción, con la consecuente sanción.

LOMELI CEREZO, considera que la responsabilidad por la infracción a leyes administrativas y fiscales, tiene las siguientes características:

1.- Para que exista dicha responsabilidad debe haber infracción a una norma de derecho administrativo o tributario.

2.- La infracción afecta el interés público aunque no se produzca un daño concreto para el Estado, ya que la norma violada es de derecho público y su transgresión afecta al orden jurídico tributario administrativo, el cual existe en razón de necesidades é intereses públicos fundamentales, como es el de que la administración cuente con los recursos indispensables para atender los gastos públicos.

La responsabilidad derivada de una infracción fiscal comprende no sólo la obligación de reparar los daños causados al fisco, es decir, el pago de los impuestos y sus recargos correspondientes, sino la de sufrir la pena por incumplimiento prevista en la ley, y que puede consistir en multa, clausura, suspensión de actividades, etc.

3.- Se origina por dolo o culpa, reales, o al menos presuntos, del infractor, sin que sea admisible, como regla general, la responsabilidad objetiva.

4.- En principio, la responsabilidad es personal, aunque se admiten excepciones que se basan en ciertas presunciones de culpabilidad, por instigación o complicidad, derivadas de las relaciones especiales entre el responsable directo y otras personas.

#### 4.- CARACTER DE LA RESPONSABILIDAD POR INFRACCIONES FISCALES:

Debe entenderse que la responsabilidad por infracciones fiscales es personal y todas aquellas penas, que en la doctrina son llamadas "Penas trascendentales" quedan prohibidas, puesto que son aquellas penas que recaen en persona distinta del responsable.

Sin embargo por tratarse de infracciones fiscales existen excepciones a dicho carácter personal. En otras palabras, existen casos en que por actos u omisiones de personas que se encuentran relacionadas con el contribuyente, en virtud de la presunción de culpabilidad que establece la ley, aquellos acarrearán responsabilidad a dicho contribuyente.

El código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República establece en su Artículo 77, claramente, que la responsabilidad por infracciones es personal, salvo las excepciones establecidas en la ley.

Al hablar de excepciones se refiere a todos aquellos casos en que la persona es responsable sin tener el carácter de contribuyente, pero que por disposición expresa de la ley, deben cumplir con la obligación tributaria de este.

El Artículo 26 del mismo cuerpo legal, establece, que son obligados como contribuyentes sin que por esto se afecte el patrimonio propio, salvo el caso de dolo, los representantes por obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administren:

- Los padres, tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces.
- Los representantes legales de las personas jurídicas.
- Los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan.
- Los síndicos de quiebras y los depositarios de concursos de acreedores.

La responsabilidad establecida en dicho artículo, se limita al valor de los patrimonios que se administren, salvo que los representantes hubieren actuado con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria.

Al hablar de responsabilidad por representación la doctrina presenta dós vertientes:

1.- La que considera que debe prevalecer el principio del derecho penal, y, por tanto, el representado no es responsable del ilícito pero sí deudor del tributo y de los recargos causados(16) Por ejemplo se señala a los representados (menores, incapaces, o personas morales), ya que se considera que no son imputables en razón de que su voluntad es expresada por sus representantes, quienes son los responsables del ilícito.

GIANNINI señala que en el derecho Italiano las penas por ilícitos penales y tributarios son impuestas a directores, administradores, y demás órganos representativos de las personas morales, por las acciones u omisiones que impliquen infracciones fiscales. Los representantes sólo tienen responsabilidad civil subsidiaria, en caso de insolvencia de su representante, respecto de las multas que se le apliquen a este último.

2.- BIELSA, sostiene la tesis contraria. Afirma que la responsabilidad por la infracción cometida debe recaer en el representado, ya que la evasión tributaria puede enriquecer su patrimonio y no el de su representante.

Agrega que si se excluyera de la sanción a las personas físicas o morales representadas, se daría lugar a la impunidad tributaria en perjuicio del fisco. La represión fiscal resulta indispensable a fin de que se desarrolle la actividad recaudatoria, con lo que se forma el erario, el cual es inherente a la existencia del Estado.

Por tanto el propio BIELSA, sostiene, que el menor, el insano o la sociedad mercantil, tienen un representante legal y su patrimonio se encuentra defendido y obligado jurídicamente lo que los hace responsables de las infracciones fiscales, máxime que existe una relación objetiva entre fisco y patrimonio, si bién el representante responde ante sus representados de las conductas culpables o negligentes que los perjudiquen.

AFTALION (17) siguiendo la doctrina Kelseniana, llega a la conclusión de que las personas morales pueden tener responsabilidad por infracciones fiscales y por ilícitos penales. Como ejemplo señala que las personas físicas y morales son centros de imputación de derechos y obligaciones. Es decir si una sociedad mercantil tiene la obligación de exhibir ante las autoridades fiscales sus libros, el incumplimiento de tal obligación y la consiguiente infracción fiscal no es imputable a los administradores que estatutariamente deban exhibir tales libros, sino a la propia empresa. La persona física que incurrió en la omisión no es imputable del ilícito.

(16) ANDREOZZI, MANUEL, DERECHO TRIBUTARIO ARGENTINO, TOMO II TIPOGRAFICA EDITORIA ARGENTINA BUENOS AIRES 1,951 PAG. 397

(17) AFTALION, ENRIQUE R. DERECHO PENAL ADMINISTRATIVO, ARAYU BUENOS AIRES 1,955 PAGS. 121 Y SIGTS.

#### 4.1. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE QUIENES ADQUIEREN BIENES Y DERECHOS:

Son solidariamente responsables con los anteriores propietarios como sucesores a título particular de los bienes y derechos adquiridos, por el incumplimiento de las obligaciones tributarias generadas por el dominio y transferencia de los respectivos bienes:

- 1.- Los donatarios y los legatarios.
- 2.- Los adquirientes de bienes, derechos o patrimonios así como los sucesores en el activo o pasivo, de empresas propiedad de personas individuales o jurídicas, o de entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella.
- 3.- Las personas individuales o jurídicas que adquieran empresas por fusión, transformación o absorción, respecto de los tributos que adeuden los propietarios de las fusionadas, transformadas o absorbidas.

Los representantes de sociedades o de empresas en liquidación, concursos de acreedores y quiebra deberán en la oportunidad en que se verifiquen los créditos de los acreedores, solicitar a la Administración Tributaria informe respecto de los créditos tributarios pendientes. La transferencia o adjudicación en estos casos debe hacerse libre de toda responsabilidad tributaria.

La responsabilidad establecida en este aspecto, se limita al valor de los patrimonios que se adquieran, a menos que los sucesores hubieren actuado con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria.

En las situaciones previstas en el numeral 2, anteriormente descrito, la responsabilidad solidaria cesará para el adquiriente en el plazo de un año, contado a partir de la fecha en que éste efectúe la comunicación en forma fehaciente a la Administración Tributaria, del contrato o acto respectivo que origina la transferencia. (18)

#### 4.2. RESPONSABILIDAD DEL AGENTE DE RETENCION O DE PERCEPCION:

Antes de entrar en materia de responsabilidad, es necesario dar una definición de lo que son los agentes de Retención y Percepción:

##### - AGENTES DE RETENCION:

Son aquellos sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes.

**-AGENTES DE PERCEPCION:**

Son las personas individuales o jurídicas que <sup>por</sup> disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco.

También serán considerados Agentes de Percepción, quienes por disposición legal, sean autorizados o deban percibir impuestos, intereses, recargos, o multas, por cuenta de la Administración Tributaria.

Teniendo claro, las definiciones anteriores, podemos decir que una vez efectuada la retención o la percepción, el único responsable ante la Administración Tributaria por el importe retenido o percibido, es el agente de retención o de percepción.

La falta de cumplimiento de la obligación de enterar en las cajas fiscales, las sumas que debió retener o percibir no exime al agente de la obligación de enterar en las cajas fiscales, las sumas que debió retener o percibir, por las cuales responderá solidariamente con el contribuyente, salvo que acredite que éste último efectuó el pago.

El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones o percepciones efectuadas sin normas legales que la autoricen, sin perjuicio de la acción penal que pudiera corresponder.

**4.3. RESPONSABILIDAD DE PROFESIONALES O TECNICOS:**

Los profesionales o técnicos que por disposición legal presten sus servicios en materia de su competencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de éstas, son responsables, si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones.

**5.- LA SANCION:**

GARCIA MAYNEZ, define la SANCIÓN como " La consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado"(19)

También es definida por MANUEL OSORIO, como "La pena o castigo que la ley prevé para su aplicación a quienes incurran o hayan incurrido en una infracción punible"(20)

En cambio FRANCISCO CARNELUTTI, considera como SANCION "Al señalamiento de las consecuencias que deriven de la inobservancia del precepto. Y como la sanción ha de estimular a la observancia del mismo, tales consecuencias han de ser desagradables, es decir, han de constituir en un mal"

(19) GARCIA MAYNEZ, EDUARDO, INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO PORUA MEXICO 1953 pags. 295 y sigts.

Ahora bién, tal consecuencia puede ser de muy diversas magnitudes, atendiendo a las condiciones en que se realiza la infracción y los intereses que se hubieren afectados, para que así la sanción que se establezca, responda adecuadamente al objetivo general que persigue, y que no es otro que la observancia del derecho y la conservación del orden jurídico.

### 5.1. LA COACTIVIDAD:

La coactividad es un elemento esencial de las Sanciones, toda vez que consiste en la posibilidad de aplicar una sanción posibilidad que representa una fuerza espiritual, una presión psíquica, una amenaza que debe motivar el cumplimiento del derecho, y que, cuando es ineficaz, se lleva a la práctica, aplicandose las sanciones que restauran el orden perturbado.  
(21)

### 5.2. CLASIFICACION DE LAS SANCIONES:

La variada gama de consecuencias jurídicas de la sanción ha sido motivo de estudio y sistematización por parte de reconocidos juristas, entre los cuales se destacan: GARCIA MAYNEZ Y CARNELUTTI.

En la clasificación realizada por GARCIA MAYNEZ, se observa que el maestro se basó en la finalidad que persiguen las sanciones y en la relación existente entre la conducta señalada por la norma infringida y la que constituye el contenido de la sanción, es decir que el incumplimiento de un deber jurídico, genera a cargo del incumplido un nuevo deber que es constitutivo de la sanción.

No obstante el tratadista mencionado reconoce que las sanciones no se agotan en los dos tipos señalados, porque la violación a la norma jurídica tiene, en ocasiones tanta gravedad o amenaza a la sociedad, de tal modo, que la indemnización resulta insuficiente; así no se trata de corregir un daño, que puede ser irreparable, sino de poner al violador una pena.

Las Sanciones Jurídicas deben ser clasificadas atendiendo a la finalidad que persiguen y a la relación entre la conducta ordenada por la norma infringida y la que constituye el contenido de la sanción.

Las dós posibilidadescon con las que nos encontramos son:

---

(20) OSORIO, MANUEL, DICCIONARIO DE CIENCIAS JURIDICAS Y POLITICAS, EDITORIAL HELIASTA, BUENOS AIRES, ARGENTINA.

(21) LEGAZ Y LACAMBRA, INTRODUCCION A LA CIENCIA DEL DERECHO BOSH, BARCELONA, PAGINAS 573 1,943.-

**1.- LAS DE COINCIDENCIA:**

Cuando el contenido de la sanción coincide con el de la obligación condicionante, estamos ante el caso del cumplimiento forzoso, que es el más frecuente en el derecho privado. Como el nombre lo indica consiste en exigir oficialmente, y de manera perentoria la observancia de la norma incumplida, apercibiéndolo al sancionado de que, si no cumple, se le aplicará sanción de modo violento.

**2.- LAS DE NO COINCIDENCIA:**

A veces no es posible lograr de manera coactiva la observancia de una obligación, pero existe la posibilidad de exigir oficialmente al incumplido que realice una prestación equivalente, desde el punto de vista económico, a la que se dejó de realizar. Aquí la sanción tiene como fin asegurar al sujeto que ha sido víctima del acto violatorio, es decir, del incumplimiento de la norma, una indemnización por los daños y perjuicios sufridos, pero como se puede observar, ya no hay coincidencia de la conducta obligatoria con el contenido de la sanción, sin embargo, entre ellas media una relación de equivalencia.

Las sanciones no se agotan en los dos tipos, ya examinados del cumplimiento forzoso y la indemnización. No siempre es posible exigir coactivamente el cumplimiento, ni encontrar un equivalente económico adecuado. Por otra parte, la violación tiene, en ocasiones, tanta gravedad, o amenaza a la sociedad de tal modo, que la indemnización resulta insuficiente. En tales casos, dice, no se trata de corregir un daño, a caso irreparable, sino de imponer al violador una pena. (22)

**RELACIONES ENTRE EL DEBER JURIDICO  
PRIMARIO Y EL CONSTITUTIVO  
DE LA SANCION:**

- COINCIDENCIA :** Cumplimiento Forzoso. Su fin es obtener coactivamente la observancia de la norma infringida.
- NO COINCIDENCIA :**
- 1.- INDEMNIZACION:  
Tiene como fin obtener del sancionado una prestación equivalente al deber jurídico primario.
  - 2.- CASTIGO:  
Su fin es aflictivo. No persigue el cumplimiento del deber jurídico primario ni la obtención de prestaciones equivalentes.

GARCIA, MAYNEZ, señala que los tipos anteriores constituyen las formas simples de las sanciones jurídicas, pero que a su lado existen las mixtas o complejas a saber:

- 1.- Cumplimiento más indemnización.
- 2.- Cumplimiento más castigo.
- 3.- Indemnización más castigo.
- 4.- Cumplimiento más indemnización, más castigo.

Otra de las clasificaciones es la que ofrece el tratadista CARNELUTTI, procesalista italiano, quien afirma que el concepto SANCION no es sino una especie, relativamente al genérico \_\_\_\_\_ medida jurídica \_\_\_\_\_. Por medidas jurídicas entiende los medios que el legislador adpta para la imposición de las normas de derecho. (22)

**-DIVISION DE LAS SANCIONES SEGUN CARNELUTTI:**

Tales medidas no tienden solamente a la represión, sino que pueden orientarse a la prevención de los actos ilícitos. De aquí que quepa dividir las en PREVENTIVAS Y REPRESIVAS, siendo estas últimas las generalmente designadas con el nombre de Sanciones.

El carácter especial de las PREVENTIVAS; aparecen más en las medidas de seguridad, para prevenir o evitar la comisión de actos delictuosos, las cuales se dividen en personales y patrimoniales.

Las REPRESIVAS; o sanciones, son definidas por CARNELUTI como consecuencias que derivan de la inobservancia de un precepto (23).

El fin de la sanción es estimular a la observancia de la norma, por lo cual tales consecuencias han de aplicar un mal.

**5.3. LAS SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y LAS GARANTIAS INDIVIDUALES:**

**5.3.1. GARANTIAS DE SEGURIDAD JURIDICA:**

La facultad sancionadora de la Administración Pública, como cualquier otra manifestación de autoridad, se encuentra limitada por las garantías individuales establecidas en favor de los gobernados. Las garantías son las siguientes:

**5.3.1.1. GARANTIA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY:**

Las normas tributarias sancionadoras regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que

favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes.

En materia de imposición de sanciones por violaciones a leyes administrativas o tributarias, esta garantía, implica que el gobernado no puede ser castigado por haber infringido tales ordenamientos, con una sanción establecida en una ley emitida con posterioridad al hecho.

La aplicación retroactiva de leyes puede ser impugnada a través de dos vías, por medio del amparo, en virtud de la violación a la citada disposición constitucional y por la ilegalidad del acto administrativo dictado en forma de sanción.

Sostiene BURGOA (23) que la garantía de irretroactividad legal se conculca con la aplicación retroactiva de la ley siempre que se produzca un perjuicio personal. Al contrario sensu afirma la doctrina que se puede aplicar si es en beneficio del gobernado.

#### 5.3.1.2 GARANTIA DE AUDIENCIA:

La garantía del debido proceso legal, implica que el gobernado no puede ser afectado en su esfera jurídica, por medio de una sanción impuesta en virtud de haber infringido una ley administrativa o fiscal, sin antes darle la oportunidad de ser oído y vencido en juicio.

El acto de privación consiste en la merma o menoscabo de la esfera jurídica del sancionado, como consecuencia de la multa impuesta, sin ser previamente oído y vencido en juicio.

En un principio esta garantía, tésis de VALLARTA, (24) sólo operaba en materia penal, posteriormente se hizo efectiva al derecho civil y al derecho administrativo fiscal. Las garantías individuales se otorgan para evitar que se vulneren los derechos de los ciudadanos sujeto a cualquier procedimiento, bien sea administrativo, civil, penal, por lo que es errónea la apreciación de que sólo son otorgadas para los sujetos del último.

#### 5.3.1.3 GARANTIA DE LEGALIDAD:

Esta garantía supone que no pueden imponerse sanciones por infracción a leyes administrativas o fiscales por simple analogía, sino que la pena debe estar prevista en la ley y ser exactamente aplicable a la infracción de que se trate.

La aplicación de una sanción por analogía tendrá lugar en los casos en que se haga extensiva una pena a una situación no prevista expresamente por la ley que señala la sanción.

#### 5.3.1.4 GARANTIA DE MANDAMIENTO ESCRITO:

Esta garantía de seguridad jurídica implica que el acto autoritario de molestia, en este caso la multa o sanción, debe contenerse en mandamiento ó orden escrita. Si el mandamiento u orden de autoridad que contenga la sanción son verbales, se incurrirá en violación.

Para que se acate la garantía del mandamiento escrito no sólo es necesario que éste se emita para afectar la esfera jurídica del particular, sino que es indispensable que al particular se le comunique y se le dé a conocer, a fin de que tenga conocimiento de la fundamentación y motivación legal de la sanción, y de la autoridad de la cual ésta proviene.

#### 5.3.1.5. GARANTIA DE COMPETENCIA:

Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causal legal del procedimiento.

#### 5.3.1.6. GARANTIA CONSTITUCIONAL "NON BIS IN IDEM".

Si de la investigación que se realice, aparece la comisión de un delito, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer pena alguna y pondrá el hecho en conocimiento del tribunal competente, **"EN NINGUN CASO LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA SANCIONARA DOS VECES LA MISMA INFRACCION"**.

El Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República establece: Que nadie puede ser juzgado dós veces por el mismo delito, ya sea que se le absuelva o se le condene. Algunos autores aseguran que en materia fiscal se presenta la posibilidad de que se infrinja esta garantía, en vista de que un mismo hecho u omisión puede constituir, a la vez, un delito y una infracción. **En cuanto al delito,** el procedimiento deberá tramitarse ante las autoridades judiciales penales; en lo que se refiere a la **infracción fiscal,** el ilícito dará lugar a un procedimiento administrativo que culmina con la sanción administrativa

Con independencia de lo descrito por algunos autores, lo cierto es que en el derecho positivo, si se trata de delitos fiscales que constituyan al mismo tiempo infracciones administrativas y que ocasionen los dós procesos descritos, judicial y administrativo, no se viola el principio de **NON BIS IN IDEM,** ya que los procedimientos penal y administrativo son independientes entre sí y lo resuelto en uno no puede influir en el otro; por lo tanto, si se sobresee en lo penal o el imputado es puesto en libertad por falta de mérito, estas circunstancias no impiden que la autoridad administrativa siga el procedimiento de su competencia.

A cerca de la polémica, SERRA ROJAS, señala que existen dos grupos de opiniones con las que se pretende determinar la naturaleza del derecho penal administrativo, las cuales son: (25).

a) Los derechos, penal, administrativo y fiscal, como disciplinas autónomas, deben estudiarse con independencia de cualquier rama del derecho, en particular del derecho penal con el cual guardan afinidades mas no relaciones de dependencia y,

b) El derecho penal administrativo, y fiscal, dependen del derecho penal, del cual forman parte y al cual se subordinan sus principios y teorías.

#### 6.- DIFERENCIAS ENTRE LA METODOLOGIA DEL DERECHO PENAL Y DEL DERECHO DE LAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS.

Para la realización de nuestro estudio es importante resolver la siguiente interrogante:

¿cuál es la diferencia entre las sanciones del Derecho de las Infracciones Administrativas y las del Derecho Penal?

Es muy difícil señalar una diferencia específica y determinada entre las sanciones establecidas en el Código Penal para los delitos previstos en las leyes administrativas, y las sanciones establecidas en leyes administrativas y reglamentos para las infracciones. Todas son especie de un mismo género; sanciones. La clausura, la multa, el arresto, son sanciones, como también son sanciones, la privación de la libertad, la multa, y la reparación del daño en los delitos.

Para el Doctor VILLALOBOS, la diferencia puede estar en que las únicas sanciones típicas del Derecho Penal son la privación de libertad, la multa y el arresto; y la otra serie de sanciones, que han sido establecidas por el Derecho Administrativo, y a veces por el Derecho Penal, en un movimiento dinámico, han ocasionado cierta confusión en cuanto a determinar la naturaleza de cada una de estas sanciones.

Sin embargo, estos son puntos controvertidos por la doctrina y que merecen un estudio profundo.

La finalidad que persigue la Administración Pública, al aplicar determinadas infracciones, es su mejor funcionamiento, y obtener una conducta social ordenada.

Por otra parte, siempre se ha insistido en que el interés jurídico protegido en las faltas o infracciones no corresponde ni equivale al interés jurídico protegido por el derecho penal.

(22) CARNELUTTI. "SISTEMA DI DIRITTO PROCESSUALE CIVILE PADOVA" 1,936 TOMO I PAG 20

(23) BURGOA, IGNACIO. "GARANTÍAS INDIVIDUALES" 13 ED. PORRUA MEXICO 1,980 PAGS. 535 SIGTS.

(24) SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION TOMO I PAG. 1,552.-

(25) SERRA ROJAS, ANDRES. PAGS. 1013 y SIGTS.

## CAPITULO SEIS

### EL PROCEDIMIENTO ECONOMICO COACTIVO:

#### NOCIONES GENERALES:

##### 1.- ORIGEN Y EVOLUCIÓN HISTORICA:

En tiempos de la Colonia el sistema utilizado para la exacción de los impuestos fué la prisión corporal.

Después de la independencia se continuó con dicha práctica, por medio del Decreto del 5 de julio de 1,832, ya que el gobierno Federal dispone que los jueces usaran contra los deudores de la Hacienda Pública, el medio coactivo de la prisión.

En cuanto a la forma de ejecutar las sentencias condenatorias en los juicios de cuentas, el Decreto del 27 de febrero de 1,837 organizó la administración de la Hacienda Federal, estableciéndose en el inciso 5o. del Artículo 37 que era obligación de la Contaduría Mayor, hacer ejecutar las sentencias de cuentas.

Por Decreto de gobierno de fecha 17 de abril de 1,837, se facultó al Juzgado de hacienda Pública, que conocía de las causas criminales por delitos contra el Fisco, para que también lo hiciera en primera instancia en las causas civiles pendientes que hubieran pasado del período de prueba, en las que estuviere interesado el Gobierno. El 31 de agosto de 1,861 en auto acordado por la Corte de Justicia, se establece que la jurisdicción coactiva competía solamente a los funcionarios de la Hacienda a quienes la ley se las había concedido y se declaraba que era privativa e inhibitoria de la ordinaria.

Más tarde el 17 de junio de 1,881 se promulgó el Decreto Gubernativo No. 236 conteniendo el Código Fiscal de la República de Guatemala, en esta ley se establecía el procedimiento de apremio para ciertas obligaciones a favor de la hacienda pública, de conformidad con lo que establecía el Código de Procedimientos Civiles vigente en aquella época.

Entre los apremios en contra del obligado estaba el de prisión. Los órganos que ejercían la jurisdicción económico coactiva eran: a) Los Directores generales de Cuentas, b) Rentas, Correos, Telégrafos, y de la Casa de la Moneda, c) El Tesorero Nacional, f) Los visitadores Generales g) Los Receptores y Recaudadores de Rentas, h) El Director General de Bienes Desamortizados.

Luego en el Decreto Legislativo No. 251 se atribuyó esta

jurisdicción a la Dirección General de Cuentas para el Departamento de Guatemala y a los Jefes Políticos en los demás departamentos.

El 20 de septiembre de 1,928 se emitió el Decreto Gubernativo No. 978 que contenía el reglamento de la Dirección General de Cuentas y del Tribunal de Cuentas. Este ya normaba en forma pormenorizada el procedimiento Económico Coactivo, siempre dentro de la modalidad de ser un trámite puramente administrativo. Con anterioridad en el año de 1,921 se había concedido cierta autonomía al Tribunal de Cuentas en el Decreto Legislativo 1,127 pero seguía siendo un órgano de la administración con funciones fiscalizadoras a la vez que jurisdiccionales. Se cobraba en forma compulsiva los adeudos a la Hacienda Pública con base en un expediente instruido por el Director de Cuentas o por la Secretaría de Hacienda en el Departamento de Guatemala y en los demás por los Administradores de Rentas. El procedimiento tenía similitudes con el Ejecutivo Común, se practicaba embargo, avalúo de los bienes y remate. Este debía ser aprobado por la Secretaria de Hacienda para otorgar la escritura traslativa de dominio.

La Constitución de 1,945 convirtió en un sólo órgano al Tribunal y a la Contraloría de Cuentas, por medio de su Ley Orgánica Decreto 515 del Congreso. Se reglamentó el procedimiento Económico Coactivo, nombrándose como juez de primera instancia, un contralor a quien se le delegaban estas funciones jurisdiccionales, lo que equivalía a seguir encomendando a los órganos administrativos la función decisoria de carácter judicial. El contralor juez de lo Económico Coactivo tenía funciones no sólo de ejecución, sino también cognoscitivas como era la instrucción de un expediente previo para formar el título ejecutivo. Este expediente lo podía iniciar de oficio o a solicitud del Ministerio de Hacienda, del Ministerio Público, de los Administradores de Rentas Departamentales o de los gobernadores; debía promoverse únicamente cuando se tratara de establecer la existencia de un derecho fiscal y el adeudo fuese líquido y exigible. Para iniciar el procedimiento era indispensable la existencia de un título ejecutivo, los cuales estaban enumerados por la ley.

Se trató de crear un sistema de tribunales administrativos de cuentas, al ejercerse la jurisdicción coactiva por parte del órgano responsable, actuaba con bastante independencia de la administración activa, había un procedimiento especial que establecía excepciones dilatorias y perentorias, se podían interponer recursos administrativos como el jerárquico de queja ante los organismos administrativos superiores, quienes podían enmendar las resoluciones de sus inferiores.

La Constitución de 1,956 instituyó al Tribunal de Cuentas de jurisdicción privativa para la aplicación de la Justicia de Cuentas, desvinculándolo de la administración y reconociéndole independencia del organismo judicial. Dichos preceptos fueron desarrollados en la ley orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas Decreto 1,126 del Congreso, la cual establece un

procedimiento de naturaleza judicial para los litigios entre la Administración y los particulares con motivo de los adeudos por condena en juicio de cuentas, multas y obligaciones tributarias. Las Constituciones de 1,965 y 1,985 respectivamente, se limitaron a señalar en idéntica forma, que el recurso de casación es inadmisibles en los procedimientos económicos coactivos.

**EL 2 DE OCTUBRE DE 1,991 ENTRA EN VIGENCIA EN GUATEMALA, EL PRIMER CODIGO TRIBUTARIO,** contenido en el **DECRETO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA;** y en el capítulo IV del Título V se regula el procedimiento **ECONOMICO COACTIVO**, delimitando su campo de acción, al cobro ejecutivo de las deudas que los particulares tengan al Estado por concepto de tributos.

## **2.- CONCEPTO:**

El procedimiento Económico Coactivo es un procedimiento de verdadera importancia dentro del Derecho Procesal, en virtud de contener el trámite judicial nuevo y especial, que lógicamente repercute en beneficios para las personas o entes que en él intervienen, ya que delimita su campo de aplicación en materia tributaria. Tiene su fundamento legal en la Constitución Política en el Artículo 220 en el cual señala que en el procedimiento Económico Coactivo es inadmisibles el Recurso de Casación.

El Código Tributario en su Artículo 171 lo conceptualiza de la siguiente manera: **"EL PROCEDIMIENTO ECONOMICO COACTIVO ES UN MEDIO POR EL CUAL SE COBRAN EN FORMA EJECUTIVA LOS ADEUDOS TRIBUTARIOS"**.

Por medio del procedimiento en mención, la Administración Tributaria procede en contra de los contribuyentes deudores, pero exclusivamente en materia tributaria, porque cuando los sujetos pasivos de los impuestos, arbitrios y contribuciones, se rehusan sin causa legal al cumplimiento de su obligación de pago, obviamente produce el incumplimiento de esa obligación, y una de las primeras consecuencias es la reacción del Derecho contra ella, para que forzosamente realice la prestación a que está obligado. Es entonces cuando el Estado o ente acreedor, inicia un juicio de carácter ejecutivo a fin de obtener estos ingresos, ya no en forma voluntaria, sino por intermedio de una decisión judicial.

**EL PROCEDIMIENTO ECONOMICO COACTIVO ES "LA EJECUCIÓN PROMOVIDA POR LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA EN BASE A UN TITULO CON FUERZA EJECUTIVA, EN LA CUAL RECLAMA ANTE UN ORGANO JURISDICCIONAL COMPETENTE, EL PAGO DE UN ADEUDO TRIBUTARIO POR PARTE DEL CONTRIBUYENTE O RESPONSABLE"**.

Así, dicho procedimiento tiene como objeto el cobro del adeudo tributario, luego de que previamente la administración tributaria a determinado la deuda líquida y exigible; ejercitándose posteriormente un derecho reconocido, con el propósito de que el deudor moroso cumpla. Para tal efecto,

el autor CARLOS GARCIA OVIEDO EXPONE: "La acción recaudadora comprende dós períodos: el voluntario y el Ejecutivo. En el primero la realización de los créditos se efectúa sin medida alguna coactiva, dentro de los plazos reglamentarios. En el segundo, que se inicia con la correspondiente diligencia de apremio, el cobro se obtiene coactivamente, llegándose en su caso al embargo y adjudicación de bienes del deudor". (1)

### 3.- NATURALEZA JURIDICA:

En todo procedimiento de esta naturaleza, es parte el Estado o un ente público. Se discute si es un trámite administrativo o judicial. Así pues, el encargado de tramitarlo corresponde al órgano jurisdiccional que el Estado ha destinado para el efecto, el cual está asignado a un Juez que ejerce jurisdicción y competencia, se desprende pues, su naturaleza como un acto eminentemente procesal.

En base a los dós procedimientos existentes en Guatemala como lo son: los de conocimiento y los de ejecución, se puede decir que el Económico Coactivo es un proceso de ejecución especial, el que se basa en un título que apareja ejecución y persigue el cumplimiento de una obligación a favor del Estado o sus instituciones descentralizadas o autónomas.

### 4.- CARACTERISTICAS:

Nuestro Código Tributario en el segundo párrafo del Artículo 171 establece las características de dicho procedimiento, señalando entre ellas: la brevedad, oficiosidad y especialidad.

#### 4.1.- BREVEDAD:

Se relaciona con el concepto ECONOMICO, que es uno de los elementos que conforman el nombre con el cual se titula el procedimiento objeto de estudio. Es breve y rápido, su período de prueba es corto, tiene limitados los recursos, incluso el de Casación que por mandato constitucional es inadmisibile. Siendo esta características una de las más importantes.

Pero esto queda en teoría nada más, debido a que el trámite puede convertirse engoroso, debido a que la misma ley, permite aplicar supletoriamente el Código Procesal Civil y Mercantil, en todo lo que no esté previsto y que no contrarie sus disposiciones.

#### 4.2.- OFICIOSIDAD:

Esta característica se refiere al impulso procesal de oficio o judicial, lo cual quiere decir que una vez iniciado el procedimiento el juez debe tramitar su marcha sin necesidad de que las partes se lo pidan, siendo por consiguiente el titular del tribunal, el responsable de su celeridad hasta el fenecimiento.

COUTURE (2) denomina IMPULSO PROCESAL: "Al fenómeno <sup>de</sup> el cual se asegura la continuidad de los actos procesales su dirección hacia el fallo definitivo. El principio de impulso procesal consiste pues, en asegurar la continuidad del proceso"

Este principio prevalece en dicho procedimiento, pero el Código Tributario no especifica concretamente en qué consiste, por lo que necesariamente es menester recurrir al Artículo 64 del Código Procesal Civil y Mercantil para aplicarlo supletoriamente. Dicha norma expresa: "Los plazos y los términos señalados en este código a las partes para realizar los actos procesales, son perentorios é improrrogables salvo disposición legal en contrario, vencido el plazo o el término procesal se dictará la resolución que corresponde al estado del juicio, sin necesidad de gestión alguna".

Con lo anterior, se resume que aunque el juez deba actuar de oficio, no exime a las partes a cumplir con sus obligaciones dentro del proceso, porque la iniciativa está en manos de los litigantes.

#### 4.3.- ESPECIALIDAD:

Se refiere a la particularidad y singularidad de un procedimiento judicial nuevo en una ley que entró en vigencia el 2 de octubre de mil novecientos noventa y uno.

Este procedimiento ya se encontraba regulado en el Decreto 1,126 Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas, cuyo objeto era la ejecución de las sentencias condenatorias en Juicio de Cuentas y el cobro ejecutivo de las multas, cuotas y las deudas de carácter tributario. Pero en el Código Tributario vigente, se crea el Procedimiento Económico Coactivo específicamente para el cobro ejecutivo de los adeudos tributarios.

El actual Código Tributario, no derogó el Decreto 1,126, sino por el contrario, el económico coactivo inmerso en ese decreto sigue vigente para la ejecución de sentencias condenatorias en juicio de cuentas y para el cobro ejecutivo de las multas, tasas y cuotas patronales del IGSS, excluyendo las deudas tributarias.

#### 5.- JURISDICCION:

De conformidad con la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 203 tercer y cuarto párrafo se establece: "La función jurisdiccional se ejerce con exclusividad, por la Corte Suprema de Justicia y por los demás tribunales que la ley establezca. Ninguna otra autoridad podrá intervenir en la administración de justicia"

(1) GARCIA OVIEDO, CARLOS. "DERECHO ADMINISTRATIVO" TOMO IV PAGINA 404.

(2) COUTURE, EDUARDO. "FUNDAMENTOS DEL DERECHO PROCESAL CIVIL" PAGINA 132.-

La jurisdicción es potestad exclusiva del Estado a través de los órganos jurisdiccionales que la ley ha destinado para ello. En otras palabras, sólo los tribunales competentes pueden en Guatemala administrar justicia.

#### **6.- COMPETENCIA:**

Al no regular en ningún artículo del capitulado que se refiere al procedimiento Económico-Coactivo, qué juez es competente para conocer de los casos planteados en primera instancia, indiscutible es que el legislador incurrió en una laguna legal de carácter técnico. Ante tal situación, difícil es aportar una solución inmediata al problema, pero se tratará en lo posible dar una breve explicación al respecto.

Con base en el Artículo 185 del Código Tributario, que permite aplicar supletoriamente otra ley, se presenta el Artículo 58 de la Ley del Organismo Judicial que indica: "La Jurisdicción es única. Para su ejercicio se distribuye en los siguientes órganos:..... g) Juzgados de Primera Instancia..." pero obviamente no se soluciona el problema debido a la división por razón de la materia. Para el efecto se establece el Decreto 1,126 del Congreso de la República que contiene la Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas, aplicando los artículos, 45, 48 y 52, los cuales disponen que los órganos jurisdiccionales competentes para conocer de los juicios en materia económica coactiva son: Los juzgados de lo Económico Coactivo que conocen en primera instancia en el departamento de Guatemala, y los jueces de Primera Instancia del orden común en otros departamentos.

#### **7.- PROCEDENCIA DE LA EJECUCION ECONOMICO COACTIVA:**

Tanto en la doctrina como en la legislación Guatemalteca, a través del artículo 172 del Código Tributario, que la procedencia de la ejecución económica coactiva es solamente en virtud de un Título Ejecutivo sobre deudas tributarias firmes, líquidas y exigibles.

El Estado puede iniciar demanda coactiva, por el incumplimiento de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo de la misma. A contrario sensu, si la deuda que una persona individual o jurídica le tenga al Estado o sus instituciones es de otra naturaleza, o bien proviene de cualquier tipo de negociación de Derecho Privado, no es procedente esta clase de trámite judicial, en virtud de que el artículo 172 del Código Tributario es tajante al disponer cuales son las obligaciones que se pueden hacer efectivas en esta vía, limitando la competencia por razón de la materia.

#### **8.- TITULO EJECUTIVO:**

En el proceso de cognición basta la pretensión para que éste opere, en cambio en el proceso de ejecución es necesario la existencia del derecho constituido para adecuar la pretensión conforme al título correspondiente. Tal documento ha de estar previsto de certeza y hacer plena prueba para que tenga lugar

la ejecución forzada.

MANUEL OSORIO, se refiere al Título Ejecutivo Así: "Es el documento que por sí solo basta para obtener en el juicio correspondiente la ejecución de una obligación. En términos forenses se les denomina títulos que traen aparejada ejecución" (3).

**OBLIGACION FIRME**, es aquella que no se encuentra pendiente de ningún tipo de recurso, ni administrativo ni judicial, esto quiere decir que cuando el contribuyente o responsable al ser debidamente notificado de la resolución que determina la obligación de pagar determinado tributo, puede asumir una de las siguientes actitudes:

A) Cancelar el monto total del tributo en el plazo correspondiente.

B) No impugna la resolución dentro del plazo que la ley le concede, pero tampoco hace efectivo el pago de la prestación en la fecha estipulada.

C) Impugna la resolución a través de los recursos administrativos. Si la resolución sigue siendo desfavorable al recurrente, puede acudir al Contencioso Administrativo según Artículo 164 del Código Tributario.

#### **8.1.- DOCUMENTOS QUE EN EL PROCEDIMIENTO ECONOMICO COACTIVO CONSTITUYEN TITULO EJECUTIVO:**

Al tenor del Artículo 172 segundo párrafo del Código Tributario, constituyen Título Ejecutivo suficiente para demandar en la vía económico coactiva, los siguientes documentos:

1.- Certificación o copia legalizada administrativa del fallo o de la resolución que determine el tributo, intereses, multas y adeudos de carácter tributario.

2.- Contrato o convenio en que conste la obligación tributaria que debe cobrarse.

3.- Certificación del reconocimiento de la obligación tributaria hecha por el contribuyente o responsable, ante autoridad o funcionario competente.

4.- Toda clase de documentos referentes a deudas tributarias que por disposiciones legales tengan fuerza ejecutiva.

#### **8.2.- REQUISITOS DEL TITULO EJECUTIVO ADMINISTRATIVO:**

Quando la Administración Tributaria esté preparando una demanda para ser presentada ante un Tribunal Económico Coactivo, los Abogados y Asesores jurídicos encargados de conformar el expediente, deben ser muy cautelosos en el cumplimiento de todos los requisitos que la ley ordena satisfacer; en caso contrario

el juez al momento de calificar la demanda y el título en que se funda, debe desestimar la pretensión por el incumplimiento de requisitos formales en el documento que servirá de base para la ejecución.

Es el Artículo 173 del Código Tributario el que en forma clara y amplia señala cada uno de los requisitos formales que todo título ejecutivo emanado de la Administración Tributaria debe contener. La norma jurídica dice así: "Requisitos del Título Ejecutivo Administrativo. Para que los documentos administrativos constituyan título ejecutivo de cobranza, deberán reunir los siguientes requisitos:

- 1.- Lugar y fecha de la emisión.
- 2.- Nombres y apellidos completos del obligado, razón social y denominación del deudor tributario y su número de identificación tributaria.
- 3.- Importe del crédito líquido, exigible y de plazo vencido.
- 4.- Domicilio Fiscal.
- 5.- Indicación del concepto del crédito con especificación en su caso, el tributo, intereses, recargos, o multas y del ejercicio de imposición a que corresponde.
- 6.- Nombres, apellidos y firma del funcionario que emitió el documento y la indicación del cargo que ejerce aún cuando sea emitido en la forma que establece el artículo 125 de este código.
- 7.- Sello de la oficina administrativa.

En base a estos incisos, se establece que son sencillos y comprensibles, sin formalidades, ya que es un procedimiento que necesita de celeridad. Para mejor comprensión de un Título Ejecutivo, en los anexos de este trabajo, se adjunta un ejemplo del mismo.

## 9.- QUIENES INTERVIENEN EN EL PROCEDIMIENTO ECONOMICO COACTIVO:

### 9.1.- LAS PARTES:

(4) El concepto de parte y su determinación es importante, por los efectos que produce su actividad, y porque solamente en razón de tal calidad se permiten ciertas diligencias. A las partes compete interponer los oportunos recursos, absolver posiciones, reconocer documentos, etc. En el proceso intervienen otras personas ajenas a la calidad de partes como el juez que está por encima de ellas, los expertos, testigos, abogados.

(3) OSORIO, MANUEL. "DICCIONARIO DE CIENCIAS JURIDICAS POLITICAS Y SOCIALES" PAGINA 750

(4) AGUIRRE GODOY, MARIO. "DERECHO PROCESAL CIVIL" TOMO I PAG. 367.-

NAJERA FARFAN, dice: "El sujeto oficial del proceso es el Juez. Los sujetos no oficiales del proceso son las partes. En un proceso pueden intervenir otras personas, pero quienes realmente tienen la calidad de sujetos procesales, son el Juez y las partes, porque son los únicos entre quienes se desenvuelve el derecho en litigio. El Juez lo conoce, decide y ejecuta. Las partes pretenden, la afirman o la niegan y se someten a la decisión del Juez (5).

De estas nociones primarias, se deduce que para la existencia de un proceso, es indispensable el concurso de dos personas frente al Juez, la que reclama un derecho y aquella contra quien se reclama. La que reclama lo hace por medio de una demanda y por eso se llama demandante. Contra quien se reclama soporta la demanda, por eso se le llama demandado. Demandante y demandado reciben el nombre común de partes.

### 9.1.1.- ¿QUIEN ES LA PARTE ACTORA?

En todo procedimiento económico coactivo, uno de los aspectos dignos de tomar en cuenta, es lo relativo al ente encargado de iniciar la acción ejecutiva ante los Tribunales competentes, para pretender recuperar los adeudos que por concepto de tributos le tienen los contribuyentes al Estado, y que no obstante haberse vencido el plazo estipulado en la ley o de haber fenecido el procedimiento administrativo de determinación del tributo, éste no cancela el adeudo, ya sea intencionalmente o porque no cuente con los medios económicos suficientes para hacerlo.

La parte actora es, el sujeto activo de la obligación tributaria, es decir el Estado en función del IUS IMPERIUM como ente soberano, que estando investido de la potestad tributaria, tiene la atribución para crear los tributos y exigir el cumplimiento de esa prestación en los conceptos fijados por la ley impositiva correspondiente y esta facultad es irrenunciable.

Ha quedado expuesto, que el sujeto demandante en todo procedimiento económico coactivo, lo será el sujeto activo de la relación jurídico tributaria, por ello es indispensable recurrir al fundamento legal, y para el efecto analizar brevemente el siguiente artículo del Código Tributario.

### ARTICULO 17: "EL SUJETO ACTIVO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA ES EL ESTADO O EL ENTE PUBLICO ACREEDOR DEL TRIBUTO"

A criterio de muchos autores, el único sujeto activo es el Estado y que las entidades descentralizadas o autónomas que perciben tributos, tienen el carácter de beneficiarios únicamente. Sin embargo en Guatemala a raíz de haber entrado en vigencia el decreto 6-91 del Congreso de la República, se le otorga calidad de sujeto activo de la obligación tributaria al Estado o al ente público acreedor del tributo.

En Guatemala, por ejemplo, existen organismos autónomos que prestan servicios públicos, explotan bienes o recursos del Estado, a los cuales se les autoriza para que puedan cobrar y administrar tributos dentro de los límites que establece la ley, verbigracia, el Instituto Nacional de Transformación Agraria (INTA), quien es el sujeto activo en el impuesto sobre tierras ociosas; el Instituto Guatemalteco de Turismo (INGUAT), quien es el sujeto activo en el cobro del impuesto de turismo, las **Municipalidades** del país, quienes son los sujetos activos de los arbitrios, contribuciones especiales y por mejoras.

En cuanto a operaciones aduaneras, se hace necesario la existencia de un Código Tributario Aduanero, en virtud de que en este campo se requiere la aplicación de reglas técnicas y normas jurídicas muy especiales. En la actualidad para las relaciones jurídico tributarias en materia aduanera, se debe aplicar el Código Aduanero Vigente, cuya naturaleza jurídica es predominantemente administrativa y sancionadora. Es por ello que el Código Tributario con muy buen criterio, establece que sus normas se aplicarán en forma supletoria a las relaciones jurídicas aduaneras.

#### 9.1.2.- ¿QUIEN ES LA PARTE DEMANDADA?

Es toda persona individual o jurídica, que según la ley resulte obligada al cumplimiento de la obligación tributaria, con el carácter de contribuyente o responsable, será el sujeto pasivo y por ende deudor para con el Estado o ente público.

En ese orden de ideas es indiscutible que el llamado a responder en una demanda económico coactiva, debe ser aquella persona que ha incumplido la obligación tributaria.

El Código Tributario establece dos tipos de sujeto pasivo de la obligación tributaria: Contribuyente y responsable.

Así el Código Tributario en su artículo 18, da un concepto del mismo y dice: "Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o responsable".

### 10.- INTERVENCION DE TERCEROS:

#### 10.1.- TERCERO:

Es la persona que no interviene jurídicamente en el acontecimiento de un acto, sea que dicho acto le afecte o no legalmente. Así también, tercero es aquel que no sólo no participa, sino que además no está representado en el acto y por tal particularidad, dicho acto no le puede favorecer ni perjudicar.

EDUARDO PALLARES, entiende por TERCERO: " A la persona que no interviene en un acto jurídico y que por permanecer extraño a él, no puede ser favorecido ni perjudicado legalmente por el acto. Tal sucede en los contratos en los que rige la regla, que sólo obligan y otorgan derechos a favor de las partes contratantes."(6)

A estricto sensu, tercero es la persona a quien la ley considera como tal, el cual está facultado para ejercer un derecho de acción en el proceso, pero que no es ni actor ni demandado, no obstante interviene en el mismo en protección de sus derechos, que en alguna forma están siendo perjudicados en virtud de su falta de intervención en el juicio.

#### 10.1.1. TERCERIA:

ESTRICHE, citado por CABANELLAS dice: "Tercería es la oposición hecha por un tercero que se presenta en un juicio establado por dós o más litigantes, ya sea coadyubando al derecho de alguno de ellos, ya deduciendo el suyo propio, con exclusión de otros" CARAVANTES, por su parte expresa: "Por tercería se entiende la acción o pretención que opone una persona en un juicio entablado por dós o más litigantes, diferentes de las pretensiones de éstos" (7)

#### 10.1.2.- CLASIFICACION DOCTRINARIA DE LAS TERCERIAS:

La clasificación que más se adecúa al ordenamiento procesal guatemalteco, es la que indica que en caso el tercero comparezca por su propia y espontánea iniciativa, es llamada **TERCERIA VOLUNTARIA**. Pero cuando el tercero comparece como consecuencia de la petición de alguna de las partes en el proceso, se llama **TERCERIA NECESARIA O PROVOCADA**, y aún más si la intervención fuere por mandato del Juez, será **TERCERIA FORZOSA O COACTIVA**.

##### A) TERCERIA COADYUBANTE:

A esta forma de intervenir en el proceso, la doctrina le otorga las denominaciones de : adhesiva, accesoria, y coadyubante.

En esta clase de **TERCERIA VOLUNTARIA**, su característica fundamental es que el tercero no ejercita una nueva acción en el juicio principal, ya que únicamente se adhiere a la acción ya iniciada o a la excepción o defensa que el demandado hizo valer en el juicio. Para ser admitida su intervención, se requiere que tenga un interés cierto y determinado en el asunto a cuya sustanciación contribuye.

##### B) TERCERIAS EXCLUYENTES:

---

(6) PALLARES, EDUARDO. "DERECHO PROCESAL CIVIL" PAGINA 592  
 (7) CABANELLAS, GUILLERMO. "DICCIONARIO ENCICLOPEDICO DE DERECHO USUAL" 14 EDICION HEDITORIAL HELIASTA BUENOS AIRES ARG.

excluyentes de dominio que no se haya otorgado la escritura traslativa de dominio. Y para las preferentes de pago, que no se haya hecho efectivo el pago al ejecutante. Otro requisito indispensable, es el de acompañar el Título con el que justifique el derecho que pretende hacer valer el tercero opositor.

El EFECTO de una TERCERIA ECLUYENTE DE DOMINIO ES: La suspensión del procedimiento económico coactivo hasta que se decida la tercería, no pudiéndose ordenar mientras tanto, el remate de los bienes embargados.

#### 10.1.5.- TRAMITE Y RESOLUCION DE LAS TERCERIAS:

Las tercerías se tramitan como "INCIDENTE" ante el mismo Juez que conoce el juicio. Artículo 179 Código Tributario.

Para este aspecto hay que recurrir supletoriamente a la Ley del Organismo Judicial decreto 2-89 la cual regula el trámite de los incidentes en el Título IV, Capítulo III, Artículos 138, 139, y 140.-

**Artículo 138:** "Trámite. Promovido el incidente se dará audiencia a los otros interesados, si los hubiere, por el plazo común de DOS DIAS.

**Artículo 139:** "Prueba. Si el incidente se refiere a cuestiones de hecho y fuere necesaria la apertura a prueba, las partes deben ofrecer las pruebas, individualizándolas al promover el incidente o al evacuar la audiencia. En tal caso, se abrirá a prueba el incidente por el plazo de DIEZ DIAS."

**Artículo 140:** "Resolución: El Juez resolverá el incidente sin más trámite, dentro de TRES DIAS de transcurrido el plazo de la audiencia y si se hubiere abierto a prueba, la resolución se dictará dentro de igual plazo después de concluido el de prueba. La resolución será apelable únicamente en los casos en los que las leyes especiales que regulen la materia no excluyan este recurso. En ningún caso procede el recurso de apelación cuando el incidente sea resuelto por un tribunal colegiado. El plazo para resolver el recurso cuando proceda su interposición es de TRES DIAS".

El efecto del auto que resuelve favorablemente una tercería excluyente de dominio es : La exclusión de los bienes sobre los que recayó el embargo. Y en cuanto al auto que resuelve con lugar una tercería preferente de pago, es declarar que el tercero es preferente de pago, debiendo el Juez graduar a cuánto asciende la cantidad a entregar al tercero y el excedente debe adjudicársele al ejecutante.

### 11.- FASES DEL PROCEDIMIENTO ECONOMICO COACTIVO:

#### 11.1.- LA DEMANDA:

En materia económico coactiva, la demanda constituye el

excluyentes de dominio que no se haya otorgado la escritura traslativa de dominio. Y para las preferentes de pago, que no se haya hecho efectivo el pago al ejecutante. Otro requisito indispensable, es el de acompañar el Título con el que justifique el derecho que pretende hacer valer el tercero opositor.

El EFECTO de una TERCERIA ECLUYENTE DE DOMINIO ES: La suspensión del procedimiento económico coactivo hasta que se decida la tercería, no pudiéndose ordenar mientras tanto, el remate de los bienes embargados.

#### 10.1.5.- TRAMITE Y RESOLUCION DE LAS TERCERIAS:

Las tercerías se tramitan como "INCIDENTE" ante el mismo Juez que conoce el juicio. Artículo 179 Código Tributario.

Para este aspecto hay que recurrir supletoriamente a la Ley del Organismo Judicial decreto 2-89 la cual regula el trámite de los incidentes en el Título IV, Capítulo III, Artículos 138, 139, y 140.-

**Artículo 138:** "Trámite. Promovido el incidente se dará audiencia a los otros interesados, si los hubiere, por el plazo común de DOS DIAS.

**Artículo 139:** "Prueba. Si el incidente se refiere a cuestiones de hecho y fuere necesaria la apertura a prueba, las partes deben ofrecer las pruebas, individualizándolas al promover el incidente o al evacuar la audiencia. En tal caso, se abrirá a prueba el incidente por el plazo de DIEZ DIAS."

**Artículo 140:** "Resolución: El Juez resolverá el incidente sin más trámite, dentro de TRES DIAS de transcurrido el plazo de la audiencia y si se hubiere abierto a prueba, la resolución se dictará dentro de igual plazo después de concluido el de prueba. La resolución será apelable únicamente en los casos en los que las leyes especiales que regulen la materia no excluyan este recurso. En ningún caso procede el recurso de apelación cuando el incidente sea resuelto por un tribunal colegiado. El plazo para resolver el recurso cuando proceda su interposición es de TRES DIAS".

El efecto del auto que resuelve favorablemente una tercería excluyente de dominio es : La exclusión de los bienes sobre los que recayó el embargo. Y en cuanto al auto que resuelve con lugar una tercería preferente de pago, es declarar que el tercero es preferente de pago, debiendo el Juez graduar a cuánto asciende la cantidad a entregar al tercero y el excedente debe adjudicársele al ejecutante.

### 11.- FASES DEL PROCEDIMIENTO ECONOMICO COACTIVO:

#### 11.1.- LA DEMANDA:

En materia económico coactiva, la demanda constituye el

inicio de la pretensión procesal ejercitada por el actor y aunque existen en la doctrina múltiples como variadas definiciones, la que más se adapta es la de HUGO ALSINA, QUIEN LA DEFINE COMO: "El acto procesal por el cual el actor ejercita una acción solicitando del tribunal la protección, la declaración o la constitución de una situación jurídica".

### 11.2.- REQUISITOS FORMALES:

La ley específica de la materia no establece ningún tipo de exigencias formales para el planteamiento de una demanda en esta vía, pero no obstante esa situación, se deben cumplir los requisitos que toda demanda debe contener, de conformidad con los artículos 61 y 106 del Código Procesal Civil y Mercantil, aplicados supletoriamente de acuerdo al artículo 185 del Código Tributario.

#### REQUISITOS DE UNA DEMANDA ECONOMICO COACTIVA:

- 1.- Designación del Juez o tribunal a quien se dirija.
- 2.- Nombres y apellidos completos del solicitante o de la persona que lo represente, su edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio, domicilio e indicación del lugar para recibir notificaciones.
- 3.- Relación de los hechos a que se refiere la petición.
- 4.- Fundamento de derecho en que se apoya la solicitud, citando las leyes respectivas.
- 5.- Nombres, apellidos y residencia de las personas de quienes se reclama un derecho; si se ignorare la residencia, se hará constar.
- 6.- La petición en términos precisos.
- 7.- Firmas del solicitante y del abogado colegiado que lo patrocina, así como el sello de éste.

#### 12.- RESOLUCION DE TRAMITE, MANDAMIENTO DE EJECUCIÓN, REQUERIMIENTO DE PAGO, EMBARGO Y OTRAS MEDIDAS PRECAUTORIAS:

El primer y segundo párrafo del artículo 174 del Código Tributario preceptúa literalmente:

"Iniciación del procedimiento y audiencia. Promovido el juicio ejecutivo, el Juez calificará el título en que se funde y si lo considerare suficiente y la cantidad que se reclama fuere líquida y exigible, despachará el mandamiento de ejecución y ordenará el requerimiento de pago al obligado y el embargo de bienes en su caso.

En la misma resolución dará audiencia al ejecutado por el plazo de CINCO (5) DIAS HABILES, para que se oponga o haga valer sus excepciones..."

**12.1.- RESOLUCION DE TRAMITE:**

El Juez califica la demanda, y si el Título en que se funda, es pretensión suficiente. Además de oficio debe establecer si tiene competencia por razón de la materia o territorio para conocer del asunto, bajo pena de nulidad de lo actuado y responsabilidad personal.

Ya calificada la demanda y el título en que se funda, corresponde al Titular del Tribunal decretar el trámite de la misma, debiendo cumplir con los Artículos 141, 142, y 143 de la Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 del Congreso de la República. En esta primera resolución se hace prevención al ejecutado, se ordena se despache mandamiento de ejecución y el requerimiento de pago, se decretan medidas cautelares, se concede audiencia al demandado por CINCO DIAS y el reconocimiento de la personería a quien comparece representando al actor, que en estos casos siempre será el Estado o un ente público.

**12.2.- MANDAMIENTO DE EJECUCION:**

Es el nombramiento de Ministro Ejecutor que hace el Juez a un notificador o al Secretario del Tribunal, e incluso puede nombrarse a un Notario, si así lo pide el ejecutante, con base al Artículo 298 del Código Procesal Civil y Mercantil. Su objeto es que se lleve a cabo la diligencia de notificación, requerimiento de pago y trabar embargo en su caso.

Luego de despachado el mandamiento de ejecución, el Ministro Ejecutor se hace presente en el lugar señalado por el actor y procede a notificar al demandado la primera resolución dictada por el Juez, en la cual se dá trámite en la vía económico coactivo a la demanda Planteada. Acto seguido el Ministro ejecutor le requerirá de pago al deudor lo que hará costar por razón puesta a continuación del mandamiento de ejecución. Si en el acto de requerimiento éste no hace efectiva la cantidad reclamada y costas judiciales, se procederá a trabar embargo sobre bienes suficientes del demandado, que a criterio del Ministro Ejecutor alcancen a cubrir el pago adeudado y costas causadas. Alternativamente puede ocurrir que el deudor no fuere habido en la dirección señalada, o no se supiere su paradero. En el primer caso se hará el requerimiento y embargo por cédula, aplicándose las normas relativas a notificaciones. En el segundo caso, se hará el requerimiento y embargo por el Diario Oficial y surtirá sus efectos desde el día siguiente al de la publicación, debiéndose observar lo dispuesto en el Código Civil respecto a los ausentes. Ambas situaciones están reguladas en el artículo 299 del Código Procesal Civil y Mercantil.

**12.3.- OTRAS MEDIDAS PRECAUTORIAS:**

En el Título V, Capítulo III, Artículo 170 del Código Tributario, se encuentra regulado lo correspondiente a medidas de garantía y precautorias. La citada norma prescribe: "PROCEDENCIA. La Administración Tributaria, podrá solicitar

las medidas de garantía o precautorias que establece la ley, cuando exista riesgo para la percepción de tributos, intereses, recargos, y multas, excepto el arraigo personal. La existencia del riesgo deberá ser fundamentada por la Administración Tributaria. Todas las medidas precautorias contenidas en el Código Procesal Civil y Mercantil, a excepción del Arraigo Personal y las medidas de seguridad de personas, pueden aplicarse al procedimiento económico coactivo.

#### 12.4.- TASACION DE BIENES EMBARGADOS:

Esta diligencia es el avalúo que el experto nombrado por el Juez, hace de los bienes embargados, a fin de que con su informe se tenga la base legal para el remate de los mismos en caso de falta de pago por parte del deudor.

La ley no indica el momento procesal en que esta diligencia debe practicarse, sin embargo existe consenso en el sentido de que ésta debe realizarse antes de dictarse la sentencia definitiva, con el propósito de que si los bienes no cubren el monto total de lo reclamado, pueda efectuarse la ampliación del embargo correspondiente.

#### 12.5.- ACTITUDES DEL DEMANDADO:

El Código Tributario en el Artículo 174, segundo párrafo, determina que en la misma resolución en la cual se dá trámite a la demanda, se corra audiencia al demandado por el plazo de CINCO DIAS (5) HABILES después del emplazamiento; pudiendo asumir diversas actitudes que se estudian a continuación:

##### A) PAGO DEL ADEUDO RECLAMADO:

En el momento del requerimiento de pago al deudor, éste puede desatenderlo, entonces se procede a trabar embargo en bienes suficientes.

A contrario sensu, el deudor atiende el requerimiento y procede a cancelar la suma reclamada y las costas causadas. En este último caso se deja constancia en el expediente y se entrega al ejecutante la suma satisfecha, dándose por terminado el procedimiento. (Artículo 300 primer párrafo del Código Procesal Civil y Mercantil, aplicado supletoriamente).

##### B) CONSIGNACION CON RESERVA DE OPOSICION:

Esta situación no está prevista dentro de las instituciones que conforman el procedimiento Económico Coactivo en el Código Tributario; sin embargo, haciendo acopio de la supletoriedad de la ley que sí está permitida en todo lo no previsto y que no sea contrario a su naturaleza, es procedente aplicar el Artículo 300 segundo párrafo del Código Procesal Civil, a través del cual puede el deudor evitar o hacer levantar el embargo, consignando dentro del mismo proceso la cantidad reclamada, más un diez por ciento para liquidación de costas, reservándose el derecho de oponerse a la ejecución, sin perjuicio de que

si la cantidad consignada no fuere suficiente para cubrir la deuda principal y costas según liquidación, se practique embargo por lo que falte.

**C) INCOMPARENCIA DEL DEMANDADO:**

El Artículo 175 del Código Tributario indica:

**"INCOMPARENCIA DEL EJECUTADO:** Si el ejecutado no compareciere a deducir o interponer excepciones, el juez dictará sentencia en la que declarará, según proceda, si ha lugar o no a la ejecución y ordenará el remate de bienes o el pago, en su caso."

Según el Artículo citado, la incomparencia del ejecutado se interpreta como una aceptación del reclamo; por tal razón, una vez se haya vencido el plazo de **CINCO DIAS (5)** concedido para oponerse a la pretensión, el órgano jurisdiccional dicta la sentencia correspondiente.

En este tipo de procedimiento no se necesita el acuse de rebeldía para que el Juez pueda proferir la sentencia, en virtud de que el plazo de **CINCO DIAS** es perentorio e improrrogable. Pero debe observarse que aunque la incomparencia del demandado implica tácitamente la aceptación del reclamo; ello no obsta, a que el Juez pueda desestimar la demanda aún en esa situación, con base a los amplios poderes que tiene para calificar la validez del título ejecutivo.

**D) CONTESTACION DE LA DEMANDA:**

El Artículo 176 del Código Tributario Expresa:

**"OPOSICION DEL EJECUTADO:** Si el ejecutado se opusiere, deberá razonar su oposición y si fuere necesario, ofrecer la prueba pertinente. Sin estos requisitos, el Juez no le dará trámite a la oposición..." Así pues, se permite que el demandado conteste la demanda a través de una oposición razonada, sin que sea necesario que interponga excepciones.

**E) LAS EXCEPCIONES:**

La palabra excepción, gramaticalmente significa: "EXCLUIR O NO COMPRENDER A ALGO O A ALGUIEN".

**COUTURE DICE AL RESPECTO:** "EXCEPCION, es el poder jurídico del demandado de oponerse a la pretensión que el autor ha aducido ante los órganos de la jurisdicción". (8)

Así, la Excepción, constituye una especial forma de oposición otorgada por la ley al ejecutado para relegar la pretensión del actor, ya sea rechazando los fundamentos de éste, o incorporando en el procedimiento situaciones o hechos nuevos que el juez ha de tener en cuenta al resolver.

**13.- LAS EXCEPCIONES EN EL PROCEDIMIENTO ECONOMICO COACTIVO:**

El Código Tributario en su Artículo 176 segundo párrafo establece: "Si el demandado tuviere excepciones que interponer, deberá deducirlas todas, en el escrito de oposición".

Del Artículo anterior se desprende que el demandado puede interponer todas las excepciones sin límites, al momento de contestar la demanda.

Por otra parte el último párrafo del artículo 174 del Código Tributario dispone: "...Si se trata de ejecución de sentencia, sólo se admitirán las excepciones nacidas con posterioridad a la misma".

Esta postura del Código Tributario se explica en el sentido de que por ejemplo: cuando se pretende ejecutar una sentencia que resuelve un recurso de lo contencioso administrativo; incongruente sería que se admitieran excepciones que debieron oponerse en el transcurso del proceso referido, ya que por intermedio de la vía económica coactiva lo que se ejecuta es un derecho preestablecido.

### 13.1.- EXCEPCIONES EN CUALQUIER ESTADO DEL PROCESO:

En el Artículo 177 del Código Tributario se establece: "Se admitirán en cualquier estado del proceso, únicamente las siguientes excepciones"

- 1.- Pago.
- 2.- Transacción autorizada mediante Acuerdo Gubernativo.
- 3.- Finiquito debidamente otorgado.
- 4.- Prescripción.
- 5.- Caducidad.
- 6.- Las nacidas con posterioridad a la contestación de la demanda y que destruyan la eficacia del Título.

Estas excepciones son consideradas PRIVILEGIADAS, y se distinguen de las demás por la oportunidad procesal en que pueden hacerse valer; es decir, no precluye la facultad de oponerlas ni con relación al tiempo, ni en cuanto a las fases del proceso, mientras que con respecto a las demás, se produce el fenómeno de la preclusión una vez vencido el plazo de CINCO DIAS (5) después de emplazado el demandado. Dicho en otras palabras, las excepciones indicadas en el Artículo 177, pueden hacerse valer en cualquier estado del proceso, pero sólo cuando se funden en hechos que hayan sucedido con posterioridad al emplazamiento.

### 13.2.- TRAMITE Y RESOLUCION DE LAS EXCEPCIONES:

El trámite previsto en el código tributario para resolver las excepciones de cualquier naturaleza que se hayan propuesto, es el siguiente: "El Juez oirá por CINCO DIAS HABLES a la Administración Tributaria, y con su contestación o sin ella mandará recibir las pruebas por el plazo de DIEZ DIAS HABLES

comunes a ambas partes, si lo pidiere alguna de ellas o el Juez lo estima necesario. Transcurrido el período de prueba que no se puede prorrogar, el Juez tiene que pronunciarse sobre las excepciones interpuestas.(8)

Es necesario hacer una interpretación extensiva de la ley y en base a la lógica jurídica; se sostiene el criterio de que la forma más adecuada de aplicar la ley al respecto, es la siguiente: Al encontrarse el proceso en estado de resolver, el juzgador primeramente debe dictar un auto resolviendo las excepciones previas, apoyándose para ello en el hecho de que éstas son verdaderos presupuestos procesales que deben aclararse primero, antes de entrar al fondo de asunto. Una vez se encuentre firme el auto que resuelva las excepciones previas, y éstas son declaradas con lugar, ahí termina el proceso; pero en caso las excepciones previas hayan sido declaradas sin lugar, dentro del plazo legal se debe proceder a emitir sentencia resolviendo las excepciones perentorias.

Si entre las excepciones interpuestas se encontrare la de **INCOMPETENCIA**, debe el Juez examinarla en primer lugar y únicamente si es rechazada puede pronunciarse sobre las demás. Si en caso acogiere la excepción de incompetencia, debe abstenerse de resolver las demás, debiendo esperar que la resolución quede ejecutoriada.

### 13.3.- PERIODO PROBATORIO:

El período probatorio para el caso que haya simple oposición razonada, como para cuando se hayan hecho valer excepciones es el mismo. Dicha fase procesal se encuentra regulada en el Artículo 176 tercer y cuarto párrafos, el que reza así: "El Juez oírán por **CINCO DIAS HABILES** a la Administración Tributaria y, con su contestación o sin ella, mandará recibir las pruebas por el plazo de **DIEZ DIAS HABILES** comunes a ambas partes, si lo pidiere alguna de ellas o el Juez lo estimare necesario, en ningún caso hay plazo extraordinario de prueba.

El objeto de la prueba es la verificación de las proposiciones que los litigantes han formulado en el proceso; están sujetos a ello, los hechos que son objeto del conocimiento humano. Por lo tanto, el derecho no es objeto de prueba, en virtud del principio de que contra la observancia de la ley no se puede alegar ignorancia, desuso, costumbre o práctica en contrario.

En cuanto a la apertura a prueba **¿QUE ES LO QUE SE ABRE A PRUEBA? ¿LAS EXCEPCIONES O EL PROCESO?** La duda se resuelve en favor de abrir a prueba el proceso por el plazo de **DIEZ DIAS HABILES**, ya como se dijo anteriormente la oposición del demandado puede ser simple razonada o también interponiendo excepciones.

### 14.- LA SENTENCIA: .

El Código Tributario en su Artículo 178 determina:

"RESOLUCION. Vencido el plazo para oponerse o el de prueba en su caso, el Juez se pronunciará sobre la oposición y las excepciones deducidas.

Además, el Juez declarará si ha lugar o no, a hacer trance y remate de los bienes embargados, o pago en su caso, de la deuda tributaria y de las costas judiciales. Como puede observarse, una vez vencido el plazo para la oposición y ésta no se produce; o bien habiéndose formulado oposición y se han vencido los **DIEZ DIAS HABILES** de prueba, el Juez tiene que pronunciarse sobre el fondo de la cuestión, es decir, sobre la oposición o bien sobre las excepciones interpuestas.

El plazo para dictar sentencia es de **QUINCE DIAS (15) HABILES** después de la vista, conforme al Artículo 142 de la Ley del Organismo Judicial, pero como en este proceso no se señala día para la vista, el Juez debe resolver dentro de los **QUINCE DIAS** después de que se termine la tramitación del asunto, es decir a partir de haber finalizado el período probatorio.

#### 15.- EL REMATE:

Procede el remate de los bienes embargados, después de haberse proferido la sentencia respectiva que declare procedente la ejecución. Las etapas para efectuarlo no están contempladas en el articulado del procedimiento económico coactivo, pero al permitirse en el Artículo 185 del Código Procesal Civil, la supletoriedad, es procedente observar las reglas que rigen para estos casos en los procesos de ejecución.

Con antelación un experto valuador debe efectuar la tasación de los bienes embargados o fijar una base para el remate, posteriormente ordena la venta de los mismos en pública subasta, debiéndose anunciar tres veces por lo menos en el Diario Oficial y en otro de mayor circulación. Se debe indicar la hora, el lugar, de la diligencia la cual debe oscilar entre un plazo no menor de **QUINCE DIAS NI MAYOR DE TREINTA**, haciendo una descripción del bien.

Después de haberse practicado el remate, la parte interesada debe presentar un proyecto de liquidación de la deuda tributaria reclamada y costas judiciales causadas, cuyo trámite será por el procedimiento de los incidentes. De acuerdo al Artículo 183 del Código Tributario, el auto que apruebe la liquidación es apelable.

Al estar firme la liquidación aprobada, la parte interesada podrá solicitar al Juez del ramo, que si el embargo hubiere recaído sobre dinero en efectivo o depósitos bancarios, se proceda al pago respectivo oficiándose para el efecto a donde corresponda. Ahora bien al tratarse de embargo sobre bienes inmuebles, la petición del acreedor (Administración Tributaria) se circunscribirá a pedir que se fije al ejecutado (deudor tributario), el plazo de **TRES DIAS**, para que sea otorgada la Escritura Traslativa de Dominio, bajo apercibimiento de que en caso de rebeldía, la otorgará de oficio el Juez, nombrándose

para el efecto el Notario que el interesado designe. Luego de otorgada la Escritura relacionada, el Juez fijará al ejecutado un plazo no mayor de DIEZ DIAS para que haga la entrega del bien rematado, previa advertencia de que en caso no sea atendido el mandato, se ordenará el lanzamiento o secuestro según sea el caso, a su costa.

## 16.- COSTAS JUDICIALES:

El marco legal para el pago de costas judiciales en un Juicio Económico Coactivo se encuentra en el Código Tributario, Artículo 182 que literalmente dice así: "COSTAS. De las costas a que sea condenada la parte contra quien litigue la Administración Tributaria, por medio de mandatario debidamente constituido, se hará pago por la Administración Tributaria de los gastos incurridos y de los honorarios profesionales".

El procedimiento para la liquidación de las costas procesales en el juicio Económico Coactivo, no se encuentra previsto, por lo que nuevamente se hace necesario la aplicación supletoria de la ley.

El proyecto de liquidación lo presenta la parte que haya sido la vencedora dentro del juicio, que en la mayoría de los casos es el Estado o el ente público que corresponda. Se incluye en el mencionado proyecto, el capital reclamado y las costas procesales reembolsables que indica el Artículo 578 del Decreto Ley 107, entre ellas: los honorarios del Abogado, de los Notarios, procuradores, expertos, depositarios e interventores, las causadas por embargos, inventarios, las inscripciones en los registros. Este proyecto se presenta después de haberse practicado el remate.

El Artículo 580 del Decreto 107: "El que pida regulación de costas presentará un proyecto de liquidación ajustado al arancel. El Juez oírá en INCIDENTE a quien deba pagarlas y con su contestación o sin ella, resolverá lo procedente..."

El trámite tal y como lo ordena la ley es el de los Incidentes, debiéndose aplicar los artículos del 135 al 140 de la Ley del Organismo Judicial Decreto 2-89.-

## 17.- LOS RECURSOS EN EL PROCEDIMIENTO ECONOMICO COACTIVO:

### 17.1.- RECURSO E IMPUGNACION:

Una vez que se haya notificado legalmente la resolución del tribunal, puede ser que una de las partes intervinientes en el proceso, puede suscitarse la posibilidad que para alguna de ellas, la resolución no esté apegada a Derecho, ya sea en el fondo o en la forma, o que se repute errónea en cuanto a la fijación de los hechos por haberse apreciado inadecuadamente los medios de prueba aportados en el proceso. De tal suerte que la ley en aras de la aplicación del principio del Debido Proceso, concede a las partes la oportunidad de combatir por los medios adecuados las decisiones de los jueces, provocando

su revisión a efecto de lograr un nuevo pronunciamiento que permita la corrección de los errores en que se pudo haber incurrido en la aplicación del Derecho.

Hay que aclarar que el Término **IMPUGNACION**, es genérico y comprende todo medio dirigido a combatir jurídicamente la validez o legalidad de un acto procesal o a un conjunto de ellos, inclusive a todo un proceso, sea en el curso del mismo o por otro posterior. El vocablo **IMPUGNARE** proviene de **IN** y **PUGNARE** que significa luchar contra, combatir, atacar. Mientras que el concepto de **RECURSO** es específico, y comprende una clase especial de impugnación dirigida a subsanar un acto determinado, y su aplicación es sólo dentro del mismo proceso.

**COUTURE**, afirma que **RECURSO**, es específicamente recorrer el camino de regreso hasta su punto de partida. Al interponerse un recurso necesariamente debe existir un agravio, porque de lo contrario se estaría desvirtuando su propósito.

#### 17.2.- RESOLUCIONES IMPUGNABLES:

El Artículo 183 primer párrafo del Código Tributario, establece lo atigente a este tema diciendo: "**RECURSOS**. En el procedimiento Económico Coactivo, sólo pueden impugnarse el auto que deniegue el trámite de la demanda, los autos que resuelvan las tercerías, la resolución final, la sentencia y el auto que apruebe la liquidación..."

Por imperativo legal, en este proceso está limitado el derecho de impugnación. Con relación a ésto, se han vertido dos corrientes doctrinarias: La primera, es que defiende el criterio de que en este tipo de proceso por ser de naturaleza ejecutiva, el margen de error es mínimo en virtud de que únicamente se trata de hacer una confrontación entre el título y la norma procesal que establece los requisitos del mismo, para que de esa manera el Juez no haga sino ejecutar un derecho ya declarado previamente en un proceso administrativo de determinación de la obligación tributaria, o bien a través de una sentencia que resuelve un recurso de lo Contencioso Administrativo. La segunda corriente contradice los postulados de la anterior y sus seguidores afirman que en la práctica forense se dan situaciones producto de la imperfección humana o de la mala fe, que inciden directamente en la comisión de errores durante todo el trámite del proceso o en la equivocada interpretación de la ley, lo que trae consigo injusticias que no pueden enmendarse por el órgano jurisdiccional, en vista de que la ley se lo veda; por cuanto al limitarse el número de resoluciones impugnables en la vía Económico Coactiva, el juzgador se puede convertir en Juez y parte, sin que el litigante perjudicado en sus intereses pueda defender su derecho que esté siendo violado.

Asumiendo una posición Ecléctica, se estima que el legislador al referirse a las resoluciones que pueden ser objeto de impugnación en la Vía Económico Coactiva en materia tributaria adoptó la posición correcta, porque permite que se impugne por

medio de los recursos de aclaración, ampliación y apelación, las siguientes resoluciones: El auto que deniegue el trámite de la demanda, los autos que resuelvan tercerías, la resolución final, la sentencia, y el auto que apruebe la liquidación. Es decir no aplica una restricción absoluta como para alegar que viola el principio de Defensa; pero tampoco deja al libre albedrío de las partes, para pretender la enmienda de resoluciones que no sean de las enumeradas en el Artículo 183 del Código Tributario.

#### 17.3.- RECURSO DE ACLARACION:

Es la facultad conferida a las partes para pedirle al mismo Juez o Tribunal que dictó un auto o sentencia, que esclarezca su contenido sobre algún punto dudoso, oscuro o contradictorio, sin que signifique una revisión substancial de la decisión.

Para determinar cuál es la procedencia de este recurso, ineludiblemente hay que recurrir en forma supletoria al Artículo 596 del Código Procesal Civil y Mercantil el que expresa: "Cuando los términos de un auto o de una sentencia sean oscuros, ambiguos o contradictorios, podrá pedirse que se aclaren..."

#### 17.4.- RECURSO DE AMPLIACION:

Es aquel que tiene por objeto, lograr la rectificación de la sentencia o el auto, a efecto de que el tribunal resuelva todos los puntos sometidos al juicio por las partes o por mandato legal, haciéndolos congruentes con las pretensiones.

Es interesante apreciar que en el artículo 183 del Código Tributario, estos medios de impugnación aparecen ligados por la conjunción copulativa "Y", esto se debe a las siguientes razones: Ambos proceden contra los autos y sentencias, están sometidos a un mismo trámite y pueden interponerse simultáneamente, pero no se trata de un mismo recurso, ya que cada uno tiene su propio fin.

Estos recursos deben plantearse dentro de los DOS DIAS HABILES SIGUIENTES de la notificación del auto o la sentencia. (Artículo 183 del Código Tributario).

Pedida en tiempo la Aclaración o la Ampliación, se dará audiencia a la otra parte por DOS DIAS y con su contestación o sin ella, se resolverá lo que proceda.

#### 17.5.- RECURSO DE APELACION:

Es el de mayor importancia y es el más común de las impugnaciones. Es el medio de vinculación con la segunda Instancia.

Su característica principal es que del mismo sólo puede conocer el tribunal inmediato superior, estableciéndose así la jerarquía judicial de competencia por razón de grado. Es conocido también con el nombre de **ALZADA**, pero dicho término ha entrado en desuso por no contemplarse en la ley.

Así, se puede decir que el recurso de Apelación, es :El medio que permite a los litigantes llevar ante el Tribunal de Segundo Grado una resolución estimada injusta, para que la modifique o revoque según sea el caso. (9)

De las definiciones expuestas se puede establecer que por intermedio de la Apelación, se somete una cuestión ya decidida en primera instancia, a la reconsideración de un tribunal superior, para que éste último le de la solución que estime apegada a Derecho, tomando en cuenta los agravios formulados por la parte recurrente.

#### **17.6.- TRAMITE EN SEGUNDA INSTANCIA:b**

El recurso de mérito debe interponerse dentro de **TRES (3) DIAS HABILES** siguientes al de la fecha de notificación de la resolución, según lo prescribe el Artículo 183 último párrafo del Código Tributario.

Interpuesto el recurso de apelación, el tribunal de primer grado lo concederá si fuere procedente y, elevará los autos al tribunal superior el que señalará día para la vista dentro de un plazo que no exceda de **CINCO DIAS HABILES** siguientes bajo pena de responsabilidad.

Su interposición debe hacerse por escrito, y exponer los puntos que se impugnan. Debe observarse que dentro del trámite en primera instancia, por tratarse de un típico juicio ejecutivo no se señala día para la vista; no así en el trámite en segunda instancia, que por disposición legal si se lleva a cabo dicha fase procesal.

## CONCLUSIONES

1.- Las diferentes necesidades públicas, representan 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: "FENOMENO FINANCIERO".

2.- El Derecho Tributario es 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.

3.- El Derecho Tributario se caracteriza por ser general, no se establece para alguien en especial, sino para toda la comunidad y al darse relaciones entre Estado y particulares es lógico ubicarlo dentro del Derecho Público.

4.- Sólo el Poder Legislativo puede crear leyes, las que referidas al Derecho Tributario, se concreta que sólo dicho organismo puede crear los tributos, en base al principio NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE, también denominado en la doctrina como RESERVA DE LEY.

5.- Se puede concluir que la Ciencia de las Finanzas Públicas, estudia los fenómenos financieros desde el punto de vista económico, político y jurídico, ya 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.

6.- La Actividad Financiera del Estado, se resume en: La disciplina jurídica que estudia los principios y preceptos legales que rigen la organización del Estado para percepción, administración y empleo de los recursos públicos y las relaciones jurídicas a que los impuestos dan origen entre el Estado y el Contribuyente como consecuencia de la imposición.

7.- El Estado en su actividad financiera y para ir a la búsqueda de la satisfacción de las necesidades públicas, debe realizar diferentes etapas o momentos, denominados en la doctrina como: Momentos de la Actividad Financiera del Estado.

8.- Hoy el Término FINANZAS es considerado como: ciencia de las finanzas. Tiene su origen en el vocablo francés FINANCE, y se aplica como sinónimo de Hacienda Pública o tesoro público.

9.- Resulta oportuno señalar que el patrimonio del Estado se encuentra constituido por el conjunto de bienes y derechos, recursos e inversiones que, como elementos constitutivos de su estructura social o como resultado de su actividad normal, ha acumulado y posee a título de dueño o propietario, para destinarlos o afectarlos de forma permanente a la prestación directa o indirecta de los servicios públicos a su cuidado, o a la realización de sus objetivos o finalidades de política social y económica.

10.- El Tributo, en suma es: Una prestación obligatoria comunmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder imperio.

11.- La suma o monto que percibe el Estado de modo no originario cobrado por este, a las personas naturales o jurídicas, que se benefician por el goce de un servicio público de carácter divisible, se le llama Tasa.

12.- La relación jurídico tributaria esta integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del Poder Tributario que alcanzan al titular de este por una parte y a los contribuyentes y terceros por la otra.

13.- El contenido de la Obligación Tributaria es una prestación jurídica patrimonial constituyendo exclusivamente una obligación de dar sumas de dinero en la generalidad de los casos, o dar cantidades de cosas en las situaciones poco frecuentes en que el tributo es fijado en especie pero siempre obligación de dar.

14.- El medio por excelencia de extinguir la obligación es el pago, y el que satisface los fines y propósitos de la relación tributaria.

15.- El más obvio elemento personal del Ilícito Tributario es su autor, denominado también responsable.

16.- La contravención, falta o simple infracción en su sustancia no se distingue del delito, ya que ambos son violación a normas establecidas. En su forma la diferencia estriba en que las infracciones las sanciona la autoridad administrativa y los delitos la autoridad judicial.

17.- En conclusión la Infracción es toda trasgresión o incumplimiento de una ley, que como se ha dicho, debe ser sancionado.

18.- La inobservancia de cualquier deber de los particulares hacia la administración pública constituye un acto ilícito del derecho administrativo y es causa de la responsabilidad del transgresor hacia el ente titular del interés tutelado por la norma en virtud del cual se impone el deber.

19.- En conclusión la Sanción es el señalamiento de las consecuencias que deriven de la inobservancia del precepto. Y como la sanción ha de estimular a la observancia del mismo, tales consecuencias han de ser desagradables, es decir, han de constituir un mal.

20.- Un principio importante inmerso en el Código Tributario es: NON BIS IN IDEM, el cual se refiere a que en ningún caso la Administración Pública sancionará dos veces la misma infracción.

21.- El medio adecuado de que dispone la Administración Tributaria para proceder al cobro en forma ejecutiva de los adeudos que por concepto de tributos, le tengan al Estado los particulares obligados al pago de los mismos.

22.- Al no estar regulada la competencia en primera instancia para la sustanciación del procedimiento económico coactivo en materia tributaria, se deben aplicar por analogía los artículos 45, 48 y 52 del Decreto 1126 Ley Organica de la Contraloría de cuentas.

23.- En el juicio Económico Coactivo pueden interponerse unicamente tercerías excluyentes de dominio o preferentes de pago. Se excluye legalmente la posibilidad de interponer la tercería coadyubante, no obstante constituir una necesidad de orden práctico.

## RECOMENDACIONES

1.- Es necesario que se tome conciencia de la importancia del Derecho Tributario, realizando para el efecto prácticas que puedan coadyubar a su conocimiento, y resaltando la importancia de sus instituciones, tales como "Las Infracciones Administrativas".

2.- Es recomendable que se estudie de manera profunda sus procedimientos instituyendo para el efecto laboratorios o cursos que refuercen esta rama del Derecho que ha sido dejada en segundo plano.

3.- Siendo el Código Tributario un decreto joven, es conveniente que se programen capacitaciones en el cual se informe y analice el procedimiento Económico Coactivo en cada una de sus instituciones.

4.- Es necesario que el Artículo 10 sea reformado en el sentido de incluir a las tasas dentro de la clasificación de los tributos.

5.- Es de suma importancia la de reformar el Código Tributario para diferenciar las excepciones en previas, mixtas y perentorias. (Artículo 177 del Código Tributario)

6.- Es necesario reformar el artículo 179 en el sentido de admitir las tercerías coadyubantes, las que quedan excluidas en dicho artículo al expresar que sólo se admitirán las preferentes de pago.

## B I B L I O G R A F I A

- 1.- AGUIRRE GODOY, MARIO DERECHO CIVIL. Tomo I Centro de reproducciones Universidad Rafael Landívar. Guatemala 1,986.-
- 2.- ALSINA, HUGO. TRATADO TEORICO PRACTICO DE DERECHO PROCESAL CIVIL Y COMERCIAL. Tomos I, II Segunda Edición. Editorial Soc. Anon Editores. Buenos Aires, Argentina 1,989.-
- 3.- ARELLANO GARCIA, CARLOS. TEORIA GENERAL DEL PROCESO. Tercera Edición, Editorial Porrúa, S.A. México D.F. 1,989.-
- 4.- BIELSA, RAFAEL. DERECHO ADMINISTRATIVO. Tomos I, II, III y IV. Quinta Edic. Roque de Palma Editor. Buenos Aires, Argentina. 1,956.
- 5.- BIRKE SHARTEL. OUR LEGAL SISTEM AND HOW IT OPERATES, Michigan 1,951.-
- 6.- CALAMANDREI, PIERO. INTRODUCCION AL ESTUDIO SISTEMATICO DE LAS PROVIDENCIAS CAUTELARES. Trad, de Santiago Santis Melendo, Buenos Aires, 1,945.
- 7.- CASTAN TOBEÑAS, JOSE. DERECHO CIVIL ESPAÑOL. Instituto reus, Madrid. 1,941 T.I. pag. 7
- 8.- CASTILLO GONZALES, JORGE. DERECHO ADMINISTRATIVO. Instituto Nacional de Administración Pública, Guatemala, C.A. 1,990
- 9.- CARNELUTTI, FRANCISCO. SISTEMAS DE DERECHO PROCESAL CIVIL. Uteha Argentina, Unión Topográfica, Editora Hispanoamericana. Tomo I pag. 243.-

- 10.- COUTURE, EDUARDO. FUNDAMENTOS DEL DERECHO PROCESAL CIVIL. 3era. Edición (póstuma) Ediciones de Palma. Buenos Aires Argentina. 1988.-
- 11.- CHACON CORADO, MAURO. LAS EXCEPCIONES EN EL PROCESO CIVIL GUATEMALTECO. Centro Ed. Vile, Guatemala. 1,989.-
- 12.- CHICAS CORADO, RAUL. APUNTES DE DERECHO TRIBUTARIO Y LEGISLACION FISCAL. 2da. Ed. Departamento de Publicaciones, facultad de Ciencias Económicas. Usac 1,989.-
- 13.- CHIOVENDA, GIUSEPE. INSTITUCIONES DEL DERECHO PROCESAL CIVIL. Tomo 1 Condenas de Futuro, Madrid Editorial Revista de Derecho Privado.
- 14.- DEVIS ECHANDIA. HERNANDO NOCIONES GENERALES DE DERECHO PROCESAL CIVIL. Ediciones Aguilar Madrid. 1,966.-
- 15.- DE LA PLAZA, MANUEL. DERECHO PROCESAL CIVIL ESPAÑOL. Vol II Editorial Rev. de D. Madrid.
- 16.- GOMEZ LARA, CIPRIANO. TEORIA GENERAL DEL PROCESO. 2DA. Edición. Textos Universitarios. UNAM México 1,979.-
- 17.- GUASP, JAIME. DERECHO PROCESAL CIVIL. 2da. Edic. Editorial Editriale. Madrid 1,961.-
- 18.- GABINO, FRAGA. DERECHO ADMINISTRATIVO. EDITORIAL Porrúa. S.A. México 1,981.-
- 19.- ESCOLA, HERCTOR JOSE. COMPENDIO DE DERECHO ADMINISTRATIVO. VOL II Ediciones Depalma Buenos Aires, Argentina. 1,990.

- 20.- GARCIA OVIEDO, CARLOS  
Y MARTINEZ USEROS,  
ENRIQUE.-  
DERECHO ADMINISTRATIVO.  
Tomo II 10 Edic. Editorial  
E.I.S.A. Madrid 1,966.-
- 21.- GIULIANI, FONROUGE.  
DERECHO FINANCIERO. 4ta.  
Edic. Editorial Depalma,  
Buenos Aires Argentina 1,987
- 22.- HEDUAN VIRUES, DOLORES  
CUARTA DECADA DEL TRIBUNAL  
FISCAL DE LA FEDERACION.  
Academia Mexicana de Derecho  
Fiscal, México 1,977.-
- 23.- MARGAIN MANAUTOU, EMILIO  
INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL  
DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.  
10 Edic. Editorial Porrúa  
S.A. México 1,991.-
- 24.- MATUS BENAVENTE, MANUEL.  
FINANZAS PUBLICAS. 3 Edic.  
Editorial Jurídica Chile  
1,967.-
- 25.- NAJERA FARFAN, MARIO.  
DERECHO PROCESAL CIVIL.  
Editorial Eros. Guatemala  
C.A. 1,970.-
- 26.- OVALLE FAVELA, JOSE.  
DERECHO PROCESAL CIVIL  
Colección de Textos Jurídicos  
UNAM 1,980.-
- 27.- PALLARES, EDUARDO.  
DICCIONARIO DE DERECHO  
PROCESAL CIVIL. 4ta. Edic.  
Editorial Porrúa S.A.  
México 1,983.-
- 28.- QUINTANA, SALVATIERRA.  
DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO  
Editorial Trillas. S.A.  
México, Argentina, Puerto  
Rico, España, Venezuela.  
1,981.-
- 29.- RODRIGUEZ LOBATO, RAUL.  
DERECHO FISCAL. 2da Edic.  
Editorial Harla, México  
1,986.-
- 30.- SERRA ROJAS, ANDRES.  
DERECHO ADMINISTRATIVO.  
Editorial Porrúa S.A.  
México 1,977.-
- 31.- VILLEGAS, HECTOR.  
DERECHO FINANCIERO Y  
TRIBUTARIO. Ediciones  
Depalma. Buenos Aires  
Argentina. 1,984.-

### DICCIONARIOS

- 1.- CABANELLAS, GUILLERMO. DICCIONARIO ENCICLOPEDICO DE DERECHO USUAL. 14 Edic. revisada. actualizada y ampliada por Luis Alcalá Zamora y Castillo. Editorial Heliasta. Buenos Aires Argentina. 1,979.-
- 2.- OSORIO, MANUEL. DICCIONARIO DE CIENCIAS JURIDICAS POLITICAS Y SOCIALES Editorial Heliasta Buenos Aires. 1,984.-
- 3.- GRUPO EDITORIAL OCEANO DICCIONARIO ENCICLOPEDICO OCEANO. ESPAÑA 1,990.-

### T E S I S

- 1.- BARRIENTOS MARROQUIN, CONCHA. ESTUDIO JURIDICO DOCTRINARIO DE LA TRIBUTACION. 1,980.-
- 2.- CORDOVA CASTILLO, ERICK. PROCEDIMIENTO ECONOMICO COACTIVO Y SU REGULACION EN EL CODIGO TRIBUTARIO. (Tesis de graduación profesional de Abogado y Notario) 1,994.-
- 3.- FONSECA PEREZ DE ALVARADO. MARIA EMPERATRIZ. LAS EXCEPCIONES Y SU REGULACION EN EL PROCESO ECONOMICO COACTIVO GUATEMALTECO. (Tésis de graduación profesional) 1,991.-

### L E Y E S

- 1.- CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA
- 2.- CODIGO TRIBUTARIO DECRETO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA
- 3.- CODIGO PROCESAL CIVIL Y MERCANTIL DECRETO 107
- 4.- CODIGO CIVIL DECRETO 106
- 5.- LEY ORGANICA DEL TRIBUNAL Y CONTRALORIA DE CUENTAS DECRETO 1,126
- 6.- LEY DEL MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS DECRETO 106-71

A N E X O S

TITULO EJECUTIVO NUMERO  
MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS

EL INFRASCRITO SECRETARIO DE LA DIRECCION DE ASUNTOS JURIDICOS  
DEL MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS. ....

**CERTIFICA**

HABER TENIDO A LA VISTA LA RESOLUCION NUMERO.....  
DE FECHA.....EMITIDA POR.....  
DE LA DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS, QUE APROBO EL  
DICTAMEN NUMRO.....DE FECHA.....EMITIDO  
POR.....DE LA DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS  
QUE CONTIENE LA LIQUIDACION DEFINITIVA PRACTICADA AL  
CONTRIBUYENTE:.....(NOMBRES Y  
APELLIDOS COMPLETOS, RAZON SOCIAL O DENOMINACION DEL DEUDOR  
TRIBUTARIO), CON NUMERO DE IDENTIFICACION  
TRIBUTARIA.....Y DOMICILIO FISCAL EN.....  
QUE DECLARA LA EXISTENCIA DE UN ADEUDO LIQUIDO, EXIGIBLE Y DE  
PLAZO VENCIDO A FAVOR DEL ESTADO, EN CONCEPTO DE IMPUESTO  
DE.....POR LA CANTIDAD DE  
Q.....(EN LETRAS Y NUMEROS) QUE SE  
DESGLOSA DE LA SIGUIENTE FORMA: IMPUESTO Q.....MULTAS  
Q.....RECARGOS Q.....  
INTERESES Q.....CALCULADOS AL.....,  
CORRESPONDIENTE AL PERIODO DE IMPOSICIÓN .....,  
Y, PARA QUE SIRVA DE TITULO EJECUTIVO EJECUTABLE EN LA VIA  
ECONOMI

# ESQUEMA DEL PROCEDIMIENTO ECONOMICO-COACTIVO EN PRIMERA INSTANCIA

