

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**LA DECLARATORIA DE INCOBRABILIDAD DE LOS PROCESOS
ECONÓMICOS COACTIVOS QUE SE PROSIGUEN EN LA ASESORÍA
JURÍDICA DEL MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS**

**JORGE DE JESÚS ESCOBAR CARÍAS
GUATEMALA, NOVIEMBRE 2012**

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**LA DECLARATORIA DE INCOBRABILIDAD DE LOS PROCESOS
ECONÓMICOS COACTIVOS QUE SE PROSIGUEN EN LA ASESORÍA
JURÍDICA DEL MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

JORGE DE JESÚS ESCOBAR CARÍAS

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, noviembre 2012

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

DECANO: Lic. Avidán Ortiz Orellana

VOCAL II: Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi

VOCAL III: Lic. Luis Fernando López Díaz

VOCAL IV: Br. Modesto José Eduardo Salazar Dieguez

VOCAL V: Br. Pablo José Calderón Gálvez

SECRETARIA: Licda. Rosario Gil Pérez

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la elaboración de la Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.)



Guatemala 13 de junio de 2012

Dr. Carlos Ebertito Herrera Recinos
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

Respetable Señor Jefe:

Tengo el agrado de dirigirme a usted, en cumplimiento al nombramiento relacionado a la asesoría de tesis del bachiller Jorge de Jesus Escobar Carías, titulada **"La declaratoria de incobrabilidad de los procesos económicos coactivos que se prosiguen en la Asesoría Jurídica del Ministerio de Finanzas Públicas"**.

Habiendo estudiado y analizado el contenido del trabajo, fueron introducidas algunas aportaciones, sin que ello hubiere causado cambio al fondo del asunto, razón por la cual, procedo a dictaminar de conformidad con los términos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de la Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de la Universidad de San Carlos de Guatemala, en los siguientes términos:

- a) El trabajo realizado constituye un aporte con sustento científico debido a la correcta utilización de las distintas técnicas de investigación empleadas; también aporta aspectos técnicos al detallar procesos y procedimientos legales inherentes a la materia de su contenido.
- b) Fueron utilizadas técnicas de investigación como la historia, la deducción y la entrevista; así mismo, es evidente que el bachiller, realizó un profundo análisis jurídico de las leyes relacionadas, lo que le permitió desarrollar conclusiones y recomendaciones con un estricto apego a derecho.
- c) La redacción es comprensible, sencilla pero sustancial y carece de redundancia, por lo que todo el contenido en cuanto a forma y fondo, se considera correcto.


Telma Aracely Ful Villatoro de Alvarez
Abogada y Notaria



- d) Las conclusiones son puntuales y concisas, están apegadas a derecho y son producto de un correcto análisis jurídico, razón por la cual las secundo y comparto. Las recomendaciones podrían dar soluciones acertadas respecto a este tema, si las mismas son consideradas por el Ministerio de Finanzas Públicas y por la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.
- e) Los autores citados en la bibliografía y las notas al pie de página, son de renombre y sus obras representan una amplia fuente de doctrina jurídica, razón por la cual, son avalados para ser incluidos en la presente investigación.

Con base en lo anterior, considero que el trabajo de investigación asesorado, llena los requisitos exigidos, por lo que procedo a emitir **DICTAMEN FAVORABLE**.

Deferentemente,

Asesora
Colegiado No. 5,769

Licda. Telma Aracely Ful Villatoro de Alvarez
Abogada y Notaria



**UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES.** Guatemala, veintiséis de junio de dos mil doce.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A): **MAGDALENA SALAZAR PAZ**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante: **JORGE DE JESÚS ESCOBAR CARIÁS**, CARNÉ NO. **200417359**, intitulado “**LA DECLARATORIA DE INCOBRABILIDAD DE LOS PROCESOS ECONÓMICOS COACTIVOS QUE SE PROSIGUEN EN LA ASESORÍA JURÍDICA DEL MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS**”.

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual dice: “Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y las técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estime pertinentes”.

LIC. CARLOS EBERTITO HERRERA RECINOS
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS

cc.Unidad de Tesis
CEHR/iyc





Guatemala 17 de julio de 2012

Licenciado

Bonerge Amílcar Mejía Orellana

Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala

17 JUL 2012

Respetable Señor Jefe:

En cumplimiento al nombramiento para revisión de tesis del bachiller Jorge de Jesus Escobar Carías, titulada **“La declaratoria de incobrabilidad de los procesos económicos coactivos que se prosiguen en la Asesoría Jurídica del Ministerio de Finanzas Públicas”**.

Atendiendo los términos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de la Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de la Universidad de San Carlos de Guatemala; procedo a emitir dictamen en la forma siguiente:

- a. El presente estudio, constituye un aporte científico y técnico, debido a que son detallados procedimientos administrativos y legales que sin el análisis aquí vertido, pueden interpretarse en diferente sentido, lo cual demuestra la relevancia del presente aporte.
- b. Entre las técnicas de investigación utilizados se pueden mencionar las siguientes: la epistemología, la historia y un enfoque deductivo al hacer un correcto análisis jurídico sobre el tema.


Licenciada
Magdalena Salazar Paz
Abogada y Notaria



- c. En cuanto a la forma de la redacción, se considera comprensible; además, se utilizaron expresiones jurídicas acertadas y se evitó la utilización de palabras rebuscadas para simplificar su lectura.
- d. Las conclusiones son compartidas por mi persona, apegadas a derecho y son consideradas reveladoras; es importante señalar que el tema tratado, pocas veces ha sido objeto de estudio, lo cual otorga un valor adicional al presente estudio. Las recomendaciones podrían afectar procesos de la administración tributaria lo cual significaría un gran aporte para el Estado de Guatemala.
- e. Los autores citados en la bibliografía y las notas al pie de página, han emitido obras ampliamente reconocidas como fuente de doctrina jurídica, razón por la cual, no existe oposición en cuanto a su inclusión en la presente investigación.

Con fundamento en lo anteriormente considerado, procedo a emitir **DICTAMEN FAVORABLE**.

Deferentemente,

Revisora
Colegiado No. 6,146

Licenciada
Magdalena Salazar Paz
Abogada y Notaria



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES
Ciudad Universitaria, zona 12
GUATEMALA, C.A.



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 08 de octubre de 2012.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante JORGE DE JESUS ESCOBAR CARIÁS, titulado LA DECLARATORIA DE INCOBRABILIDAD DE LOS PROCESOS ECONÓMICOS COACTIVOS QUE SE PROSIGUEN EN LA ASESORÍA JURÍDICA DEL MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/iyr.

A handwritten signature in blue ink, appearing to be "BAMO/iyr.", written over a large, stylized scribble.

Lic. Avidán Ortiz Orellana
DECANO



Rosario H.





DEDICATORIA

- AL SUPREMO ABOGADO:** Que nunca pierda un caso, amante del derecho y que juzga con justicia.
- A MI ESPOSA:** Silvia Marisol Sandoval Alarcón, por motivarme incansablemente, apoyarme incondicionalmente y haber sido la inspiración que motivó el deseo de superación personal en mi vida, gracias mi amor. Te amo y siempre te amaré.
- A MIS HIJAS:** Ivana y Daniela, princesas que son mi gran tesoro, que mi triunfo hoy les sirva de ejemplo.
- A MIS PADRES:** Jorge Adalberto Escobar Villatoro y Felipa de Jesús Carías de Escobar, gracias por todo su esfuerzo y sacrificio, hoy comprendo muchas de sus palabras y sé que tenían razón, gracias por este tesoro que me han heredado, la educación y los valores que me inculcaron, me siento orgulloso de ustedes. Los amo y respeto.
- A MIS HERMANOS:** Mynor, Viviana, Eliseo y Josué por las palabras de aliento y la unión que como hermanos me han brindado.
- A MI SUEGRA:** Aura Elida Alarcón Sandoval, por el apoyo moral y humano al cuidar a mis hijas y por sus palabras de aliento para alcanzar esta meta.
- A LOS PROFESIONALES:** Marisol Sandoval de Escobar, Rosa María Juárez Velásquez, Telma Aracely Ful de Villatoro, Magdalena Salazar Paz, Flora Aracely Jurado Gordillo, Myriam Adelaida Galvez Garcia y Gustavo Eduardo Lapola. Gracias por su apoyo, asesoría y palabras de ánimo.
- AL MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS:** Institución que me ha permitido formarme en experiencia y realizar este estudio de tesis.



A MI UNIVERSIDAD:

La "Carolina Academia Coactemalensis Inter Caeteras Orbis Conspicua" es decir, "Universidad de Guatemala Grande entre las del mundo".

A MI FACULTAD:

La gloriosa Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales porque en sus aulas me formé y en ellas recibí los conocimientos que me brindó a través de los docentes.

ÍNDICE

Introducción.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

1	Obligación tributaria.....	1
1.1	Etimología.....	1
1.2	Definición.....	2
1.3	Naturaleza jurídica.....	5
1.4	Elementos externos.....	7
1.4.1	La ley.....	7
1.4.2	El hecho gravado.....	10
1.5	Elementos internos.....	13
1.5.1	Sujeto pasivo.....	13
1.5.2	Sujeto activo.....	16
1.5.3	Responsables.....	17
1.5.4	El objeto del tributo.....	19
1.5.5	La causa del tributo.....	20
1.6	Formas de extinguir la obligación tributaria.....	20
1.6.1	El pago.....	20
1.6.2	La confusión.....	21
1.6.3	La compensación.....	22
1.6.4	La condonación o remisión.....	22
1.6.5	La prescripción.....	23

CAPÍTULO II

2	Juicio económico coactivo.....	25
2.1	Definición.....	25
2.2	Breve reseña histórica del juicio económico coactivo.....	27
2.3	Clases de procesos económicos coactivos.....	28
2.4	Fases procesales de los procedimientos económicos coactivos comunes y tributarios, sus diferencias y similitudes.....	30
2.4.1	Esquema general.....	30
2.4.2	Planteamiento de la demanda.....	31
2.4.3	Emplazamiento, audiencia a la parte demandada.....	33
2.4.4	Requerimiento.....	34
2.4.5	Contestación de la demanda y/o incidencias.....	34
2.4.6	Allanamiento.....	38
2.4.7	Rebeldía o contumacia.....	39
2.4.8	Incidencias.....	40
2.4.9	Pago del adeudo	45
2.4.10	Consignación con reserva de oposición.....	48
2.4.11	Apertura a prueba	49
2.4.12	Sentencia.....	50
2.4.13	Medios de impugnación.....	52

CAPÍTULO III

3	La incobrabilidad.....	55
3.1	Etimología.....	55
3.2	Naturaleza jurídica.....	56
3.3	Definición.....	56
3.4	Causas para declarar la incobrabilidad.....	59



Pág.

3.5	La declaratoria de incobrabilidad.....	60
3.6	Efectos de la resolución que declara la incobrabilidad.....	66
3.7	La incobrabilidad y el Principio de Economía Procesal.....	68

CAPÍTULO IV

4	La declaratoria de incobrabilidad de los procesos económicos coactivos que se prosiguen en la Asesoría Jurídica del Ministerio de Finanzas Públicas.....	71
4.1	Dirección General de Rentas Internas.....	71
4.2	Ministerio de Finanzas Públicas.....	74
4.2.1	Breve reseña histórica.....	74
4.2.2	Ámbito político y legal.....	76
4.2.3	Asesoría Jurídica del Ministerio de Finanzas Públicas.....	77
4.3	Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.....	82
4.4	Transición de la administración tributaria del Ministerio de Finanzas Públicas hacia la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.....	82
4.4.1	Inicio de funciones.....	83
4.4.2	Extracción de facultades tributarias del Ministerio de Finanzas Públicas por y hacia la Superintendencia de Administración Tributaria.....	84
4.4.3	Facultades que no afectó la transición de la Administración Tributaria del Ministerio de Finanzas Públicas hacia la Superintendencia de Administración Tributaria.....	86
4.5	Unidad Especial de Ejecución y Liquidación Tributaria -UEELT-	87
4.5.1	Naturaleza.....	87



Pág.

4.5.2	Facultades.....	88
4.5.3	Temporalidad.....	89
4.6	Inconsistencias en la transición de la administración tributaria del Ministerio de Finanzas Públicas hacia la Superintendencia de Administración Tributaria.....	90
4.7	Autoridad tributaria facultada para declarar la incobrabilidad.....	91
4.7.1	Fundamento legal.....	91
4.7.2	Facultad para declarar la incobrabilidad.....	92
	CONCLUSIONES	95
	RECOMENDACIONES	97
	BIBLIOGRAFÍA	99



INTRODUCCIÓN

En la ley tributaria guatemalteca, la declaratoria de incobrabilidad está regulada dentro de las formas de extinción de la obligación tributaria; actualmente existen procesos económicos coactivos a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- y el Ministerio de Finanzas Públicas, en esta última dependencia los procesos devienen de la Ex Dirección General de Rentas Internas y los mismos están en trámite procesal pese a su situación de difícil o imposible cobro; y es aquí donde nace el afán de esta investigación; toda vez, que existe discrepancia en cuanto a cual de estas dos instituciones le corresponde legalmente hacer la declaratoria de incobrabilidad, situación que a su vez, constituye el objetivo principal, en cuanto a poder hacer una determinación objetiva y basada en un estudio científico y enmarcado en ley, que permitirá realizar esa determinación.

El presente estudio se delimitó a los procesos económicos coactivos que se diligencian en la Sección de lo Económico Coactivo del Departamento de Abogacía y Procuración de la Asesoría Jurídica del Ministerio de Finanzas Públicas.

Se consideró como hipótesis que: la declaratoria de incobrabilidad es procedente siempre y cuando se hubieren cumplido los supuestos jurídicos inherentes a esta figura y exista facultad legal para emitir la resolución que en derecho corresponde.

La investigación consta de cuatro capítulos: primero, sobre la obligación tributaria, que aunque no es el propósito principal de este estudio, se consideró importante definirla, ya que para profundizar acerca de la incobrabilidad y su declaratoria, es menester puntualizar al respecto; segundo, se desarrollan algunas notas generales del juicio económico coactivo tales como su definición, reseña histórica, clasificación, naturaleza jurídica, características y fases del proceso entre otros; el tercer capítulo se refiere a la incobrabilidad propiamente dicha, y



otros subtemas como: su declaratoria, efectos y el principio de economía procesal que debe observarse para el efecto; y en el último capítulo se expone sobre las diferentes dependencias estatales que se involucraron en estos procesos, su creación y funciones, entre ellas la Dirección General de Rentas Internas, la Asesoría Jurídica del Ministerio de Finanzas Públicas, la Unidad Especial de Ejecución y Liquidación Tributaria -UEELT- y la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-; asimismo, la transición de la administración tributaria del Ministerio de Finanzas Públicas a la -SAT-; la transición de facultades tributarias y aquellas que no fueron afectadas, especificando en la facultad del Ministerio referido, para declarar la incobrabilidad de los procesos económicos coactivos, como asunto principal del presente trabajo de tesis.

Durante el proceso de investigación y elaboración del estudio, fueron razonadas algunas posiciones teóricas, tales como la incobrabilidad dentro de la extinción de las obligaciones tributarias, procedencia de la declaratoria de la incobrabilidad, el silogismo y la lógica jurídica, entre otras, exponiéndose al respecto algunas críticas y opiniones. Asimismo, se aplicaron procedimientos metodológicos tales como el sintético y analítico para efectos de toda la formación teórica, análisis de las circunstancias legales, naturaleza, aplicación de la incobrabilidad tributaria en Guatemala y elaboración de una exposición al emitir las conclusiones y recomendaciones de la presente investigación, también se empleó la técnica de la entrevista, para conocer criterios y opiniones relacionadas al tema.

El presente estudio, constituye una herramienta valiosa por tratarse de un tema pocas veces tratado con profundidad en la administración pública guatemalteca, ofrece un aporte científico, doctrinario y legal, dando una aportación específica al Ministerio de Finanzas Públicas y a los profesionales interesados en el tema.



CAPITULO I

1. Obligación tributaria

1.1 Etimología

La palabra obligación viene de obligatus del verbo latino obligare, que significa atar, sujetar; y de la palabra nexum o nudo aludiendo a la sujeción de un deudor.

Por otra parte, la etimología de la palabra tributario deviene de latín tributum, que significa aquello que se tributa. Esta última palabra deviene del verbo tributar, que significa entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío una cantidad en dinero o en especie.

El profesor José María Martín en su obra Impuestos, Tasas y Contribuciones, citado por el argentino Richard Leonardo Amaro Gómez en su texto Tributo, indica que: "en la antigüedad un tributo no era sino un pago, ya sea en dinero o en especie, que el vasallo le debía al señor a cambio de protección. Así los conquistadores imponían, de ordinario, un tributo a los pueblos conquistados".¹

También indica que: "El tributum exigido desde los primeros tiempos por los romanos iba, a menudo, seguido por la concesión de cierto grado de autonomía, tal como ocurría

¹ Amaro Gómez, Richard Leonardo, **Tributo**, <http://www.econlink.com.ar/tributo>, Consulta. 20/05/2012.



entre los judíos en los tiempos de Cristo. En los últimos años del imperio romano, eran los ciudadanos romanos quienes pagaban tributos a las tribus bárbaras, primero para apaciguarlas y más tarde por haber sido conquistados por ellas. El tributo de la antigüedad sólo tenía por objeto lograr protección.”²

Unificando ambos conceptos en su etimología, podemos determinar que la raíz de la obligación tributaria consiste en atar o sujetar a un deudor a entregar o pagar una cantidad en dinero o en especie a un reclamante a cambio de protección.

1.2 Definición

Existen múltiples definiciones de obligación tributaria, aunque no es el propósito principal de este estudio, se considera que es necesario determinar algunas de ellas, ya que para profundizar acerca de la incobrabilidad dentro de juicio económico coactivo, es importante entender previamente el significado de la obligación tributaria; para ello a continuación mencionamos algunas definiciones de diferentes juristas y autores al respecto:

Según la profesora Gladys Elizabeth Monterroso de Morales denomina a la obligación tributaria como una relación jurídico tributaria, ya que la define como “el vínculo jurídico producto de la potestad del Estado que al imponer las bases de la tributación

² Ibid.

unilateralmente, coloca al sujeto pasivo de la misma como un deudor de la obligación tributaria, cuya extinción se encuentra sujeta al cumplimiento de la misma.”³

Por su parte, Marta Morineau Iduarte y Román Iglesias González, desde el punto de vista general, definen en su obra Derecho romano que la obligación es “un lazo o vínculo jurídico entre los sujetos de la misma, por el cual el acreedor puede exigir el cumplimiento de determinada conducta que el deudor debe realizar”⁴

Raúl Rodríguez Lobato, en su obra Derecho Fiscal, cita dos definiciones importantes sobre la obligación tributaria, la de Emilio Margain quien señala que 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 excepcionalmente en especie.” Y también señala la de De la Garza quien “sostiene que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido que es la prestación del tributo”.⁵

Para el jurista Héctor Villegas la obligación tributaria es "El vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una

³ Monterroso de Morales, Gladys Elizabeth, **Derecho Financiero II**, pág. 90.

⁴ Marta Morineau Iduarte y Román Iglesias González, **Derecho Romano**, pág.140.

⁵ Rodríguez Lobato, Raúl, **Derecho Fiscal**, pág. 109 – 156

prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación".

Giuliani Fonrouge cita a Hensel, quien sobre la obligación tributaria, señala que: "la relación fundamental del derecho tributario consiste en un 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 soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria".⁶

Es de suma importancia mencionar también la definición señalada en nuestra legislación, específicamente el Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, en su Artículo 14 indica el concepto de la obligación tributaria, estableciendo que constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.

⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos, **Derecho Financiero**, pág. 422

El portal La caja de herramientas del Ministerio de Economía de nuestro país, señala una definición más específica y aplicable, indicando que "Es un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y los contribuyentes o sus representantes. Comprende la presentación de información y pago de un tributo y surge al realizarse."⁷

Al análisis de las definiciones antes indicadas, podemos señalar algunos elementos en común en cada una, tales como: vínculo jurídico, Estado, tributación, deudor y cumplimiento; de estos conceptos nosotros hemos formulado nuestra definición de la obligación tributaria, la cual entendemos como el vínculo o relación jurídico-tributaria que tiene la naturaleza de una obligación, en virtud del cual un acreedor llamado Estado, tiene la potestad de imponer o exigir el cumplimiento de una tributación o prestación pecuniaria conocida como hecho imponible, a un sujeto pasivo, denominado deudor, a quien exige coactivamente el cumplimiento del pago de un impuesto el cual se extingue con su cumplimiento.

1.3 Naturaleza jurídica

De acuerdo a nuestro estudio, existen criterios en cuanto a la naturaleza jurídica de la obligación tributaria, para unos es una obligación de dar, es decir, de transmitir la propiedad de bienes, donde el objeto de la prestación tributaria es necesariamente una suma de dinero; para otros, además, puede tener por objeto bienes distintos del dinero.

⁷ <http://www.infomipyme.com/Docs/GT/Offline/Registro/SAT.HTM>, Consulta del 20/05/2012

Héctor Belisario Villegas, opina que "Si bien lo normal es que la prestación sea dineraria, el hecho de que ella sea in natura no altera la estructura jurídica básica del tributo. Es suficiente que la prestación sea "pecuniariamente valuable" para que constituya un tributo, siempre que concurren los otros elementos caracterizantes y siempre que la legislación de determinado país no disponga lo contrario..."⁸

En igual sentido se pronuncia Fernando Sainz de Bujanda, cuando afirma que "El objeto de la prestación tributaria es, por regla general, una suma de dinero".⁹

Para la profesora Carmen del Pilar Robles Moreno, en su blog: Reflexiones sobre Derecho Tributario y Derecho Constitucional. Argumenta respecto al nacimiento de la obligación tributaria, que "La configuración del hecho imponible (aspecto material), su conexión con una persona, con un sujeto (aspecto personal), su localización en determinado lugar (aspecto espacial) y su consumación en un momento real y fáctico determinado (aspecto temporal), determinarán el efecto jurídico deseado por la ley, que es el nacimiento de una obligación jurídica concreta, a cargo de un sujeto determinado, en un momento también determinado. El vínculo obligacional que corresponde al concepto de tributo nace, por fuerza de la ley, de la ocurrencia del hecho imponible."¹⁰

A nuestro juicio en Guatemala, no existe ningún impedimento para que la obligación tributaria pueda ser pagada por medio de la transmisión de la propiedad de bienes

⁸ Villegas, Héctor Belisario, **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**, pág. 72.

⁹ Sainz de Bujanda, Fernando, **Lecciones de Derecho Financiero**, pág. 249.

¹⁰ <http://blog.pucp.edu.pe/item/18396/introduccion-a-la-obligacion-tributaria>, consulta 20/05/2012



distintos del dinero. Sin embargo, es necesario que la ley lo permita expresamente y que el fisco acepte dicha forma de extinción de la obligación. Como ejemplo de ello, en nuestra legislación tributaria, tenemos los casos de embargo de bienes inmuebles con el cual el Estado puede cobrar un adeudo.

Como se indicó, para algunos juristas la única fuente de la obligación tributaria es la ley, para otros su naturaleza consiste en una obligación de dar, ya que consiste siempre de dar algo, dinero o especies, pero a veces también es una obligación de hacer, porque implica ejecutar determinados actos; sin embargo, consideramos con excepción de algunos casos, que la regla general es que la obligación tributaria se paga mediante la entrega de una suma de dinero.

1.4 Elementos externos

Se consideran aquellos sin los cuales la obligación tributaria no nace; y son:

1.4.1 La ley

Que consiste en la norma jurídica que crea o establece tributos, mediante reglas de aplicación general. Sin ley no hay tributo.



En Guatemala la ley tributaria se interpretará de conformidad con el Artículo 4 del Código Tributario, la aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará 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.

Asimismo el Artículo 6 establece que en caso de conflicto entre leyes tributarias y las de cualquiera otra índole, predominarán en su orden, las normas de este Código o las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate.

Por otra parte el citado código establece también el carácter y campo de aplicación, en su Artículo 1 indica que las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria. También se aplicarán supletoriamente a toda relación jurídica tributaria, incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales.



Sobre la interpretación de la ley en general en nuestro país existe consenso en el sentido que las leyes tributarias deben ser interpretadas de acuerdo con los principios contenidos en el Código Civil, y elementos doctrinales y jurisprudenciales, aplicables a la interpretación de la ley en general.

No obstante, en la relación jurídico-tributaria, existen opiniones que postulan criterios especiales de interpretación de la ley tributaria, esta puede ser realizada en forma privada o doctrinal, por tratadistas, abogados o jurisconsultos, o por la vía de autoridad, por el propio legislador, los tribunales, y aún por algunos órganos de la administración, a quienes la ley les otorga tal facultad.

La interpretación estricta o literal de las leyes impositivas, excluye la interpretación extensiva y la interpretación analógica, en virtud del principio de legalidad de los impuestos, ya que solo la ley puede establecer tributos, señalan las circunstancias del hecho gravado, y los elementos que permiten determinar la base imponible, como asimismo, fijar la tasa del impuesto y lo sujetos pasivos de la obligación tributaria.

Las disposiciones tributarias no permiten la interpretación extensiva, en el sentido de gravar a actos o personas que no han sido expresamente señaladas en la ley, no obstante que tales actos o personas se encuentren en situaciones similares a las gravadas.

De acuerdo con el principio de legalidad de los impuestos, piedra angular del derecho tributario moderno y que ya los romanos expresaban en el *nullum tributum sine lege*, la única fuente de los impuestos es la ley.

Obviamente que se trata de la fuente mediata de los impuestos, porque para nazca realmente la obligación tributaria, se precisa la ocurrencia de otro elemento externo: el hecho gravado.

1.4.2 El hecho gravado

Es el hecho o conjunto de hechos a los cuales el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar un tributo. En general el hecho gravado puede consistir en un acto, cosa, situación, contrato, etc. Que según la ley tributaria obliga al contribuyente a pagar cada vez que la ley lo determina.

El hecho gravado también le llaman como hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria, puede definirse como la circunstancia o conjunto de circunstancias previstas en la ley que dan origen a la obligación tributaria.

Para Héctor Belisario Villegas, el hecho imponible es "el acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el

nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal.”¹¹

Por otra parte, una definición clásica del hecho imponible, es la de Fernando Sainz de Bujanda, quien lo describe como: “El conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”.¹²

El presupuesto de hecho, podríamos decir que es, entonces la fuente inmediata de la obligación tributaria, es decir, el hecho al cual el legislador relaciona el nacimiento de la obligación jurídica de pagar un tributo que puede consistir en un acto, cosa, situación, contrato, etc. En sí podemos decir que es el acto jurídico que permite el nacimiento de una obligación tributaria.

El hecho gravado varía según la naturaleza del impuesto, podemos mencionar en las principales leyes tributarias de Guatemala, verbigracia:

- En el caso del Impuesto al Valor Agregado -IVA- el hecho gravado afecta actos y contratos.

¹¹ Villegas, Héctor Belisario, **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**.

¹² Sainz de Bujanda, Fernando, **Derecho Financiero y Tributario**, pág 73.



- El hecho gravado en la Ley del Impuesto Sobre la Renta es la renta que obtenga toda persona, así como cualquier ente, patrimonio o bien que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.
- El hecho gravado en la Ley Sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones es el desplazamiento de dominio de los bienes a título gratuito, consistentes en las asignaciones líquidas, ya sea a título universal, como en las herencias, y a título particular como en los legados y donaciones.
- El hecho gravado en la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolo, son los actos y contratos que se plasman en documentos que dan cuenta de actos jurídicos y otros.

Estos son algunos ejemplos que hemos mencionado del hecho gravado en algunas leyes guatemaltecas, y así podríamos mencionar más, pero por no ser objeto principal de este estudio, no nos adentraremos más.

Entre las características principales del hecho gravado podemos mencionar las siguientes:

- Debe estar previsto en la ley;
- Es imprescindible, es decir que sin hecho gravado no hay obligación tributaria; y

- Tiene contenido económico, o sea, debe constituir un índice o indicio demostrativo de la capacidad económica de los contribuyentes a los cuales se les atribuye este hecho. Lo que el legislador considera al establecer un hecho gravado es su capacidad, su idoneidad, su aptitud para servir de medida de la capacidad económica del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

1.5 Elementos internos

Se consideran elementos internos aquellos que caracterizan a la obligación tributaria y son: los sujetos, el responsable, el objeto y la causa.

1.5.1 Sujeto pasivo

Por un lado dentro de la obligación tributaria, está la persona obligada a su cumplimiento, que toma el carácter de deudor y que recibe el nombre de sujeto pasivo.

De acuerdo al Artículo 18 del Código Tributario, son contribuyentes todas las personas individuales, jurídicas (empresas), instituciones o entidades que con el pago de sus tributos contribuyen al sostenimiento del Estado, de manera que éste pueda cumplir con su fin principal, que es velar por el bien común.

Para Raúl Rodríguez Lobato "El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal. Sin olvidar la existencia de los dos tipos de obligación fiscal."¹³

Según el Artículo 19 del Código Tributario, se considera sujeto pasivo al obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.

En el caso del tributo, el sujeto pasivo es el mismo generador del hecho imponible o gravable, por cuya circunstancia recibe el nombre de responsable.

Este sujeto lo representa el contribuyente, es el deudor tributario, que está obligado ante el Estado para dar cumplimiento a la obligación tributaria. Éste debe cumplir con una obligación de carácter tributaria, que será exigible por el sujeto acreedor. Entre ambos sujetos existe el vínculo jurídico que constituye la obligación jurídico-tributaria que los une.

¹³ Rodríguez Lobato, Raúl, **Derecho Fiscal**, Pág. 109.



Dentro de la doctrina hemos encontrado algunas clasificaciones que hacen diferentes autores en cuanto a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, mismas que hemos unificado para armar una sola clasificación, siendo esta la siguiente:

a) Por deuda propia

Es aquel que tiene la responsabilidad directa, es el caso del deudor directo del tributo a su causahabiente mortis causa o inter vivos, es decir, herederos, legatarios o donatarios a título universal y se trata de personas morales, la que subsiste o se crea por fusión.

b) Por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa

Es el caso de las personas que, conforme a la ley pueden disponer libremente no solo de sus bienes, sino también de los de terceros, por lo tanto, la ley designa como responsable directo a quien tiene esa facultad, aunque el hecho generador lo haya realizado el tercero.

c) En parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria

Es el caso de copropietarios y coherederos, ya que cada uno se puede exigir el total del adeudo y no solo la parte que le corresponde.

d) Por deuda ajena con responsabilidad sustituta

Es el caso de sustitutos legales del deudor directo, ya sea voluntarios o por ministerio de la ley, a quienes se respeta su derecho a repetir contra el deudor directo.

e) Por deuda ajena con responsabilidad solidaria

Es el caso de determinados funcionarios públicos a quienes la ley impone ciertas obligaciones de carácter formal que no fueron cumplidas, la cual trate como consecuencia un perjuicio al fisco, como por ejemplo el notario que no verifica que por el acto que ante él se otorga se satisfaga el tributo causado.

f) Por deuda ajena con responsabilidad objetiva

Es el caso de las personas que adquieren bienes afectos al pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad y respecto el cual el bien constituye la garantía objetiva.

1.5.2 Sujeto Activo

Únicamente el Estado está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de la soberanía.



De conformidad con el Artículo 17 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, se establece que el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.

Es el Estado como ente público el que se encarga de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. Esa conducta de exigir va dirigida hacia el sujeto pasivo o deudor, quien tiene el deber jurídico de cumplir con ella. Como en el caso de la Superintendencia de Administración Tributaria que actúa como sujeto activo al iniciar un juicio Económico Coactivo en contra de algún contribuyente individual o persona jurídica que no paga al Estado voluntariamente; es pues el Estado o el Fisco, el acreedor del tributo.

1.5.3 Responsables

Es un tercer sujeto que de otra manera también viene siendo un sujeto pasivo, el Artículo 25 del Código Tributario establece que: "Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este". Es responsable toda persona sujeta por la ley, al cumplimiento de obligaciones formales ajenas, aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos. El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente".

Hay responsables por representación, cuando actúan en calidad de representantes legales; responsables por solidaridad de quienes adquieren bienes y derechos por ejemplo los donatarios y los legatarios. También es responsable el agente de retención o percepción, aquellos que sean designados por la ley, que deben efectuar retención o percepción de tributo.

De acuerdo al Artículo 25 del Código Tributario son los sujetos pasivos que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición legal, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos.

El Artículo 28 establece que son responsables solidarios por los tributos, multas y accesorios derivados de los bienes que administren, reciban o dispongan:

- Los padres, los tutores y los curadores de los incapaces.
- Los directores, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad reconocida.
- Los que dirijan, administren o tengan la disponibilidad de los bienes de entes colectivos o unidades económicas que carezcan de personalidad jurídica.
- Los mandatarios, respecto de los bienes que administren o dispongan.

- Los síndicos y liquidadores de las quiebras, los liquidadores de sociedades, y los administradores judiciales o particulares de las sucesiones; los interventores de sociedades y asociaciones.
- Los socios o accionistas de las sociedades liquidadas.
- Los demás, que conforme a las leyes así sean calificados.

Asimismo el Artículo 29 establece que se consideran responsables solidarios a los adquirentes de fondos de comercio, así como los adquirentes del activo y del pasivo de empresas o entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella y que esta responsabilidad estará limitada al valor de los bienes que se adquieran.

1.5.4 El objeto del tributo

Este segundo elemento, consiste en que toda ley tributaria debería señalar cuál es el objeto del gravamen. Sin confundir la figura del tributo con el del fin del tributo. Cuando se habla de objeto de tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que busca con la imposición, por ello se puede definir el objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición. El objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible.

1.5.5 La causa del tributo

Para la profesora y abogada María Luisa Arévalos en su ensayo Causas y Fuentes de la Obligación Tributaria, manifiesta que la causa del tributo "Es el hecho jurídico tipificado previamente en la ley, el síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de una obligación tributaria como el vínculo jurídico que nace de un hecho, acto o situación, al cual la ley vincula la obligación del particular (persona física o jurídica) de pagar una prestación pecuniaria. Dicha ley tiene su fundamento en la potestad soberana del Estado, que acuerda a éste el derecho de imposición y de coerción."¹⁴. Asimismo, manifiesta que: "El hecho generador va unido siempre al nacimiento de una obligación tributaria. La vinculación del sujeto pasivo al activo se produce siempre a través del hecho imponible: toda obligación tributaria nace de la realización de un hecho imponible."¹⁵

1.6 Formas de extinguir la obligación tributaria

1.6.1 El pago

El efecto más importante es el de extinguir la obligación tributaria mediante la entrega al Estado del dinero en concepto del cumplimiento del hecho previsto en la ley. Según Giulliani Fonrouge citado por las docentes Carmen Díaz y Lizeth Nájera, "el pago

¹⁴ Arévalos, María Luisa, Ensayo La causa y la fuente de la obligación tributaria, pág. 73.

¹⁵ Ibid.

constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia fiscal es unilateral por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades”.¹⁶

1.6.2 La confusión

Esta forma de extinguir la obligación opera cuando el sujeto activo de la obligación tributaria (El Estado), como consecuencia de la transmisión de los bienes o derechos sujetos a tributo queda colocado en situación de deudor. Ocurre rara vez en el derecho tributario, como en el caso de que el Estado reciba una herencia en cuyo pasivo figuren deudas de índole tributaria. El Estado deja de ser sujeto activo y acreedor y se convierte en sujeto pasivo y deudor de una obligación. En tal caso es evidente que las deudas se extinguen por confusión.

En el libro *Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal*, se establece que: “La confusión consiste en que los derechos del acreedor y deudor se confunden en una sola persona, la que se convierte a la vez en deudora y acreedora, ya por su sucesión, ya por otra causa”.¹⁷ El Código Tributario lo regula en el Artículo 45, el cual establece: “La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación”.

¹⁶ Díaz Dubón, Carmen y Nájera Flores, Lizeth, **Derecho financiero II**, Pág. 99.

¹⁷ Varios autores. **Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal**, Pág. 208.

1.6.3 La compensación

Se produce cuando dos personas son recíprocamente deudoras y acreedoras por igual cantidad, es una figura propia del derecho civil, pero en el campo del derecho tributario se contempla en el Artículo 43 del Código Tributario que: "Se compensarán de oficio o petición del contribuyente o responsable de los créditos tributarios líquidos y exigibles de la administración tributaria con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a periodos 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..."; dicho de otra manera el Estado es sujeto activo de una obligación y sujeto pasivo de otra y por otro lado, el mismo contribuyente es sujeto pasivo en una obligación y sujeto activo en otra. Al existir esta situación, las obligaciones quedan cumplidas, pero por supuesto en situaciones que siempre que la ley lo permita.

1.6.4 La condonación o remisión

Es el perdón o liberación de la deuda otorgada por el acreedor. Este principio se basa en que cualquier persona 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. La otorga el poder legislativo, cuando dicta leyes de condonación de los tributos y sanciones fiscales.

La administración pública se encuentra en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica reinante en el país lo amerite. La condonación procede sólo en casos especiales, como ejemplo podría ser cuando el Estado está imposibilitado técnica y legalmente por diversas razones para efectuar el cobro de un tributo, y decide condonarlo parcial o totalmente, siempre en base a una ley decretada.

El fundamento legal de esta figura es el Artículo 46 del Código Tributario, el cual establece: "La obligación de pago de los tributos causados, solo puede ser condonada o remitida por ley. Las multas y los recargos pueden ser condonados o remitidos por el Presidente de la República, de conformidad con lo establecido por el artículo 183 inciso r), de la Constitución Política..."

1.6.5 La prescripción

Se configura cuando el deudor se libera del pago de la obligación tributaria por inacción del Estado, desapareciendo la obligación del sujeto pasivo por el transcurso del tiempo. "Es un modo de extinción de la obligación tributaria que se da por el transcurso de un determinado tiempo sin que el sujeto activo de la relación jurídico tributaria, o el acreedor en términos generales, haga uso del derecho a exigir el pago correspondiente".¹⁸

¹⁸ Varios autores. Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal, Pág. 208.



Esta forma de extinción de la obligación tributaria se encuentra regulada en los Artículos 47 al 53 del Código Tributario, indicando que el derecho de la administración tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones 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 años.

CAPÍTULO II

2. Juicio económico coactivo

2.1 Definición

El Abogado guatemalteco Hugo Calderón Morales, define el proceso económico coactivo, como “un medio por el cual el Estado cobra sus adeudos que los particulares tienen con éste, los que deben ser líquidos, exigibles, de plazo vencido y preestablecidos legalmente a favor de la administración pública.”¹⁹

Para Carlos, García Oviedo, “la acción recaudadora comprende dos períodos, uno voluntario y otro ejecutivo, el primero toma en cuenta la realización de los créditos la cual se efectúa sin medida coactiva alguna, dentro de los plazos reglamentarios.

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.”²⁰

Calderón Morales expresa que: “del juicio económico-coactivo, se puede establecer que se trata de una ejecución especial en donde el Estado, a través de los órganos

¹⁹ Calderón Morales, Hugo H. **Derecho Procesal Administrativo**, pág. 192.

²⁰ Oviedo García, Carlos, **Derecho Administrativo**, pág. 404.

administrativos siempre es la parte actora, contra existencia de un título ejecutivo y que persigue el cumplimiento de una obligación del particular a favor del Estado.”²¹

Giuliani Fonrouge lo define como: “El procedimiento especial y sumario que permite al Estado exigir coactivamente el pago de las obligaciones tributarias”²²

El Tratadista Español Miguel Fenech citado por Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yañez, en su texto Derecho Tributario Mexicano, define el proceso económico coactivo como: “El medio Jurídico con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando éste no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción independientemente de la voluntad del obligado y venciendo toda su contraria voluntad”²³

Al analizar las definiciones antes indicadas podemos señalar algunos elementos en común en cada una, tales como: procedimiento, cobro, adeudos, obligación tributaria, título ejecutivo, ejecución coactiva y administración pública; de estos conceptos nosotros hemos formulado nuestra definición del juicio económico coactivo, el cual entendemos como: un proceso de ejecución especial por medio del cual el Estado acciona ante un órgano jurisdiccional exigiendo a los contribuyentes el cobro de adeudos tributarios establecidos mediante un título ejecutivo sobre deudas tributarias firmes, líquidas y exigibles, a favor del Estado.

²¹ Calderón Morales, Hugo H. **Derecho Procesal Administrativo**, pág. 192.

²² Giuliani Fonrouge, Carlos M. **Derecho Financiero**, Pág. 819.

²³ Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yañez, Jorge, **Derecho Tributario Mexicano**, Pág. 200.

2.2 Breve reseña histórica del juicio económico coactivo

En Guatemala, el juicio económico coactivo, se encuentra regulado en el Decreto 1126, del Congreso de la República de Guatemala, que contenía la Ley Orgánica del Tribunal de la Contraloría de Cuentas y su Reglamento, pero mediante la vigencia del Decreto 31-2002 del Congreso de la República, creado el catorce de mayo de dos mil dos, se derogaron las disposiciones contenidas en los Artículos del 1 al 32, quedando dicha ley con la denominación de Ley del Tribunal de Cuentas. Es de hacer notar que el Decreto 31-2002 del Congreso de la República de Guatemala, contiene la actual Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas.

Asimismo el Juicio Económico Coactivo también se encuentra regulado en el Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.

Lo que motivó la reforma ya citada, se debió a que en los Acuerdos sobre aspectos socioeconómicos y situación agraria en Guatemala, y el fortalecimiento del poder civil y función del ejército en una sociedad democrática, el Gobierno de la República se comprometió a reformar, fortalecer y modernizar la Contraloría General de Cuentas.

Se consideró imperativo dotar a la Contraloría General de Cuentas, para que pueda cumplir su función como órgano superior de control, de una ley que le permitiera poner en práctica un sistema dinámico de fiscalización mediante la aplicación de

procedimientos modernos de auditoria gubernamental, para determinar el grado de eficiencia, eficacia y economía en la ejecución de los programas que desarrolle la administración pública, no solamente a través de la verificación de los registros contables, sino además de la evaluación de los resultados obtenidos frente a los objetivos nacionales, institucionales y sectoriales, en sus propios ambientes tecnológicos.

Por el proceso de modernización del Estado, iniciado a finales de la década de 1990, se adoptaron nuevos criterios técnicos y tecnológicos, con el fin de garantizar la transparencia y probidad en la utilización del erario público, lo cual se refleja entre otros con el Sistema Integrado de Administración Financiera SIAF, el cual necesariamente tiene que ser complementado con el Sistema de Auditoria Gubernamental que el Decreto 31-2002 del Congreso de la República viabilizó.

2.3 Clases de procesos económicos coactivos

Actualmente, se distinguen dos procedimientos económicos coactivos, regulados en dos leyes distintas: 1. Proceso económico coactivo común, regulado en la Ley del Tribunal de Cuentas; y 2. Proceso económico coactivo tributario, regulado en el Código Tributario, ambos cuerpos legales del Congreso de la República de Guatemala.²⁴

²⁴ Castillo González, Jorge Mario, **Derecho Administrativo**, Pág. 432.

De conformidad con el Artículo 171 del Código Tributario, el procedimiento económico coactivo, es un medio por el cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios.

Al analizar éste artículo, nos damos cuenta que el legislador obvió otro tipo de adeudos de los particulares a favor del Estado, tomando en cuenta únicamente los adeudos tributarios; así mismo, el Decreto 1126 del Congreso de la República, Ley del Tribunal de Cuentas, indica literalmente en su Artículo 45 párrafos dos y tres que la jurisdicción en materia económica coactiva "Tiene como fin exclusivo conocer en los procedimientos para obtener el pago de los adeudos a favor del fisco, las municipalidades, las entidades autónomas y las instituciones descentralizadas. Los adeudos a que se refiere este artículo, son aquellos que proceden de un fallo condenatorio de cuentas, multas y demora en obligaciones tributarias."

El fin de ambos es la persecución de la obligación de un particular frente al Estado, siendo la principal diferencia el origen de las deudas que se pretenden hacer efectivas. En el caso del procedimiento regulado por el Decreto 1126 del Congreso de la República, se trata de cualquier deuda contraída ante el sector público, mismas que devienen primordialmente de sentencia dictada por el Tribunal de Cuentas como consecuencia de auditorías realizadas por la Contraloría General de Cuentas; mientras que el procedimiento regulado por el Código Tributario se circunscribe a las deudas de carácter eminentemente tributario, pero en ambos casos convergen cuestiones

tributarias, por lo que la aplicación de uno u otro procedimiento esta sujeto a interpretación.

2.4 Fases procesales de los procedimientos económicos coactivos comunes y tributarios, sus diferencias y similitudes

2.4.1 Esquema general

- Planteamiento de la demanda;
- Emplazamiento, audiencia al demandado;
- Requerimiento;
- Contestación de la demanda y/o incidencias;
- Oposición y/o planteamiento de excepciones, previas, perentorias, excepciones en cualquier estado del proceso. Según el caso;
- Allanamiento;
- Rebeldía o contumacia. Según la ley aplicable al caso concreto;
- Incidencias: Nulidad por violación de ley o vicios del procedimiento;
- Otras incidencias: Sustitución de bienes embargados, contra-garantías, tercerías y reducción del embargo;
- Pago del adeudo;
- Consignación con reserva de oposición, o para levantar las medidas precautorias decretadas;

- Apertura a prueba;
- Sentencia. Previo generación de patrimonio ejecutable;
- Impugnaciones.

En base al detalle general presentado anteriormente, diremos que las fases procesales son distintas para ambos procedimientos, radicando su similitud en su objetivo primordial que es ejecutar el adeudo que se pretende.

2.4.2 Planteamiento de la demanda

De conformidad con los procedimientos económico coactivos, regulados en la legislación guatemalteca, no existen normados requisitos para el planteamiento de la demanda, pero al hacer la aplicación de las leyes supletorias, debemos reunir los requisitos establecidos dentro del Artículo 61 del Decreto Ley número 107, Código Procesal Civil y Mercantil, para la primera solicitud y los del Artículo 62 para las demás solicitudes, así mismo debemos tomar en cuenta los preceptos normados en los Artículos 106, 107 y 108 que se refieren al contenido de la demanda y a los documentos esenciales que deben acompañarse en la fase esencial oportuna, como lo es la fase de iniciación de un proceso.

La administración pública, deberá acompañar a la demanda el título ejecutivo, en el que fundamente el adeudo que el particular tiene con el Estado, según el caso.

Planteada la demanda el juez calificará el título y con base en el mismo, se dictará resolución mandando requerir de pago al obligado y si éste no cancela en el acto del requerimiento, se trabará embargo sobre bienes suficientes que cubran el valor de lo demandado, regulado en los Artículos 84 de la Ley del Tribunal de Cuentas y Artículo 174 del Código Tributario.

Asimismo, en la demanda económico coactiva, y dentro del transcurso del proceso pueden solicitarse las medidas cautelares que sean necesarias, según el caso si fuere la parte demandada persona individual o jurídica; entre las cuales encontramos el embargo sobre bienes, el arraigo y el embargo con carácter de intervención sobre empresas propiedad del demandado, es necesario aclarar que de conformidad con las reformas efectuadas al Código Tributario, ya no se hace excepción al arraigo, así mismo se deja claro que el juzgador esta facultado, para ordenar estas medidas inaudita parte, según lo establece el Artículo 534 del Código Procesal Civil y Mercantil, el cual prescribe que "las providencias precautorias se dictarán sin oír a la parte contra quien se pidan y surtirán todos sus efectos, no obstante cualquier incidente, excepción o recurso que contra ellas se haga valer, mientras no sean revocadas o modificadas, en aplicación a la supletoriedad normada, antes relacionada."

Es por ello que aunque el proceso económico coactivo tenga como una de sus características la oficiosidad, hay ciertos actos que siempre deben ser a instancia de

parte, como la traba de embargos u otras medidas precautorias y de coacción personal como lo es el arraigo, y así mismo la iniciación de la demanda.

2.4.3 Emplazamiento, audiencia a la parte demandada

En la fase de audiencia se encuentran dos situaciones similares con algunas diferencias, que se dan en ambos procedimientos económicos coactivos, tanto en el común como en el tributario. Lo similar es que en los dos procedimientos se emplaza al demandado, la diferencia radica en el plazo concedido, para evacuar la audiencia y plantear la defensa, así como la audiencia al Ministerio Público, que regula la Ley del Tribunal de Cuentas, entiéndase Procuraduría General de la Nación.

En el Artículo 84 de la ley citada en el párrafo anterior, se emplaza al ejecutado para que dentro del plazo de tres días deba manifestar su oposición, bajo apercibimiento de continuar el juicio en su rebeldía. Si el demandado se opone o interpone excepciones dentro del mismo plazo se mandará a oír a la Procuraduría General de la Nación y al ejecutante por el plazo de cinco días.

De conformidad con el Código Tributario en su Artículo 174, se emplaza al ejecutado para que dentro del plazo de cinco días, se opongá o haga valer sus excepciones. Aludiendo en su párrafo tercero, que "Si se trata de ejecución de sentencias solo se admitirán las excepciones nacidas con posterioridad a la misma." Así mismo, el Artículo

176 en su parte conducente preceptúa que si el ejecutado se opusiere, deberá razonar su oposición y si fuere necesario, ofrecerá la prueba pertinente; refiriendo el párrafo tercero de dicha norma legal que el juez oirá por cinco días hábiles a la administración tributaria.

2.4.4 Requerimiento

Es el acto procesal continuo de la notificación de la demanda, el cual se encuentra ordenado en el mandamiento de ejecución para lograr el cumplimiento del obligado o en su caso el embargo de bienes según lo normado en el Artículo 297 del Código Procesal Civil y Mercantil; siempre considerando la supletoriedad establecida en ambos procedimientos.

2.4.5 Contestación de la demanda y/o incidencias

Al contestar la demanda, el demandado puede adoptar ciertas actitudes, estas pueden ser en la forma siguiente:

- Oposición;
- Planteamiento de excepciones previas, o perentorias o en cualquier estado del proceso, según el caso;
- Allanamiento;

- Rebeldía o contumacia, Decreto 1126 del Congreso de la República;
- Incidencias: Nulidad por violación de ley o vicios del procedimiento;
- Otras incidencias: Sustitución de bienes embargados, contra-garantías, tercerías y reducción de embargo;
- Pago total del adeudo;
- Consignación con reserva de oposición, o con el objeto de levantar las medidas precautorias decretadas. De conformidad con el Artículo 300 del Código Procesal Civil y Mercantil, lo cual por la naturaleza del proceso económico coactivo, se hace en forma directa, o sea una vez hecha la petición se extiende la orden y recibo de ingresos judiciales, sin hacer uso de la vía incidental.

a) De la oposición y/o planteamiento de excepciones previas, perentorias o en cualquier estado del proceso

Como ya se dijo anteriormente, entre las diferencias marcadas que contienen los procedimientos económicos coactivos, que regula la legislación guatemalteca, se encuentra el plazo señalado para la contestación de la demanda, entre otras diferencias se tiene el planteamiento de las excepciones durante el emplazamiento, así como las excepciones que se pueden interponer en cualquier estado del proceso, y lo que refiere el procedimiento económico coactivo encausado en el Decreto 1126 del Congreso de la República, Ley del Tribunal de Cuentas, en relación a la oposición y la interposición de excepciones de previo y especial pronunciamiento, así como las demás que se

interpongan perentorias, estando su diligenciamiento, tanto como la oposición a conferir audiencia a la Procuraduría General de la Nación.

Mediante la Ley del Tribunal de Cuentas, según el Artículo 84, el ejecutado tiene tres días para manifestar su oposición, el demandado puede interponer las excepciones que estime pertinentes, bajo apercibimiento de continuar el trámite en rebeldía; circunstancia que se da en la práctica, pero a instancia de parte, según criterio que han adoptado los juzgadores, a pesar de la oficiosidad que envuelve a éste tipo de procesos, y aún mas en las sentencias se expresa que se sigue el juicio en rebeldía si ésta procede, sin haber hecho tal petición y declaración en autos.

Según el Artículo 174 Código Tributario, se "... dará audiencia al ejecutado por el plazo de cinco días hábiles, para que se oponga o haga valer sus excepciones". Observándose que no es regulado el apercibimiento de continuar el juicio en rebeldía, por lo que éste presupuesto jurídico no se da en los procesos económicos coactivos, que se rigen bajo la luz de dicho cuerpo legal.

En virtud de las diferencias marcadas en relación a los plazos, como a las excepciones a interponer, debemos tener presente que los plazos enmarcados en las leyes procesales son de carácter perentorio e improrrogables; como se establece en el Artículo 64 del Código Procesal Civil y Mercantil, observando la supletoriedad y considerando lo

establecido en el Artículo 13 de la ley del Organismo Judicial que prescribe: "Que las disposiciones especiales prevalecen sobre las disposiciones generales."

b) Excepciones previas en económico coactivo común

En el Decreto 1126 del Congreso de la Republica, Ley del Tribunal de Cuentas. En este cuerpo legal, en su Artículo 87, se contemplan excepciones previas a las que se les denomina de previo y especial pronunciamiento, las cuales deben interponerse juntamente con el razonamiento de la oposición, así como de otras excepciones.

c) Excepciones previas en económico coactivo tributario

En el Código Tributario no hay énfasis al planteamiento de excepciones previas, por ende todas deben plantearse juntamente con el razonamiento de la oposición; y son innominadas; así mismo debe contemplarse que el procedimiento económico coactivo bajo el amparo del Código Tributario contempla la interposición de ciertas excepciones en cualquier estado del proceso, de conformidad con lo normado en su Artículo 177 como lo son:

- Pago.
- Transacción autorizada mediante acuerdo gubernativo.
- Finiquito debidamente otorgado.
- Prescripción.

- Caducidad.
- Las nacidas con posterioridad a la contestación de la demanda y que destruyan la eficacia del título.

No debe expresarse por ejemplo: Se interpone excepción previa de pago, solo debe interponerse como excepción de pago. Toda vez que, como ya se indicó anteriormente, el Código Tributario no contempla la interposición de excepciones previas.

Actualmente los litigantes deben tomar en cuenta las reformas efectuadas al Código Tributario, reguladas dentro del Decreto número 20-2006 del Congreso de la República, que establece en su Artículo 40, que en casos que haya demanda judicial, para el pago de tributos, podrá celebrarse convenio ante juez competente, por lo que pueden ejercitar dicha acción conforme derecho, haciendo valer las pretensiones que estimen pertinentes. Obsérvese que esto se refiere únicamente al procedimiento económico coactivo conocido como tributario, o sea el que se sustenta bajo la luz del Código Tributario.

2.4.6 Allanamiento

Mario Aguirre Godoy indica que: "El demandado, puede también comparecer al proceso allanándose al mismo, esta situación resulta cuando el demandado expresa su deseo de

no litigar y de someterse a las pretensiones aducidas por el actor, manifestación que debe hacerse en el plazo que tiene el demandado para contestar la demanda.”²⁵

Mauro Chacón argumenta que “El allanamiento es una actitud Activa desfavorable, es cuando el demandado se apersona al proceso allanándose, de donde la pretensión del actor, resultará estimatoria.”²⁶

2.4.7 Rebeldía o contumacia

En el procedimiento económico coactivo, encontramos la figura jurídica de rebeldía únicamente en el Artículo 84 del Decreto 1126 del Congreso de la República, Ley del Tribunal de Cuentas, esta surge por la incomparecencia de la parte demandada, la cual no se da en el procedimiento económico coactivo regulado en el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, siendo esta otras de las diferencias que atañen los procedimientos económicos coactivos, regulados en la legislación Guatemalteca.

Al hacer un análisis de la ley supletoria, se enfoca que el Artículo 114 del Código Procesal Civil y Mercantil preceptúa como efectos de la rebeldía entre otros que desde el momento en que el demandado sea declarado rebelde, podrá trabarse embargo sobre sus bienes, en cantidad suficiente para asegurar el resultado del proceso. Esto dentro

²⁵ Ob. Cit. pág. 840.

²⁶ Ob.Cit. pág. 4.

de los juicios ordinarios, lo cual no es aplicable en el procedimiento económico coactivo, por tratarse de un juicio de ejecución, dentro del cual las medidas precautorias se dan inaudita parte como lo establece el Artículo 534 del Decreto Ley número 107, Código Procesal Civil y Mercantil, por ende esta figura debe desaparecer, puesto que esta en contra posición con las medidas precautorias que se decretan a petición de parte desde la primera resolución que admite la demanda, y no después de ser declarado rebelde el demandado, como lo regula el ordenamiento civil adjetivo para los procesos de conocimiento. Considerando también que tal presupuesto jurídico no se encuentra normado para el diligenciamiento de los procesos de ejecución.

2.4.8 Incidencias

Atendiendo a la supletoriedad, las partes han tenido el derecho de hacer uso de la nulidad por violación de ley, o vicio del procedimiento, ya sea al contestar la demanda, en relación a la primera resolución, o a los actos iniciales diligenciados, debiendo tomar siempre en cuenta, que los plazos procesales son de carácter perentorio, es el caso, por lo cual en la práctica algunos litigantes plantean la contestación de la demanda, o sea la oposición, simultáneamente con la nulidad, interrumpiéndose el trámite de la oposición quedando ésta presente para su oportunidad, resguardando con dicha actitud los intereses de la parte demandada en virtud que no siempre se puede asegurar si va a prosperar o no una nulidad planteada, y de no diligenciarse dichas pretensiones en forma paralela, se estaría arriesgando el plazo conferido para la



contestación de la demanda, perjudicando el derecho de defensa del demandado. En relación a éste tema es importante dejar plasmado que en las nulidades declaradas sin lugar dentro de los procedimientos económicos coactivos, no cabe el recurso de apelación, de conformidad con la naturaleza del juicio y atendiendo a sus principios propios de brevedad, oficiosidad y especialidad, así como a los principios generales procesales de economía procesal y certeza jurídica, según sentencia de la Corte de Constitucionalidad de fecha 12 de octubre del año 2005, dictada dentro del expediente número 1155, del año 2005.

Entre las incidencias que son comunes en los juicios de ejecución podemos mencionar las siguientes:

- La sustitución de bienes embargados.
- La contra-garantía.
- Las tercerías.
- Reducción de embargos.

Entre estos incidentes que causan diferencia dentro del procedimiento económico coactivo, se enfoca específicamente según el Artículo 551 del Código Procesal Civil y Mercantil, Las tercerías, las cuales pueden interponerse en cualquier proceso, salvo disposición en contrario.

a) Tercerías coadyuvantes

De conformidad con el Artículo 549 del Decreto Ley 107, Código Procesal Civil y Mercantil, estas se refieren cuando a una persona que se denomina tercero coadyuvante se reputa un misma parte con aquél a quien ayuda, debiendo tomar el proceso en el estado en que se halle.

b) Tercerías excluyentes

De conformidad con el Artículo 550 del Decreto Ley 107, Código Procesal Civil y Mercantil, estas se refieren a los terceros que aleguen un derecho de dominio y/o de preferencia.

Dentro del procedimiento económico coactivo, únicamente pueden interponerse, las tercerías excluyentes, tanto de conformidad con el Decreto 1126 del Congreso de la República, Ley del Tribunal de Cuentas, como con el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario.

c) Tercerías según el Decreto Número 1126 del Congreso de la República, Ley del Tribunal de Cuentas, suspensión del procedimiento

De conformidad con el Artículo 91 del Decreto 1126 del Congreso de la República, Ley del Tribunal de Cuentas, únicamente puede interponerse tercerías excluyentes de dominio o preferentes de pago, las que se promoverán y se resolverán ante los tribunales ordinarios.

El Artículo 92 del Decreto 1126 del Congreso de la República, Ley del Tribunal de Cuentas, establece que las tercerías excluyentes de dominio deberán interponerse antes de que se otorgue la escritura traslativa de dominio y las preferentes de pago, antes de haberse efectuado éste.

El Artículo 93 del Decreto 1126 del Congreso de la República, Ley del Tribunal de Cuentas, expresa que la interposición de una tercería, dará lugar a la suspensión del procedimiento económico coactivo, siempre y cuando se den las circunstancias siguientes:

- Que se compruebe en forma auténtica, que se ha interpuesto; y
- Que los tribunales ordinarios le han dado trámite.



Aunado a esto, de conformidad con el Artículo 94 de dicho cuerpo legal, “El juez ordinario que conozca de una tercería tiene obligación bajo su estricta responsabilidad, de comunicar al funcionario que sigue el procedimiento económico coactivo, que se dictó resolución firme que pone fin al juicio de tercerías, para lo cual certificará lo conducente.”

d) Tercerías según el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, suspensión del procedimiento

El Artículo 179 del Decreto 6-91 del Congreso de la Republica, Código Tributario, únicamente pueden interponerse tercerías excluyentes de domino o preferentes de pago, las que se tramitarán como incidentes ante el mismo juez que conoce el juicio económico coactivo.

De conformidad con el Artículo 180 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, las tercerías excluyentes de dominio deberán interponerse antes de que se otorgue la escritura traslativa de dominio y las preferentes de pago antes de haberse efectuado éste, al igual como en el procedimiento seguido bajo el amparo del Decreto 1126 del Congreso de la República, Ley del Tribunal de Cuentas.

En el procedimiento económico coactivo seguido a la luz del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, para dilucidar alguna tercería excluyente de dominio,

se hará en forma inmediata de conformidad con el Artículo 181 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, el cual establece "Interpuesta una tercería excluyente de dominio se suspenderá el procedimiento, hasta que se decida la tercería." En otras palabras la suspensión, se da por imperativo legal, sin requisito alguno, puesto que en éste caso las tercerías se interponen dentro del mismo juicio, no en diferente juzgado como lo es en el caso del Decreto 1126 del Congreso e la República. Ley del Tribunal de Cuentas.

En estos casos, se puede observar que el Código Tributario no hace alusión en cuanto a la suspensión, cuando se interponga una tercería excluyente preferente de pago, por lo que en la práctica también se suspende por analogía.

2.4.9 Pago del adeudo

Entre otras actitudes que puede desarrollar el demandado, se encuentra el pago del adeudo, Aguirre Godoy expresa: "Para los efectos procesales, primeramente, se despacha la ejecución, se lleva a cabo el requerimiento de pago, por el ministro ejecutor designado (actualmente por el centro de servicios auxiliares de la administración de justicia), también puede efectuarse la notificación y requerimiento respectivo, mediante un notario notificador, si así lo pide el ejecutante. Artículo 298 del Código Procesal Civil y Mercantil. El demandado atiende el requerimiento, en cuyo caso tiene que pagar la suma reclamada y las costas causadas. Si el demandado procede a efectuar el pago al

momento del requerimiento, se deja constancia en el expediente, se entrega al ejecutante la suma satisfecha, dándose por terminado el procedimiento. Y se levantan las medidas precautorias decretadas en contra del demandado. Este pago al hacerse en efectivo, siempre debe ser consignado en la tesorería del organismo judicial, a disposición del juzgado. Aludiendo además que las costas habrá que liquidarlas para saber su monto exacto.”²⁷

En la práctica, el procedimiento de pago en los procesos económicos coactivos no se da así de sencillo, como lo establece el Artículo 300, párrafo primero del Decreto Ley 107, Código Procesal Civil y Mercantil, en relación a que una vez pagado se de por terminado el juicio y se proceda a liquidar las costas, toda vez, que el juzgador si bien es cierto decreta levantar las medidas precautorias decretadas contra la parte ejecutada, no decreta la entrega al ejecutante de la suma consignada, constituida por el adeudo reclamado, más el diez por ciento, para costas procesales, sustentando los criterios siguientes:

- Que es el actor, quien a satisfacción de lo actuado debe solicitar la terminación del procedimiento iniciado. Esto si el demandado paga las costas indicadas por la parte actora en la vía administrativa, aún sin haber sido condenado a estas.

- En las actas de requerimiento no se expresa a cabalidad si la persona desea pagar para que se de por terminada la relación jurídica derivada del adeudo, o es con el

²⁷ Ob. Cit. pág. 259.

único fin de levantar las medidas precautorias decretadas, quien a la vez, de ser requerido de pago previamente se le ha notificado la demanda, careciendo algunas veces en dicho momento de asesoría legal.

- Tomando en cuenta, que dentro del procedimiento económico coactivo, regulado en el Decreto 1126 del Congreso de la República, Ley del Tribunal de Cuentas, el plazo para oponerse es de tres días, y en el procedimiento económico coactivo regulado en el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, el plazo para oponerse es de cinco días, el dictar el auto en que se da por terminado el juicio, dentro del plazo de tres días como lo alude la Ley del Organismo Judicial en su Artículo 142, estaría en contraposición al derecho de defensa, puesto que la persona dentro de dicho plazo, también podría oponerse, por lo que en la práctica cuando la persona opta por efectuar el pago del adeudo, es conveniente se haga en las oficinas administrativas de la parte actora, por ejemplo: la Superintendencia de Administración Tributaria, el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, Empresa Guatemalteca de Telecomunicaciones, Instituto Guatemalteco de Turismo; entre otras, siendo dichas entidades las que al recibir el pago del adeudo, hacen la pretensión en relación a que se de por terminado el juicio, puesto que cuando el pago se hace al momento del requerimiento, dicho monto constituyen patrimonio ejecutable, en espera de oposición o vencimiento del emplazamiento, para dictar la sentencia de merito, y es en dicho acto final, en que se va a decidir sobre la condena de las costas procesales respectivas. Costas

que se calcularán mediante la liquidación respectiva, y serán ejecutables al estar firme el auto correspondiente.

2.4.10 Consignación con reserva de oposición

Esta es otra situación prevista en el párrafo segundo Artículo 300 del Código Procesal Civil y Mercantil, ley supletoria en los procedimientos económicos coactivos que contempla la legislación guatemalteca, en donde se expresa que "Así mismo puede el deudor 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, intereses y costas, según la liquidación, se pueda trabar embargo por la que falte.

Jaime Guasp, expresa: "Todavía podría ocurrir que el deudor pretenda asumir una actitud intermedia entre el simple pago inmediato y la desatención del requerimiento que provoca el embargo de sus bienes. Es imaginable, en efecto que el sujeto pasivo de la pretensión ejecutiva niegue su condición de deudor y, por lo tanto, no quiera satisfacer la cantidad que el demandante le reclama, pero no desee tampoco verse expuesto a las molestias y vejaciones que el embargo supone y, por lo tanto, prefiera obviar esta aprehensión de sus bienes sin que extinga el juicio ejecutivo por su falta de oposición. La ley consiente semejante actitud intermedia, que consiste en la

consignación, por el propio deudor, de la cantidad que se reclama, con la reserva de su derecho a oponerse al juicio ejecutivo entablado.

El concepto de consignación que ahora se emplea es, evidentemente, impropio, puesto que no es el depósito de una cantidad con fines liberatorios, como se define a la consignación en el estricto derecho privado, sino que es una entrega cautelar que sustituye meramente, mediante el depósito de una cantidad de dinero, la traba de los bienes que, en otro caso, practicaría el órgano judicial. En otras palabras diremos en el presente trabajo que es una entrega cautelar, toda vez que la finalidad de dicha cantidad no solo es sustituir los bienes embargados, sino garantizar las resultas del juicio.”²⁸

En caso que el Estado resultare vencido en estos procedimientos, nunca es condenado en costas, en virtud que todas las entidades estatales actúan en pro de su beneficio resguardando sus intereses.

2.4.11 Apertura a prueba

Es la fase procesal en la cual las partes proponen el diligenciamiento y aportarán los medios de pruebas ofrecidos tanto en la demanda como en la oposición a la misma, aquí encontramos otra de las diferencias marcadas que radica en el plazo para la recepción de los medios de prueba el cual para los demandados de conformidad con el

²⁸ Ob.Cit. pág. 158

Decreto 1126 del Congreso de la República, Ley del Tribunal de Cuentas es de seis días, y además expresa dicha ley, que en éste procedimiento se abren a prueba las excepciones. Ahora bien en el procedimiento económico coactivo regulado en el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, el plazo es de prueba es de 10 días y se refiere a que en dichos casos, se abre a prueba el juicio, no solo las excepciones, como pasa en el Decreto 1126 del Congreso de la República, Ley del Tribunal de Cuentas.

2.4.12 Sentencia

a) Concepto

Para Mario Aguirre Godoy, "Es el acto procesal atribuido a los órganos jurisdiccionales, por medio del cual termina normalmente un proceso. Atendiendo a la clasificación de los actos procesales, en relación a su función estos se dividen en actos de iniciación, actos de desarrollo y de terminación los cuales se subdividen en actos de decisión y de extinción; correspondiendo la sentencia a los actos de decisión."²⁹

Para Guasp, la sentencia es "Aquel acto del órgano jurisdiccional en que éste emite su juicio sobre la conformidad o inconvención de la pretensión de la parte con el derecho

²⁹ Ob. Cit. pág. 761.

objetivo y en consecuencia actúa o se niega a actuar dicha pretensión satisfaciéndola en todo caso.”³⁰

Nosotros diremos que la sentencia es la resolución mediante la cual se plasma la decisión del juzgador, sobre determinado asunto, poniendo fin a una litis, previo haber precluido todas las fases procesales, para su culminación, la cual debe ser justa e imparcial, dotada de certeza jurídica, acogiendo o rechazando la demanda iniciada.

b) Naturaleza jurídica

Eduardo Couture expresa que: “Existen dos posiciones fundamentales: a) Una sostiene que es una actividad de declaración del derecho, o sea que el juez no innova ni crea derecho, sino que simplemente lo aplica. b) La otra es que la actividad del juez es eminentemente creadora, y que en consecuencia, la sentencia constituye una nueva norma jurídica.”³¹

c) Tipo de sentencia

Dentro de los procedimientos económicos coactivos, son de tipo declarativo, puesto que estas tienen por objeto la pura declaración de la existencia o inexistencia de un derecho, o sea o sea la existencia o inexistencia de una obligación, así mismo para que

³⁰ Ob. Cit. pág. 567.

³¹ Couture, Eduardo J. **Fundamentos del Derecho Procesal Civil**, pág. 304.

se de esta fase procesal a pesar de que el Artículo 64 del ordenamiento civil adjetivo, Decreto Ley 107, Código Procesal Civil y Mercantil en su segundo párrafo alude que "Vencido un plazo o termino procesal, se dictará la resolución que corresponda al estado del juicio, sin necesidad de gestión alguna."

2.4.13 Medios de impugnación

Entre los medios de impugnación que pueden interponerse dentro del procedimiento económico coactivo, tenemos de conformidad con el Artículo 88 del Decreto 1126 del Congreso de la República, Ley del Tribunal de Cuentas, el recurso de apelación contra las sentencias, y contra los autos que resuelvan excepciones y las que aprueban la liquidación definitiva; ahora bien en el Decreto 6-91 del Congreso de la república, Código Tributario, de conformidad con el Artículo 183, establece que solo 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, procediendo contra dichas resoluciones, los recursos de aclaración y ampliación, y el recurso de apelación. Cabe hacer la aclaración que atendiendo a la supletoriedad el Artículo 334 del Código Procesal Civil y Mercantil, indica que: "En el juicio ejecutivo únicamente el auto en que se deniegue el trámite a la ejecución... será apelable." no puede aplicarse a las ejecuciones económico coactivas que se ventilan bajo la luz del Decreto 1126 del Congreso de la República, Ley del Tribunal de Cuentas, puesto que dicho cuerpo legal no hace énfasis al auto que deniegue el trámite de la demanda,



considerándose contrario a la ley específica; por lo que en la práctica se le da trámite atendiendo al derecho de petición y es la sala jurisdiccional de cuentas, la que emite el fallo sin entrar a conocer por no ser apelable según la ley específica.

En cuanto a los plazos para la interposición de dichos recursos se observa que es el procedimiento económico coactivo común que difiere tanto del procedimiento económico coactivo tributario, como de la ley supletoria en cuanto a que los recursos de aclaración y ampliación deben de interponerse dentro del plazo de veinticuatro horas, afectando también en esto el derecho de igualdad. Según el Artículo 220 de la Constitución Política de la República, el recurso de casación es inadmisibile en los procedimientos económicos coactivos.



CAPÍTULO III

3. La incobrabilidad

3.1 Etimología

De acuerdo al Diccionario Enciclopédico Vox, cobrar se traduce en recuperar. "Percibir uno la cantidad que otro le debe"³² ; In significa no.

Para el Diccionario Ltd. "ko'βrar" es recibir una suma adeudada por un trabajo³³, contrariamente a las apariencias "recobrar" no es un derivado de cobrar, ni está relacionado con monedas de cobre, sino que la palabra originaria era recobrar, que procede del latín recuperarse, tampoco existía en latín el verbo sin prefijo, con el mismo sentido.

Tenemos también en castellano su doblete culto recuperar. Los hablantes interpretaron que recobrar era un verbo compuesto y regresivamente se derivó de cobrar ya sin el prefijo re. La palabra cobrar, está ya presente en castellano desde el año de 1197 en el fuero de Soria con el significado de, cobrar una deuda.

³² 2009 Larousse Editorial, S.L.

³³ Etimologías de chile.net Pedro Menoyo Bárcena Copyright © 2009 K Dictionaries Ltd.

La expresión incobrabilidad deviene del verbo cobrar y su derivación cobrable, en la que el sufijo, ble, connota lo apto de su posibilidad. Así mismo, el prefijo negativo, in, expresa el valor contrario a la palabra que acompaña o indica la usencia de una acción. La palabra incobrable implica la negación de la posibilidad de cobrar.

De estos conceptos y sus etimologías se puede determinar que incobrabilidad deviene de, no poder cobrar o no poder recuperar una deuda.

3.2 Naturaleza jurídica

En cuanto a la naturaleza jurídica de la incobrabilidad, podemos decir que es otro medio de extinguir la obligación tributaria, además del pago, la compensación, la confusión, la remisión y la prescripción, también cabe mencionar la declaratoria de incobrabilidad.

3.3 Definición

Según el Diccionario de la Real Academia Española, incobrable es "que no se puede cobrar o es de muy dudosa cobranza."³⁴.

Para el Diccionario Manual de Sinónimos y Antónimos de la Lengua Española Vox, incobrable, significa fallido o irrecuperable. Dícese, generalmente, de facturas.³⁵

³⁴ Real academia española, **Diccionario de la Lengua Española** 22ª. Edición.

Hemos investigado algunas definiciones útiles para este estudio, y específicamente para este capítulo y nos hemos apoyado del Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales de Manuel Ossorio, que define los conceptos de incobrable, crédito incobrable y deudor incobrable de la siguiente manera:

Incobrable lo define como aquello “De cobranza imposible, por prescripción, insolvencia total del deudor, existencia de crédito privilegiado que absorba el patrimonio del obligado, pérdida del documento crediticio, entre otros impedimentos. También se dice de los cobros dudosos, sobre todo por insolvencia o por la cuantía de los gastos previsibles para su reclamación, que lleva a desistir de la exigencia de la deuda.”³⁶

El crédito incobrable es “el que, por insolvencia del deudor o imposibilidad de ejercer las acciones que lo amparaban, resulta jurídica o racionalmente de imposible cobro. En la partición hereditaria no hay responsabilidad por los calificados de créditos incobrables; pero, si llegan a cobrarse en todo o en parte, se distribuirá proporcionalmente lo percibido entre los coherederos. Créditos incobrables en parte, pero definitivamente, son los que han sido objeto de quita en un convenio con un concursado o quebrado.”³⁷

³⁵ Diccionario Manual de Sinónimos y Antónimos de la Lengua Española Vox. © 2007 Larousse Editorial, S.L.

³⁶ Ossorio, Manuel Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales 1ª Edición Electrónica. Datascan, S.A.

³⁷ *Ibíd.*

Y, **deudor incobrable** considera que es “aquel que se resiste sistemáticamente al pago, pese a reiteradas reclamaciones, una vez que la deuda es exigible. En Derecho, el último expediente consiste en la demanda judicial, si es que no se agrava la situación para el acreedor, con nuevos gastos para él y la insalvable insolvencia del demandado. En lo contable, estas deudas obligan al descargo consiguiente del activo.”³⁸

Entendemos pues que el concepto de deudores incobrables se refiere a aquellos sujetos con los cuales se llevó a cabo un determinado negocio a crédito y que por determinadas circunstancias ya no van a cancelar el monto adeudado, y por ende pasaron a ser créditos cuya probabilidad de realización es remota o poco probable. En la administración pública podríamos decir que ese negocio es el pago de un adeudo en materia de tributos.

En algunos países también se los suele denominar “malos créditos” y generalmente esas deudas incobrables ya no son morosas, dado que excedieron el plazo normal (esperado) de retraso para un deudor que tiene dificultades económicas y financieras. Si bien es uno de los estados por los cuales atraviesa un deudor incobrable el ser moroso, pero aquí el plazo habitual o esperado de retraso ya fue excedido.

Ello implicó en un momento ser un ganancia por la venta de un servicio o de un bien y aplicando el criterio de lo devengado, y sobre la cual se tributó: el impuesto a las ganancias, el impuesto al valor agregado, el impuesto a la ganancia mínima presunta y

³⁸ *Ibíd.*

el impuesto sobre los ingresos brutos, ahora representa una pérdida que en determinadas circunstancias se puede deducir de la base imponible de ciertos impuestos a fin de recuperar de alguna manera lo tributado en determinada oportunidad.

Definimos pues, las cuentas incobrables como aquellas que por alguna razón se estiman de cobro difícil o imposible. Ahora bien respecto al adeudo tributario plantea la dificultad irremediable de la recaudación, sea administrativa o judicial, toda vez que estas modalidades son las que el Código Tributario reconoce.

3.4 Causas para declarar la incobrabilidad

Entendemos que dentro de la administración pública y dentro de épocas económicamente difíciles, es ordinario el que existan innumerables créditos tributarios respecto de los cuales no se ha visto favorecido el Estado con la recuperación total o parcial de los adeudos y es en este orden de ideas que se ha tenido la intención de reflejarlos como adeudos incobrables para efectos administrativos y fiscales.

En la administración pública, específicamente en la Asesoría Jurídica del Ministerio de Finanzas Públicas, existen ciertos procesos en materia económica coactiva que reúnen las características de incobrabilidad, no obstante es común el que dichos montos no reconozcan el valor total de las cuentas que tienen la característica en comento. Como es de apreciarse, resulta evidente que para considerar incobrable algún adeudo

tributario existen supuestos contemplados en la ley y algunos en la práctica, por mencionar algunos: fallecimiento del sujeto pasivo, la prescripción, insolvencia del deudor, etc.

3.5 La declaratoria de incobrabilidad

Consideramos importante mencionar algunos criterios legales dentro del Derecho Comparado, manifestando lo investigado en algunos países en cuanto a la declaratoria de incobrabilidad, a saber:

En Venezuela, existe la facultad legal para declarar, de oficio, incobrables, los obligaciones tributarias y demás derechos aduaneros, que se encuentren dentro de los siguientes supuestos: Aquellos cuyo monto no exceda de cincuenta unidades tributarias, siempre que hubiese transcurrido cinco años contados a partir de la fecha en que se hubiere exigible; y aquellos cuyo sujeto pasivo hayan fallecido en situación de insolvencia comprobada. Además considera que la administración tributaria puede declarar incobrables las obligaciones tributarias y sus accesorios y multas, siempre que se encuentren en alguno de los supuestos previstos en el Código Orgánico Tributario.

En España el procedimiento de apremio según la Ley General Tributaria en el Artículo 173 puede terminar por pago, acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable una vez declarados fallidos todos los obligados al pago, o por haber quedado

extinguida la deuda por cualquier causa. En los casos en que se haya declarado el crédito incobrable, el procedimiento de apremio se reanudará, dentro del plazo de prescripción, cuando se tenga conocimiento de la solvencia de algún obligado al pago. El penúltimo párrafo del Artículo 103 dispone que decretado el archivo por incobrabilidad, en caso de pago voluntario o cuando se ubiquen bienes suficientes del deudor sobre los cuales se pueda hacer efectivo el cobro, se emitirá una resolución del titular de la Administración que revalidará la deuda.

En Costa Rica, la declaratoria de prescripción e incobrabilidad de conformidad con el Artículo 168 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley 4755 de 29 de abril de 1971, la Oficina de Cobros puede asimismo disponer de oficio o a petición de parte, la cancelación de los créditos indicados en el Artículo 166, cuando los términos de prescripción correspondientes estén vencidos o se trate de cuentas o créditos incobrables. La resolución que así lo decrete debe contar con la aprobación de la Dirección General de Hacienda y debe ser puesta en conocimiento de la Contabilidad Nacional y de los organismos correspondientes para que cancelen en sus registros o libros las cuentas o créditos respectivos. Asimismo establece en su Artículo 103 que "La Administración Tributaria está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por todos los medios y procedimientos legales. A ese efecto dicha Administración queda específicamente autorizada para: Requerir el pago y percibir de los contribuyentes y los responsables los tributos adeudados y, en su caso, el interés, los recargos y las multas previstos en este Código y las leyes tributarias respectivas. El

titular de la Dirección General de Tributación está facultado para fijar mediante resolución con carácter general, los límites para disponer el archivo de deudas tributarias en gestión administrativa o judicial, las cuales en razón de su bajo monto o incobrabilidad no impliquen créditos de cierta, oportuna o económica concreción. Llama mucho la atención que decreta el archivo por incobrabilidad, lo cual da la oportunidad al Estado de hacer valer el principio de Economía Procesal.

En la ley tributaria guatemalteca, la incobrabilidad no se reconoce como medio de extinción de las obligaciones tributarias, ya que el Artículo 35 del Código Tributario solo contempla como medios de extinguir la obligación tributaria el pago, la compensación, la confusión, la condonación o remisión, y la prescripción; mismas que ya fueron explicadas en este estudio; pero la figura de la incobrabilidad la encontramos regulada en la sección séptima del capítulo sobre la extinción de la obligación tributaria.

La doctrina nos indica que por incobrabilidad de la deuda, cuando los sujetos de crédito son insolventes previa comprobación de esa circunstancia por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT. Ahora bien en la ley está establecido por incompatibilidad con el costo de administración y de cobranza, cuando el adeudo tributario no supera la suma de Q.1,000.00, siempre autorizado por la administración tributaria para que no se inicie el procedimiento administrativo. Así lo indica el Artículo 54 del Código Tributario que literalmente indica el importe mínimo a cobrar. Por su incompatibilidad con el costo de administración y de cobranza, la



Administración Tributaria podrá autorizar que no se inicie el procedimiento administrativo por ajustes de auditoria a los tributos determinados mediante declaración del contribuyente o responsable, cuando no superen la suma de un mil quetzales en cada período impositivo anual. Se deberá iniciarse el procedimiento administrativo, en los casos de los tributos que no se determinan mediante declaración, cualquiera que sea el monto de los ajustes.

El Artículo 55 indica, Declaración de incobrabilidad. "La Administración Tributaria podrá, en casos de excepción y por razones de economía procesal, declarar incobrables las obligaciones tributarias, en los casos siguientes: 1. Cuando el monto de la deuda sea hasta de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00), siempre que se hubieren realizado diligencias para localizar al deudor, sus bienes o derechos, que puedan ser perseguidos para el pago de la deuda, sin haber obtenido ningún efecto positivo. El monto referido comprende tributos, intereses, multas y recargos, y debe referirse a un mismo caso y a un mismo período impositivo. En la circunstancia de una declaratoria de incobrabilidad improcedente, se deducirán las responsabilidades conforme lo dispuesto en el artículo 96 de este Código."

Asimismo, la referida norma indica que cuando exceda del monto anterior, también podrá declararse la incobrabilidad, aunque exceda de dicho monto en determinados casos:

- Cuando existiere proceso de concurso de acreedores o quiebra, por la parte de la obligación tributaria que no pudo cobrarse;
- Cuando las obligaciones consistan en sanciones aplicadas a deudores tributarios que posteriormente fallezcan o cuya muerte presunta se declare;
- Cuando las obligaciones se refieran a deudores tributarios fallecidos o respecto de quienes se hubiere declarado legalmente su ausencia o muerte presunta, así como en los casos que la ubicación o localización del deudor sea imposible, según informes fehacientes de la Administración Tributaria, cuando se produzca la imposibilidad de la localización, la incobrabilidad podrá ser declarada por el Directorio de la Superintendencia de la Administración Tributaria a instancia de la Administración Tributaria, con base a dictámenes técnicos; o cuando las obligaciones se refieran a personas jurídicas extinguidas o disueltas totalmente, exceptuando casos de transformación o de fusión. En todos los casos de esta literal, siempre que no se hayan ubicado bienes o derechos con los cuales pueda hacerse efectiva la deuda tributaria. Por el saldo del adeudo tributario que no pueda ser cubierto con bienes o derechos ubicados o identificados, procederá la declaración de incobrabilidad;
- Cuando se hubiere producido la prescripción de la obligación tributaria, en cuyo caso la incobrabilidad podrá ser declarada de oficio por el Directorio de la Superintendencia de la Administración Tributaria, a instancia de Administración Tributaria, con base a dictámenes técnicos, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 96 de este Código.

Esta forma de extinción de la obligación tributaria se encuentra regulada en los Artículos 47 al 53 del Código Tributario, indicando que el derecho de la administración tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones 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 años.

Con base a las leyes de algunos países que declaran la incobrabilidad y con base a nuestro Código Tributario y los argumentos planteados, podemos definir la declaratoria de incobrabilidad, como aquella acción hecha de oficio por la Administración Tributaria, de acuerdo al procedimiento previsto en la ley tributaria.

Por otra parte, la Gerencia de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- es derecho del contribuyente solicitar que la administración tributaria declare la incobrabilidad de obligaciones tributarias que, por el transcurso del tiempo, se hubieren extinguido. Para el efecto, el artículo 55 del Código Tributario establece el procedimiento para declarar incobrables obligaciones tributarias en los supuestos establecidos en dicho artículo.

La declaratoria de incobrabilidad de un adeudo tributario extingue la obligación tributaria y a diferencia del pago, compensación, confusión, condonación y prescripción, dicha figura constituye la facultad de la Administración de dimitir la percepción del

tributo por causa ajena a su posición jurídica activa, con una finalidad jurídico-contable. Una acreeduría, en términos contables, que materialmente es inalcanzable ejercer, pierde todo sentido y afecta el estado financiero generando información ilusoria.

Ésta deviene de los supuestos calificados en el Artículo 55 del Código Tributario y el fenómeno se produce por economía procesal en relación a la ínfima significación del importe en ley determinado; por el acaecimiento de un hecho que hace imposible o infructuoso hacer valer su derecho e incluso como presupuesto -sui generis- habilitante para que el sujeto activo opere la prescripción.

3.6 Efectos de la resolución que declara la incobrabilidad

La resolución que declare la incobrabilidad de una obligación tributaria, por una o más de las causales a las que se refiere el Artículo 55 de nuestro Código Tributario, dejará en suspenso la iniciación o en su caso, la prosecución del procedimiento de cobro y deberá ser comunicada a la Dirección Normativa de Contrataciones y Adquisiciones del Estado del Ministerio de Finanzas Públicas, la cual deberá llevar un registro de las mismas e informar a los otros registros de proveedores o consultores del Estado.

Asimismo el Artículo 61 de la ley en referencia indica en cuanto a la declaración de incobrabilidad de la obligación tributaria que la administración tributaria podrá, en casos

de excepción y por razones de economía procesal, declarar incobrables las obligaciones tributarias en los casos siguientes:

1. Cuando el monto sea hasta de dos mil quetzales, siempre que se hubiere realizado diligencias para localizar al deudor, sus bienes o sus derechos, que puedan ser perseguidos para el pago de la deuda.

2. También podrá declararse la Incobrabilidad, aunque exceda de dicho monto cuando:
 - Existiere proceso de concurso de acreedores o quiebra, por la parte de la obligación tributaria que no pudo cobrarse;
 - Las obligaciones consistan en sanciones aplicadas a deudores tributarios que posteriormente fallezcan o cuya muerte presunta se declare;
 - Las obligaciones se refieran a deudores tributarios fallecidos o que se hubieren declarado muerte presunta, así como en los casos que su localización sea imposible según informes fehacientes de la Administración Tributaria; y
 - Cuando se hubiere producido la prescripción de la obligación tributaria.

Se puede observar que en diferentes países, la incobrabilidad obedece a la necesidad de sincerar el status de los adeudos tributarios y la necesidad de hacer un proceso económico coactivo más manejable y representativo de la realidad, por lo que



consideramos mencionar otros casos de cuándo procede declarar la incobrabilidad y que podrían aplicarse a nuestra realidad, por ejemplo procede cuando:

- Existan adeudos de un monto menor x, siempre que no hubieran transcurrido x años.
- Aquellos adeudos cuyo sujeto pasivo haya fallecido y tenga insolvencia comprobada.
- Aquellos adeudos pertenecientes a sujetos pasivos fallidos que no hayan podido pagarse, liquidados totalmente sus bienes.
- Deudas pertenecientes a sujetos pasivos ausentes del país, siempre que: Hayan pasado x años.

3.7 La incobrabilidad y el Principio de Economía Procesal

El principio de economía procesal busca que el proceso sea económico, o sea que las partes sufran minoritariamente desgastes en su economía y además pretenden mantener un equilibrio dentro del proceso para que el mismo no tenga un mayor valor al costo de la litis.

El mismo propugna que el proceso no sea costoso y que a su vez sea rápido, o sea que se cuente a través de la sustanciación de igual dinero y tiempo, ya que es muy importante que al Estado la tramitación de un proceso no le sea tan onerosa, y se trate



de economizar en la medida de lo posible, para que el proceso sea concentrado y más rápido.

En materia de la incobrabilidad tributaria, la aplicación de este principio se traduce en utilizar un criterio de costo-beneficio, no obstante por no incurrir en gastos mayores en vistas de la posibilidad de obtener la recuperación de un adeudo, incluso beneficioso para el fisco, quien pudiera verse perjudicado por un proceso de cobro imprudente donde quizás incurre en muchos desembolsos a cambio de un pequeño cobro; pese a ello consideramos que se debe dar cumplimiento a la ley y que aunque la prudencia diga una práctica de incobrabilidad, si la ley no lo establece lo consideramos improcedente.



CAPÍTULO IV

4. La declaratoria de incobrabilidad de los procesos económicos coactivos que se prosiguen en la Asesoría Jurídica del Ministerio de Finanzas Públicas

4.1 Dirección General de Rentas Internas

En la época posterior al período liberal fue creada la Dirección General de Rentas Internas, por medio del Decreto número 500, cuando gobernaba el general de división José María Reina Barrios, de fecha 30 de julio de 1894, contenido en el tomo 13 de recopilación de leyes en las páginas 88 y 89 que se encuentra en la tipografía nacional de Guatemala.

Consideramos importante transcribir los 4 numerales que constan en el Decreto número 500:

1. Desde el día 1º. de septiembre de 1894, las direcciones generales de licores y ramos estancados y de contribuciones quedarán fusionadas en una sola, con el nombre de: Dirección General de Rentas.



2. La administración de licores y ramos estancados de la capital y la sección departamental de contribuciones, quedarán también comprendidas desde la misma fecha, en una sola oficina con la denominación de, Administración de Rentas del Departamento de Guatemala.
3. Los deberes y atribuciones de las nuevas oficinas son los mismos que establecen las leyes vigentes para cada una de las fusionadas.
4. La Dirección General de Rentas y la Administración Departamental quedan organizadas con los empleados y sueldos mensuales que se señalan.

Con este decreto se crea la Dirección General de Rentas que posteriormente se le agregó la palabra, internas, la que se inicia con lo que estipula el considerando del presente decreto para la administración y fomento de las rentas internas.

En el mes de noviembre de 1962, cuando gobernaba el General e ingeniero Miguel Idígoras Fuentes, por medio del decreto 1559 del Congreso de la República, se creó la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, con el objeto de recaudar, fiscalizar y administrar el Impuesto sobre la Renta, que gravaba no sólo a las empresas lucrativas, sino que también a los profesionales, asalariados a la tenencia, usufructo, dominio, explotación o enajenación de bienes, derechos y capitales situados, negociados o producidos en la República; exportación para su negociación en el extranjero de bienes



producidos en la República; exportación para la negociación de otros bienes, los servicios técnicos o intelectuales, las jubilaciones, pensiones y montepíos, las copropiedades; las comunidades de bienes; las sucesiones y los fideicomisos; los negocios en participación y los bienes administrados por encargo de confianza. Esta ley fue abrogada por el Decreto-Ley 229 de fecha 23 de junio de 1964, a la que se le hizo algunas reformas.

Más adelante, en cumplimiento del Decreto Legislativo 106-71 de fecha 8 de diciembre de 1971, se creó el Ministerio de Finanzas Públicas, anteriormente llamado Ministerio de Hacienda y Crédito Público, es el momento en el cual la Dirección General de Rentas Internas se fusiona con la Dirección General del Impuesto Sobre la Renta.

En dicho decreto se estableció literalmente: "La Dirección General de Rentas Internas es una entidad gubernamental que pertenece al Ministerio de Finanzas Públicas y que tiene jurisdicción en toda la República y es considerada como una entidad desconcentrada, por tener cierta autonomía en el desarrollo de sus funciones y ejerce el control, recaudación y fiscalización de los impuestos internos y demás ingresos que deba percibir por su competencia, excepto aquellos que por ley corresponde a otras dependencia, ya sea por actuaciones judiciales o de auténtica."



4.2 Ministerio de Finanzas Públicas

4.2.1 Breve reseña histórica

El 7 de octubre de 1825, cuatro años después de la independencia patria, se crea la Dirección General de Hacienda, dependencia del Despacho de Guerra y Hacienda. Dos años después, se le cambió su denominación social a Secretaría de Hacienda y Crédito, más tarde, el 27 de abril de 1945, se le denominó Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

Después se hizo una separación de las funciones y atribuciones y se cambió la denominación social de Ministerio de Hacienda y Crédito Público a Ministerio de Finanzas Públicas, legalmente constituido a través del Decreto 106-71 del Congreso de la República de Guatemala, emitido el 8 de diciembre de 1971 y publicado el 20 del mismo mes y año en el Diario de Centro América, en el que se establece la integración del sector público financiero y que a partir de la vigencia de esa Ley, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se denominará Ministerio de Finanzas Públicas y las Direcciones Generales de Rentas Internas y de Aduanas, eran las responsables de todo lo relacionado con la política fiscal, según lo establecido en su respectivo reglamento, el cual se identificó como Acuerdo Gubernativo número M. de F.P. 5-72.

El Artículo 4 del Decreto 106-71 del Congreso de la República, actualmente derogado, preceptuaba:

“Compete al Ministerio de Finanzas Públicas la realización de las funciones y atribuciones siguientes: ...

- 2) Cobrar, recaudar, controlar, fiscalizar y administrar los impuestos y, en general, todas las demás rentas, tributos e ingresos que deba percibir el Gobierno de la República, de conformidad con la ley;...

- 11) Tramitar y resolver en forma exclusiva las solicitudes de exoneración de impuestos, tasas y demás tributos fiscales otorgados conforme disposiciones legales, debiendo en su caso establecer y mantener los registros correspondientes a tales operaciones;...

- 13) Promover las acciones judiciales necesarias que se originen por adeudos al Fisco, así como todas aquellas a que den lugar los delitos o faltas en perjuicio de las finanzas públicas;...

- 15) Dictar las medidas para prevenir, o en su caso, seguir las averiguaciones necesarias para comprobar los hechos y actos contra el Fisco y presentar las denuncias correspondientes a los tribunales de justicia;...”

4.2.2 **Ámbito político y legal**

El Ministerio de Finanzas Públicas, desde el punto de vista político, es la institución gubernamental a cargo del Tesoro, que tiene la responsabilidad de velar por su justa y equitativa planificación, ejecución y transparencia y de fijar y desarrollar las políticas de la administración financiera de los recursos del Estado.³⁹

Desde el punto de vista legal, de conformidad con el Artículo 35 del Decreto número 114-97, del Congreso de la República, Ley del Organismo Ejecutivo, al Ministerio de Finanzas Públicas le corresponde “cumplir y hacer cumplir todo lo relativo al régimen jurídico hacendario del Estado, incluyendo la recaudación y administración de los ingresos fiscales, la gestión de financiamiento interno y externo, la ejecución presupuestaria y el registro y control de los bienes que constituyen el patrimonio del Estado”.

El Ministerio de Finanzas Públicas está integrado por 20 dependencia, entre ellas: la Dirección de Servicios Administrativos, la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, la Dirección de Crédito Público, la Dirección Normativa de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, la Dirección Técnica del Presupuesto, la Tesorería Nacional y la Unidad de Asesoría Jurídica, entre otras.

39) <http://www.minfin.gob.gt>, Consulta: 25/05/2012.

En esta última dependencia, es donde actualmente se prosiguen los juicios económicos coactivos, que fueron heredados de las Direcciones Generales de Rentas Internas y Aduanas, como entes encargados de la recaudación de impuestos internos antes de la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-

4.2.3 Asesoría Jurídica del Ministerio de Finanzas Públicas

La Dirección de Asuntos Jurídicos fue creada mediante Acuerdo Ministerial de fecha 28 de diciembre de 1979, Reglamento de la Dirección de Asuntos Jurídicos, el cual fue publicado en el Diario de Centro América el 10 de enero de 1980, emitido por el entonces Ministro de Finanzas Públicas, Hugo Tulio Búcaro García.

El Artículo 1 de dicho Acuerdo, señala que esta Dirección tiene carácter técnico, como dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas; y en el Artículo 5 establecía que entre sus funciones estaban "a) Coordinar y uniformar la opinión jurídica de los distintos departamentos; b) Evitar que se emitan dictámenes o resoluciones contradictorios. Sin embargo en forma razonada podrá apartarse de los precedentes, ya que estos no vinculan a la Administración Pública; y c) Prestar el auxilio necesario, cuando recibiere instrucciones de la superioridad a otros organismos o ministerios de Estado e instituciones autónomas o semiautónomas."



El Acuerdo referido, sufrió algunas modificaciones y adiciones, a través de los Acuerdos Ministeriales de fecha 30 de enero de 1980 y el 26-86, de fecha 13 de enero de 1986, emitido por el Ministro de Finanzas Públicas, Ariel Rivera Irías y el Acuerdo Gubernativo número 1253-90, de fecha 17 de diciembre de 1990.

A través de este último se adicionó al Reglamento de la Ley del Ministerio de Finanzas Públicas, la incorporación de la Dirección de Asuntos Jurídicos. Este acuerdo le asignó la función específica de coordinar el trabajo técnico jurídico del Ministerio de Finanzas Públicas con la finalidad de unificar los distintos criterios doctrinarios, legales o reglamentarios, de los asesores o consultores jurídicos, estableció la organización legal interna de la Dirección y se dispuso la emisión del Reglamento Interno de la Dirección de Asuntos Jurídicos, con el objeto de normar adecuadamente su organización y actividades.

El 8 de enero de 1991, mediante Acuerdo Ministerial número 1-91, el Ministro de Finanzas Públicas, Marciano Castillo González, emite el Reglamento Interno de la Dirección de Asuntos Jurídicos, derogando los Acuerdos de fechas 28 de diciembre de 1979, 30 de enero de 1980 y el 26-86 del 13 de enero de 1986.

El 28 de julio de 1995, la Ministra de Finanzas Públicas, Ana Ordóñez de Molina, emite el Acuerdo Ministerial número 19-95, que contiene el Reglamento Interno de la Dirección de Asuntos Jurídicos, el cual fue publicado en el Diario de Centro



América, el 8 de agosto de 1995 y señala en sus considerandos, que se acuerda dicho reglamento por lo siguiente:

“Que como parte del Programa de Modernización Tributaria que está aplicando el Ministerio de Finanzas Públicas, reviste especial importancia la reorganización y reestructuración administrativa de sus distintas dependencias, para obtener mayor eficiencia y efectividad;

Que la Dirección de Asuntos Jurídicos es la dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas, que como órgano consultor y asesor tiene a su cargo la función de unificar los criterios técnico jurídicos esenciales en la política financiera de la institución, el reclamo judicial de las obligaciones tributarias incumplidas y la defensa de los intereses de la administración tributaria;

Que una dependencia de tal importancia dentro de la estructura administrativa del Ministerio de Finanzas Públicas, debe constar con un instrumento legal actualizado que le permita cumplir con las especiales funciones y atribuciones que le han sido asignadas;”.

El referido Acuerdo, modifica sustancialmente la organización de la Dirección y redefine sus funciones y atribuciones; quedando en consecuencia derogado el Acuerdo Ministerial número 1-91 que contenía el reglamento interno anterior.

El 11 de septiembre de 2001, se emitió el Acuerdo Gubernativo número 382-2001, Reglamento Orgánico Interno del Ministerio de Finanzas Públicas, mismo que en el Artículo 15, regula a la Asesoría Jurídica como la dependencia responsable de las acciones de consultoría y asesoría en materia legal a dicho Ministerio; esta disposición legal derogó taxativamente el Acuerdo Ministerial número 19-95, Reglamento Interno de la Dirección de Asuntos Jurídicos y cambia el nombre de Dirección de Asuntos Jurídicos, en consecuencia en el referido artículo 15, se estatuye a la Unidad de Asesoría Jurídica como una unidad staff ⁴⁰, igual que la Unidad de Auditoría Interna.

Actualmente la estructura general interna, organización y funciones administrativas del Ministerio de Finanzas Públicas, en congruencia con lo establecido en la Ley del Organismo Ejecutivo, se encuentra regulada en el Reglamento Orgánico Interno contenido en el Acuerdo Gubernativo número 394-2008 de la Presidencia de la República, publicado en el Diario de Centro América el 31 de diciembre de 2008, el cual derogó el Acuerdo Gubernativo número 382-2001 de fecha 14 de septiembre de 2001 y este último deroga a su vez al Acuerdo Gubernativo número 476-2000, de fecha 10 de octubre del 2000, ya que este último no reflejaba de

40) Unidad "staff": Es decir que dentro de la estructura orgánica del Ministerio de Finanzas Públicas, no está en línea directa con el despacho superior como el resto de las direcciones, sino que pertenece o es parte de dicho Nivel Superior. (Según el Título II, Capítulos I, II y III del Acuerdo Gubernativo No.382-2001, Reglamento Orgánico Interno del Ministerio de Finanzas Públicas, la Asesoría Jurídica está dentro del nivel de Asesoría y Planeamiento).

manera adecuada la estructura interna y organización del Ministerio, ni proyectaba convenientemente su estructura interna, funciones y mecanismos de coordinación.

Es oportuno señalar que respecto a la organización de una dirección, el profesor Castillo González manifiesta que: dependiendo de la división del trabajo, puede integrarse con Director, Subdirector, Jefe Administrativo o Secretario General, Jefes de Departamento, Jefes de Sección, Jefes de División y Comisiones, Comités o Unidades Ejecutivas. La anterior organización corresponde a la dirección con alta división del trabajo. Dependiendo del volumen de labores y del tamaño de la organización pueden excluirse de la estructura, las divisiones, comisiones o comités, o las unidades.

La Unidad de Asesoría Jurídica del Ministerio de Finanzas Públicas, dentro de su estructura administrativa cuenta con un Director, Subdirector, Jefe de la Unidad de Servicios Administrativos Internos, Jefe del departamentos de Asesoría Jurídica, Jefe del departamento de Recursos Administrativos y Jefe de departamento de Abogacía y Procuración; este último departamento se divide en: Sección de lo Contencioso Administrativo, Sección Penal, Sección de Amparos e Inconstitucionalidades y Sección de lo Económico Coactivo; siendo esta última donde actualmente son diligenciados los juicios económicos coactivos heredados de las Direcciones Generales de Rentas Internas y Aduanas.⁴¹

41) **Manual de Puestos y Funciones**, Unidad de Asesoría Jurídica del Ministerio de Finanzas Públicas, pág. 7.



4.3 Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-

Derivado de los Acuerdo de Paz, respecto al Programa de Modernización de la Gestión Pública y Política Fiscal, el Congreso de la República emitió el Decreto número 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria; la cual se encuentra en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998.

Los Artículos 1 y 3 del Decreto relacionado, establecen que dicho ente fue creado para ejercer con **exclusividad** las funciones de Administración Tributaria y cumplir con aquellas que le son propias para alcanzar sus objetivos institucionales, estratégicos y operativos, dirigidos a fortalecer y cumplir la política fiscal, con excepción de los tributos que recaudan las municipalidades.

4.4 Transición de la administración tributaria del Ministerio de Finanzas Públicas hacia la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-

Para el transito de las facultades al órgano que a partir de su vigencia sería el competente e institucionalmente apto para la administración tributaria, fue necesario establecer procedimientos para procurar su obtención en forma ordena. En tal virtud, quedó establecido en los Artículos 49, 53, 56, 59 y 60 del Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, según sus epígrafes: el

inicio de funciones, resoluciones de recursos administrativos, gestiones durante la transición subrogatoria y vigencia.

4.4.1 Inicio de funciones

El Artículo 49, inicio de funciones, de La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, regulan supuestos que ameritan ser destacados por ser de suma importancia en el ámbito de nuestra investigación:

- Que la SAT asumirá la administración tributaria en forma gradual o definitiva a partir de la vigencia de su ley orgánica;
- El plazo de un año para que la SAT asumiera la administración tributaria;
- La potestad de la SAT para dictar acuerdos para determinar la forma y fecha en que asumiría sus funciones y el ámbito temporal en que los contribuyentes observasen y atendiesen dicha transición;
- Determina que el Ministerio de Finanzas Públicas, tiene competencia para diligenciar aquellos asuntos que hubieren iniciado previo a la vigencia de la SAT y establece un plazo de dos años para la resolución de los mismos.

4.4.2 Extracción de facultades tributarias del Ministerio de Finanzas Públicas por y hacia la Superintendencia de Administración Tributaria

También el Artículo 49, Inicio de funciones, de La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, establece que:

"...El superintendente queda facultado para decidir la forma y fecha a partir de la cual la SAT asumirá e iniciará a ejercer dichas funciones, atribuciones y competencias.

Cada vez que la SAT asuma e inicie las funciones a las que se refiere este artículo, deberá emitir un acuerdo el cual deberá publicar, cuando menos una vez en el diario oficial y dos de los periódicos de mayor circulación del país."

Al tenor de dicha disposición, el Superintendente de Administración Tributaria, emitió los Acuerdos 1, 2, 3, 4, 5 y 6, todos del año 1998, mismos que resumimos a continuación:

Acuerdo SAT 1-98. La SAT expresamente asumió, a partir del 24 de septiembre de 1998, el ejercicio de las funciones, dirección y administración de sistemas informáticos, bases de datos y demás funciones de las secciones de Análisis y Programación del Departamento de Operación Informática, de la Dirección General de Rentas Internas del Ministerio de Finanzas Públicas.

Acuerdo SAT 2-98. A partir del 5 octubre de 1998, la SAT asumió el ejercicio de las funciones, atribuciones y competencias de fiscalización y verificación de la obligación tributaria, de la Dirección de Rentas Internas del Ministerio de Finanzas Públicas, las cuales quedaron a cargo de la Intendencia de Fiscalización.

Acuerdo SAT 3-98. A partir del 19 de octubre de 1998, la SAT asumió el ejercicio de las atribuciones y competencias para efectuar ajustes, determinar la obligación tributaria e imponer y aplicar sanciones, que se deriven de las acciones de fiscalización y verificación de las obligación tributaria que realice.

Acuerdo SAT 4-98. A partir del 21 de noviembre de 1998, la SAT asumió el ejercicio de las funciones, de dirección y administración de los sistemas informáticos y bases de datos del Centro de Informática de la Dirección General de Aduanas del Ministerio de Finanzas Públicas.

Acuerdo SAT 5-98. A partir del 21 de noviembre de 1998, la SAT asumió las funciones, atribuciones y competencias en materia de fiscalización y verificación de las obligaciones aduaneras, de la Dirección General de Adunas del Ministerio de Finanzas Públicas.

Acuerdo SAT 6-98. A partir del 1 de enero de 1999, la SAT asumió el ejercicio en forma total de las funciones, atribuciones y competencias de la Dirección General de Rentas Internas; así como las funciones de fiscalización tributaria que estaban asignadas a la Superintendencia de Bancos y las funciones de recaudación asignadas a la Dirección General de Aduanas del Ministerio de Finanzas Públicas.

4.4.3 Facultades que no afectó la transición de la Administración Tributaria del Ministerio de Finanzas Públicas hacia la Superintendencia de Administración Tributaria

El Artículo 49 del Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, establece:

“...Todas las gestiones, procedimientos, declaraciones y demás asuntos que se encuentren en trámite o los nuevos que se presente o inicien antes de la fecha que señale el Acuerdo, deberán ser presentados, tramitados y resueltos por la Dirección o dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas que el Ministerio de Finanzas Públicas designe para hacerlo. Se establece un plazo máximo de dos años para que estas dependencias resuelvan todos los asuntos pendientes ante ellas”.

En virtud de lo anterior, el Ministerio de Finanzas Públicas retuvo ciertas facultades y creó la Unidad Especial de Ejecución y Liquidación Tributaria -UEELT-

4.5 Unidad Especial de Ejecución y Liquidación Tributaria -UEELT-

Para dar cumplimiento a lo dispuesto en el Artículo 49 del Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, el Ministerio de Finanzas Públicas dictó el Acuerdo Ministerial número 32-98, por medio del cual creó la Unidad Especial de Ejecución -UEELT-

4.5.1 Naturaleza

El primer considerando del Acuerdo Ministerial número 32-98 establece:

“...para gestionar un proceso adecuado de transición y que no se afecte la administración y recaudación de los tributos, es necesario determinar y ratificar las facultades legales de las dependencias del Ministerio de Finanzas Públicas que conforme a las leyes... continuarán atendiendo la tramitación y resolución definitiva de los expedientes ya iniciados, tanto de la Dirección General de Rentas Internas como de la Dirección General de Aduanas...”

En tal virtud, su naturaleza es depuradora porque fue creada para que el Ministerio de Finanzas Públicas pudiera concluir aquellos casos que por virtud de la Ley no serían remitidos a la competencia de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT. Su

gestión obedece a poner fin y saldar de manera formal, la competencia de dicho ministerio, para dar pie a una completamente nueva gestión tributaria.

En tal virtud, la UEELT fue creada por un criterio sustitutivo y temporal, respecto las facultades del Ministerio de Finanzas Públicas en su jurisdicción tributaria, con el objeto de prevaler la certeza y seguridad jurídica del ejercicio del ius imperium tributario.

4.5.2 Facultades

De conformidad con el Acuerdo Ministerial número 32-98 del Ministerio de Finanzas Públicas, podemos afirmar que las facultades de la UEELT son eminentemente administrativas en virtud que su articulado establece:

Artículo 2 "...se hará cargo de recibir, tramitar, resolver y concluir todas las gestiones, procedimientos, expedientes y demás asuntos, cuyo trámite se haya iniciado...".

Artículo 3 "Con el propósito de garantizar que la Unidad... pueda cumplir lo establecido en el presente Acuerdo, en lo que se refiere a la legalidad del nombramiento de los funcionarios y empleados que deben substanciar los trámites, firmar las resoluciones y efectuar notificaciones...".



Estas funciones, que evidentemente son administrativas, van dirigidas esencialmente al procedimiento para determinar la obligación tributaria y eventualmente a percibir el tributo. Implica pues que el acto jurídico con el que concluyó su competencia es la resolución que determinó la obligación tributaria de aquellos asuntos que iniciaron antes que la Superintendencia de Administración Tributaria SAT asumiera dicha función como materia de su competencia, de conformidad con los Acuerdos SAT 1, 2, 3, 4, 5 y 6-98.

4.5.3 Temporalidad

El artículo 5 del Acuerdo de creación de la Unidad Especial de Ejecución y Liquidación Tributaria UEEL, establece que su duración se circunscribe al plazo máximo de 2 años a partir de su vigencia, dicho acuerdo entro en vigor el 27 de octubre de 1998.

En tal virtud, el 26 de octubre de 2000, finalizó la facultad que tenía dicha Unidad y por ende, el Ministerio de Finanzas Públicas para efectuar cualquier diligencia administrativa de administración tributaria.

En la práctica, esta temporalidad, se ve reflejada en el hecho que en la actualidad, la percepción de tributos, recaudados de forma judicial por el Ministerio de Finanzas Públicas, son pagados por los contribuyentes en formularios de la –SAT–; así como, los cálculos de cualquier otra obligación accesoria, tales como intereses y recargos.

4.6 Inconsistencias en la transición de la administración tributaria del Ministerio de Finanzas Públicas hacia la Superintendencia de Administración Tributaria

La literal e) del Artículo 3, Objeto y funciones de la -SAT-, del Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, establece: "... promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas..."

No obstante lo anterior, la SAT en ningún momento emitió un Acuerdo por medio del cual, expresamente extrajera esta función del Ministerio de Finanzas Públicas, respecto de aquellos procesos que estuvieron a cargo de la -UEELT- y que habiendo concluido la fase administrativa, debían ser diligenciados judicialmente, es decir por medio de una demanda económica coactiva; razón por la cual, el Ministerio de Finanzas Públicas continuó con la tramitación y resolución de estos procesos judiciales.

Puede señalarse como otra inconsistencia el hecho que la -SAT- y el propio Ministerio de Finanzas Públicas, no separaron la función administrativa de la judicial, respecto de la forma que podían ser recaudados los adeudos tributarios que determinaría la Unidad Especial de Ejecución y Liquidación Tributaria -UEELT-. La anterior aseveración tiene su fundamento en la propia temporalidad de esta Unidad, toda vez que, es

inequívocamente incalculable el plazo que puede llevar la resolución de un asunto judicial en materia económico coactivo; en tal sentido, ya sea por imprevisión o expresa voluntad, podemos asegurar que dicha Unidad, nunca fue creada para aguardar, acompañar o finalizar los procesos judiciales que pudiera desprenderse de lo resuelto administrativamente.

4.7 Autoridad tributaria facultada para declarar la incobrabilidad

4.7.1 Fundamento legal

La Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 154 establece que los funcionarios públicos son depositarios de la autoridad, sujetos a la ley y jamás superiores a ella.

La Corte de Constitucionalidad en Gaceta número 94, expediente 2914-2008 y sentencia del 1 de diciembre de 2009, externa: "La función pública, por consiguiente, debe realizarse de acuerdo con un marco normativo, puesto que todo acto o comportamiento de la administración debe estar sustentado en una potestad que confiera el ordenamiento jurídico vigente..."

En el mismo sentido, en Gaceta número 93, expediente 815, sentencia de fecha 4 de noviembre de 2009: "... a un funcionario público solamente le está permitido realizar lo

que una disposición normativa expresa le autoriza a hacer, y le está prohibido, todo lo no expresamente autorizado...”

De la misma forma, en la Gaceta número 39, expediente 867-95, sentencia de fecha 22 de febrero de 1996, externó: “...el principio de legalidad.... implica que la actividad de cada uno de los órganos del Estado debe mantenerse dentro del conjunto de atribuciones expresas que le son asignadas por la Constitución y las leyes...”

El Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, establece en su Artículo 55, Declaración de incobrabilidad, “La Administración Tributaria podrá, en casos de excepción y por razones de economía procesal, declarar incobrables las obligaciones tributarias...”

El Diccionario de la Real Academia Española, vigésima segunda edición, define la voz declarar como: Dicho de quien tiene autoridad para ello: Manifiestar una decisión sobre el estado o la condición de alguien o algo. Ello hace evidente y encierra la legitimidad y aptitud de quien debe pronunciarse.

4.7.2 Facultad para declarar la incobrabilidad

En la actualidad, la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, cuando es procedente, realiza las declaratorias de incobrabilidad de aquellos expedientes que

fueron iniciaron en la esfera de su competencia, sea en el ámbito administrativo y/o judicial; no así, aquellos expedientes que son tramitados en la Sección de lo Económico Coactivo, del Departamento de Abogacía y Procuración de la Asesoría Jurídica del Ministerio de Finanzas Públicas, mismos que como ya explicamos son producto de inconsistencias en el procedimiento de transición de la administración tributaria del Ministerio de Finanzas Públicas por y hacia la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, según fue explicado el sub-numeral 4.3.4 del presente estudio.

Para efectos de lo indicado en el párrafo anterior, la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, basa su postura en opinión jurídica de fecha 21 de marzo de 2006, emanada de la Unidad de Asesoría Técnica del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, argumentando que de conformidad con el artículo 2 del Acuerdo Ministerial 32-98 "...era responsabilidad de la Unidad Especial de Ejecución y Liquidación Tributaria... la conclusión de todas aquellas gestiones, procedimientos, expedientes y asuntos que iniciaron o fueron tramitados por la Dirección de Rentas Internas; eso implica desde la determinación de la obligación tributaria hasta la declaratoria de incobrabilidad de la misma, dentro del proceso administrativo...", manifestando también que "...tal disposición implica que todos los casos anteriores, en trámite aún en el Ministerio de Finanzas Públicas, tienen que ser dilucidados allí".

Es lamentable que en dicha opinión no fuera considerado el análisis más fundamental, que consiste en determinar las facultades y competencias conferidas a la Unidad



Especial de Ejecución y Liquidación Tributaria -UEELT-, toda vez que, en todo caso, era esta unidad quien en su momento, debió declarar la incobrabilidad de los adeudos tributarios así catalogados, pero no el Ministerio de Finanzas Públicas, toda vez que, la declaratoria de incobrabilidad es un acto meramente administrativo que surte efectos en el ámbito administrativo y judicial y la única entidad facultada para declarar la incobrabilidad de los juicios económicos coactivos en la actualidad, es la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-; porque al extinguirse las facultades temporales de la Unidad Especial de Ejecución y Liquidación Tributaria -UEELT- del Ministerio de Finanzas Públicas, es imposible y antijurídico que en la actualidad, dicho ministerio pretenda realizar tal declaratoria.

CONCLUSIONES

1. Desde el 26 de octubre del año dos mil, momento que perdió vigencia la Unidad Especial de Ejecución y Liquidación Tributaria -UEELT-, el Ministerio de Finanzas Públicas dejó de contar con atribuciones administrativas para el diligenciamiento de aspectos de la administración tributaria; recayeron las mismas con exclusividad en la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.
2. El Ministerio de Finanzas Públicas, no está facultado para el diligenciamiento de los procesos económicos coactivos que en la actualidad prosigue, siendo el único ente rector en materia de administración tributaria la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.
3. La Sección de lo Económico Coactivo del Departamento de Abogacía y Procuración de la Asesoría Jurídica del Ministerio de Finanzas Públicas, no está facultada jurídica ni legalmente para diligenciar y declarar la incobrabilidad de los procesos económicos coactivos que devienen de la Dirección General de Rentas Internas.
4. El Reglamento Orgánico Interno del Ministerio de Finanzas Públicas, establece facultades para la Asesoría Jurídica, que únicamente debe ejercer la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.



5. La falta de declaratoria de incobrabilidad de los procesos económicos coactivos que se prosiguen en el Ministerio de Finanzas Públicas y que encuadran en esta figura administrativa, únicamente causan diligenciamientos infructuosos que devienen en gastos administrativos innecesarios para la administración pública, contradiciendo el principio de economía administrativa.

RECOMENDACIONES

1. Es pertinente la conformación de una mesa de trabajo entre funcionarios de la Superintendencia de Administración Tributaria y del Ministerio de Finanzas Públicas, para establecer mecanismos de solución y traslado de los expedientes económicos coactivos que se tramitan en la Asesoría Jurídica de dicho ministerio.
2. Es conveniente que el Ministerio de Finanzas Públicas, emita un Dictamen Jurídico avalado por la Procuraduría General de la Nación, a efecto sean expuestos los puntos aquí tratados, para determinar el ámbito de su competencia en la prosecución de los procesos económicos coactivos que actualmente diligencia.
3. La -SAT-, debe asumir su función legalmente establecida, para hacer la declaratoria de incobrabilidad, emitiendo un Acuerdo del Directorio, en el que reconozca que, durante el proceso de transición de la administración tributaria, existieron inconsistencias que en la actualidad imposibilitan a la Sección de lo Económico Coactivo de la Asesoría Jurídica del Ministerio de Finanzas Públicas, a realizar tal declaratoria.
4. Después de un acuerdo entre el Ministerio de Finanzas Públicas y la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, es recomendable que dicho ministerio modifique su Reglamento Orgánico Interno, en cuanto a dejar de reconocer facultades que únicamente le competen a dicha superintendencia.



5. A la brevedad posible, la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, debe asumir las atribuciones antes indicadas y determinar bajo su responsabilidad, si procede declarar la incobrabilidad de los procesos económicos coactivos que absorba del Ministerio de Finanzas Públicas; lo cual, permitirá aplicar el principio de economía administrativa y evitar diligenciamientos innecesarios, que únicamente provocan gastos a la administración pública.



BIBLIOGRAFÍA

- BARRIOS OSORIO, Omar Ricardo. **Derecho administrativo I**. Folleto académico de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala, (s.e.). 1999.
- BIELSA, Rafael. **Estudios de derecho público y derecho administrativo**. Buenos Aires, Argentina; Ed. Depalma. 1950
- CALDERÓN M. Hugo Haroldo. **Derecho procesal administrativo**. 3ª. Ed.; Guatemala, Guatemala. Ed. digital 2002.
- CALDERÓN MORALES, Hugo H. **El Derecho Constitucional y el Derecho Administrativo en Guatemala**. V foro iberoamericano de derecho administrativo, auspiciado por el Banco del Pichincha C.A., Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Quito, Ecuador. 2006.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho Administrativo Guatemalteco**. Teoría General. 16va. Edición actualizada. Guatemala, Guatemala. Ed. Impresiones Gráficas. 2005.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho Procesal Administrativo**. 13va. Edición. Guatemala, Guatemala. Ed. Impresiones Gráficas, 2002.
- CORPORACIÓN DE LA REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. **Diccionario de la lengua española**. Incorpora las modificaciones aprobadas hasta el 24/6/2004. 22ª. ed. electrónica, España, Ed. Espasa Calpe, S.A., 2001, <http://www.espasa.com>.
- GARCIA PELAYO Y GROSS, Ramón. **Diccionario Larousse de la Lengua Española**. México. D.F. Ed. Larousse, S.A. 1979.
- GUILLIANI FONROUGE, Carlos. Derecho Financiero. **Derecho Financiero**. Buenos Aires, Argentina, (s.e.).
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Derecho Financiero parte I**. Finanzas Públicas. 2da. ed. Guatemala, Comunicación Gráfica G&A 2004.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Derecho Financiero parte II**. Derecho Tributario. 3ra. ed. Guatemala, Comunicación Gráfica G&A 2004.



OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.** Buenos Aires, Argentina, Edición Heliasta, 1981.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raul. **Derecho Fiscal.** México. Ed. Harla. (s.e.) (s.f.).

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Lecciones de Derecho Financiero.** 6ta. Edición. Facultad de Derecho, Universidad Complutense, Madrid 1988.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.** 3ra. Edición. Buenos Aires, Argentina. Ed. Talleres NBex Print S.R.L. 1980.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.** 8va. Edición. Ed. Astrea, Buenos Aires, Argentina, 2002.

LEGISLACIÓN:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente. 1986.

Código Tributario, Decreto Número 6-91. Congreso de la República de Guatemala. 1991.

Código Procesal Civil y Mercantil. Decreto Ley número 107. Jefe de Gobierno. 1963.

Ley de lo Contencioso Administrativo. Decreto No. 119-96. Congreso de la República de Guatemala. 1996.

Ley del Ministerio de Finanzas Públicas. Decreto No. 106-71. Congreso de la República de Guatemala. 1971. (Derogado).

Ley del Organismo Ejecutivo. Decreto número 114-97. Congreso de la República de Guatemala. 1997.

Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas. Decreto número 1126. Congreso de la República de Guatemala. 1956.

Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas. Decreto número 31-2002. Congreso de la República de Guatemala. 2002.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto número 1-98. Congreso de la República de Guatemala. 1998.



Reglamento Orgánico Interno del Ministerio de Finanzas Públicas. Acuerdo Gubernativo Número 382-2001. Presidencia de la República de Guatemala. 2001.

Acuerdo Ministerial Número 26-86 de fecha 13 de enero de 1986. El Ministro de Finanzas Públicas. (Derogado)

Reglamento de la Dirección de Asuntos Jurídicos. Acuerdo Ministerial de fecha 28 de diciembre de 1979. El Ministro de Finanzas Públicas. (Derogado).

Reglamento Interno de la Dirección de Asuntos Jurídicos. Acuerdo Ministerial número 1-91. El Ministro de Finanzas. 1991. (Derogado).

Reglamento Interno de la Dirección de Asuntos Jurídicos. Acuerdo Ministerial número 19-95. La Ministra de Finanzas Públicas. 1995. (Derogado).