

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

**LAS LIMITACIONES EN EL MARCO TRIBUTARIO GUATEMALTECO ACTUAL
PARA LA SUSCRIPCIÓN DE FACILIDADES O CONVENIOS DE PAGO DE
TRIBUTOS**

JUAN ALBERTO GARZONA LEAL

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2013

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

**LAS LIMITACIONES EN EL MARCO TRIBUTARIO GUATEMALTECO ACTUAL
PARA LA SUSCRIPCIÓN DE FACILIDADES O CONVENIOS DE PAGO DE
TRIBUTOS**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

JUAN ALBERTO GARZONA LEAL

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, octubre de 2013

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 I: | Lic. | Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi |
| VOCAL II: | Licda. | Rosario Gil Pérez |
| VOCAL III: | Lic. | Luis Fernando López Díaz |
| VOCAL IV: | Br. | Víctor Andrés Marroquín Mijangos |
| VOCAL V: | Br. | Rocael López González |
| SECRETARIA: | Licda. | Rosario Gil Pérez |

TRIBUNAL QUE PRÁCTICO
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL

Primera Fase:

| | | |
|-------------|--------|----------------------------------|
| Presidente: | Lic. | Víctor Manuel Hernández Salguero |
| Vocal: | Licda. | Vilma Karina Rodas Recinos |
| Secretaria: | Licda. | Miriam Lili Rivera Alvarez |

Segunda Fase:

| | | |
|-------------|--------|---------------------------------|
| Presidente: | Lic. | David Sentes Luna |
| Vocal: | Lic. | Raul Antonio Castillo Hernández |
| Secretaria: | Licda. | Sherly María Figueroa Cisneros |

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



Lic. William Walter Monroy Lucero

7 Avenida 8-56 Zona 1 Oficina 6-11

Teléfono: 4318-2234

Colegiada 8133

Guatemala 22 de julio de 2013

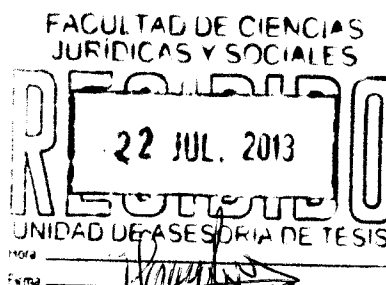
Licenciado

Bonerge Amilcar Mejía Orellana

Jefe de la Unidad de Tesis

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala



Licenciado Bonerge Mejía:

En cumplimiento y atención a la providencia de fecha tres de julio del año dos mil trece, procedí a asesorar el trabajo de la tesis del Bachiller **JUAN ALBERTO GARZONA LEAL**, intitulado: **"LAS LIMITACIONES EN EL MARCO TRIBUTARIO GUATEMALTECO ACTUAL PARA LA SUSCRIPCIÓN DE FACILIDADES O CONVENIOS DE PAGO DE TRIBUTOS"**.

Con el bachiller Garzona Leal, sostuvimos varias sesiones de trabajo, durante las cuales se realizaron varios cambios y sugerencias pertinentes con el objeto de perfeccionarlo que fueron aceptadas por el bachiller; por lo que dictamino:

1. El contenido científico y técnico de la tesis es el adecuado y para su obtención, el sustentante aplicó la realidad social, la doctrina y legislación adecuada, redactándola correctamente y utilizando un lenguaje apropiado; desarrollando de manera sucesiva los distintos pasos del proceso de investigación.
2. Los métodos de investigación empleados, consistieron en: a) analítico, con el que se señaló la importancia de las facilidades o convenios de pago; b) sintético, al dar a conocer las limitaciones en el arco tributario guatemalteco; c) inductivo, al señalar las características; d) deductivo, al dar a conocer la regulación legal. Las técnicas de investigación utilizadas fueron: ficha bibliográfica, documental y virtual, con las cuales se recolectó la información actual suficiente.
3. La redacción empleada se ajusta perfectamente al desarrollo de la tesis. La hipótesis comprobó la importancia de mejorar el marco tributario guatemalteco en lo que se refiere las facilidades o convenios de pago de tributos.
4. El contenido técnico y científico de la tesis, señala los problemas que existe al no existir una diferenciación entre los convenios de pago y los reconocimientos unilaterales de adeudo tributario. Los objetivos se determinaron y establecieron que es difícil garantizar los reconocimientos unilaterales de adeudo tributario.



5. Las conclusiones y recomendaciones fueron redactadas de manera sencilla, y constituyen supuestos certeros que definen las deficiencias en el marco tributario guatemalteco para la suscripción de facilidades o convenios de pago de tributos.
6. La bibliografía utilizada es la justificativa y de ámbito actual a nivel mundial.
7. La tesis contribuye de manera científica a la sociedad guatemalteca y es de útil consulta para profesionales y estudiantes. Y en la misma, el ponente señala un amplio contenido relacionado con la problemática de las facilidades o convenios de pago; derivado de la necesidad de solventar la situación de los contribuyentes y lograr un aporte a los ingresos entro del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del país.

La tesis desarrollada por el sustentante cumple con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, razón por la cual emito **DICTAMEN FAVORABLE**, a efecto de que, el mismo, le permita continuar con el trámite correspondiente para su posterior evaluación por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Sin otro particular me suscribo, atentamente.

Licenciado ~~William Walter Monroy Lucero~~
ASESOR
Colegiado 8133

LIC. WILLIAM WALTER MONROY LUCERO
ABOGADO Y NOTARIO



USAC

TRICENTENARIA

Universidad de San Carlos de Guatemala
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

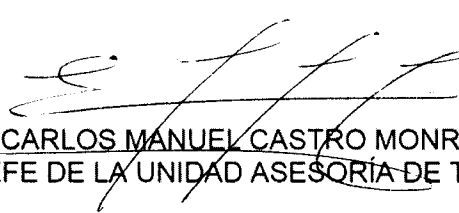
*Edificio S-7 Ciudad Universitaria
Guatemala, Guatemala*

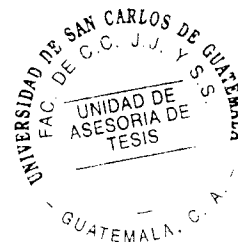


UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.
Guatemala, 29 de julio de 2013.

Atentamente, pase a el LICENCIADO EDGAR ARMINDO CASTILLO AYALA, para que proceda a revisar el trabajo de tesis de el estudiante JUAN ALBERTO GARZONA LEAL, intitulado: "LAS LIMITACIONES EN EL MARCO TRIBUTARIO GUATEMALTECO ACTUAL PARA LA SUSCRIPCIÓN DE FACILIDADES O CONVENIOS DE PAGO DE TRIBUTOS".

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título del trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente deberá cumplir con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual establece: "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 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 estimen pertinentes".


LIC. CARLOS MANUEL CASTRO MONROY
SUBJEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



cc.Unidad de Tesis
CMCM/iyr.



LIC. EDGAR ARMINDO CASTILLO AYALA

Tercera Av. 13-62, zona 1

Teléfono: 22327936

Colegiado 6220

Guatemala 08 de agosto de 2013.

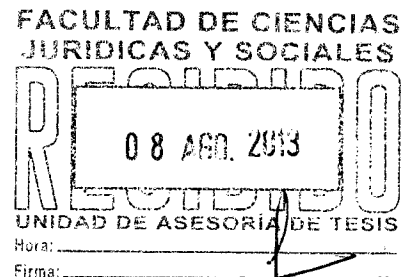
Licenciado

Bonerge Amilcar Mejía Orellana

Jefe de la Unidad de Tesis

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala



Licenciado Mejía Orellana:

En cumplimiento de la providencia de fecha veintinueve de julio de dos mil trece, procedí a revisar el trabajo de tesis del Bachiller **JUAN ALBERTO GARZONA LEAL**, titulado: **"LAS LIMITACIONES EN EL MARCO TRIBUTARIO GUATEMALTECO ACTUAL PARA LA SUSCRIPCIÓN DE FACILIDADES O CONVENIOS DE PAGO DE TRIBUTOS"**, me permito manifestarle que el trabajo revisado:

- a) Desarrolla una investigación doctrinaria y legal del Marco Tributario guatemalteco actual, que es el marco conceptual y normativo pertinente para poder comprender y analizar el tema de LAS LIMITACIONES EN EL MARCO TRIBUTARIO GUATEMALTECO ACTUAL PARA LA SUSCRIPCIÓN DE FACILIDADES O CONVENIOS DE PAGO DE TRIBUTOS. Así mismo se realizó un análisis de la normativa existente pudiendo determinar la vulneración de principios y derechos procesales para los estados receptores de la inversión.
- b) El estudiante **JUAN ALBERTO GARZONA LEAL** para la realización del trabajo utilizó el método analítico así como sintético, los que facilitaron la adquisición de conocimientos y la producción de criterios válidos para llegar a conclusiones auténticas relativas a las limitaciones en el marco tributario guatemalteco para la suscripción de facilidades o convenios de pago de tributos, la necesidad de los convenios para los contribuyentes y la administración pública y la necesidad de una reforma a la legislación vigente en materia tributaria.
- c) A lo largo del trabajo el estudiante se apoyó en la bibliografía apropiada como fuente de doctrina, contiene obras mayores y menores de acuerdo a la clasificación bibliotecológica vigente y es novedosa en relación a contenidos y autores, posibilitando un estudio completo y adecuado para la presente investigación.
- d) La investigación constituye un aporte científico para la sociedad guatemalteca al comprobar que el marco tributario guatemalteco actual es limitado al momento de suscribir una facilidad de pago, siendo un tema amplio de aplicación actual en la sociedad guatemalteca, por la necesidad de aumentar los adeudos tributarios a través de los convenios de pago. Constituyendo un medio de consulta para estudiantes y profesionales.



e) La redacción empleada se ajusta al desarrollo de la tesis permitiendo la comprobación de la hipótesis. Las conclusiones son válidas, firmes y permiten dar paso a las recomendaciones que son viables para aplicar en el ordenamiento jurídico guatemalteco.

La tesis en cuestión, cumple con los requisitos legales prescritos y exigidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, razón por la cual emito **DICTAMEN FAVORABLE**, a efecto de que, el mismo, le permita continuar con el trámite correspondiente para su posterior evaluación por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Sin otro particular me suscribo, atentamente.

Licenciado Edgar Armindo Castillo Ayala
REVISOR
Colegiado 6220

Edgar Armindo Castillo Ayala
Abogado y Notario



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

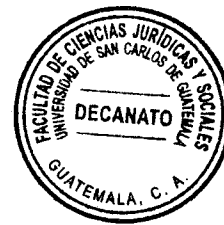


DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 07 de octubre de 2013.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante JUAN ALBERTO GARZONA LEAL, titulado LAS LIMITACIONES EN EL MARCO TRIBUTARIO GUATEMALTECO ACTUAL PARA LA SUSCRIPCIÓN DE FACILIDADES O CONVENIOS DE PAGO DE TRIBUTOS. 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/sllh.

Lic. Avidán Ortiz Orellana
DECANO





DEDICATORIA

A DIOS:

Todo poderoso, que me ayudó en todo momento, para alcanzar este triunfo, gracias por hacerme capaz de alcanzar este logro. A ti todo el honor y gloria.

A MI MAMÁ:

Por apoyarme en todo momento y ser un ejemplo para mí.

A MI FAMILIA:

Por estar junto a mí en las buenas y en las malas, y soportarme tanto.

A MIS AMIGOS:

Por su amistad, por apoyarme y compartir conmigo.

A MI AMOR:

Por formar parte de mi vida, gracias por todo.

A:

La Tres Veces Centenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Por una educación de calidad, catedráticos ejemplares y una formación profesional excepcional.



ÍNDICE

| | Pág. |
|--|-------------|
| Introducción..... | i |
| CAPÍTULO I | |
| 1. El derecho administrativo | 1 |
| 1.1. El Estado | 1 |
| 1.2. Administración | 3 |
| 1.2.1. Clases de administración..... | 5 |
| 1.2.2. Administración pública..... | 6 |
| 1.2.3. Sistemas o técnicas de organización de la administración pública..... | 9 |
| 1.2.3.1. Centralización o concentración administrativa | 10 |
| 1.2.3.2. Desconcentración administrativa..... | 12 |
| 1.2.3.3. Descentralización administrativa | 14 |
| 1.2.3.4. Autonomía administrativa | 15 |
| 1.3. Definición de derecho administrativo..... | 17 |
| 1.4. Fuentes del derecho administrativo..... | 19 |
| 1.5. Características del derecho administrativo..... | 21 |
| 1.6. Procedimiento administrativo..... | 24 |
| 1.6.1. Recursos administrativos..... | 28 |
| 1.6.2. Proceso contencioso administrativo | 30 |
| 1.6.3. Proceso económico coactivo | 36 |



CAPÍTULO II

| | |
|--|----|
| 2. El derecho tributario | 43 |
| 2.1. Definición del derecho tributario | 44 |
| 2.2. Los tributos | 46 |
| 2.2.1. Clasificación de los tributos | 49 |
| 2.2.1.1. Impuestos | 49 |
| 2.2.1.2. Tasas | 50 |
| 2.2.1.3. Contribución especial..... | 51 |
| 2.3. Elementos del tributo | 52 |
| 2.4. Extinción de la obligación tributaria | 55 |
| 2.4.1. Pago | 55 |
| 2.4.2. Compensación..... | 57 |
| 2.4.3. La confusión | 58 |
| 2.4.4. La condonación | 58 |
| 2.4.5. La prescripción | 59 |

CAPÍTULO III

| | |
|---|----|
| 3. El presupuesto general de ingresos y egresos del Estado..... | 61 |
| 3.1. Definición del presupuesto | 65 |
| 3.2. Naturaleza jurídica del presupuesto | 65 |
| 3.3. Regulación legal del presupuesto público | 66 |
| 3.4. Proceso del presupuesto | 67 |
| 3.5. Control del presupuesto en Guatemala | 72 |



Pág.

| | |
|---|----|
| 3.6. Fiscalización del presupuesto en Guatemala | 75 |
|---|----|

CAPÍTULO IV

| | |
|--|----|
| 4. La Superintendencia de Administración Tributaria | 77 |
| 4.1. Aspectos generales | 77 |
| 4.2. Organización administrativa | 81 |
| 4.3. Sistema contable integrado –SICOIN-..... | 83 |
| 4.4. Facilidades o convenios de pago de tributos | 87 |
| 4.4.1. Requisitos de los convenios de pago y reconocimientos unilaterales de adeudo | 91 |
| 4.5. Medidas para garantizar las facilidades o convenios de pago..... | 92 |
| CONCLUSIONES | 95 |
| RECOMENDACIONES | 97 |
| BIBLIOGRAFÍA | 99 |



INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de tesis tiene por objeto analizar la legislación tributaria y su deficiencia en relación con las facilidades de pago otorgadas por la administración tributaria hacia el contribuyente que ha dejado de cumplir con la obligación de pagar un impuesto, y su impacto en la disminución de los montos recaudados por la administración tributaria.

La dificultad para poder garantizar los reconocimientos de adeudo tributario regulados en el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala es la deficiencia en el mismo cuerpo normativo, regulando los medios de garantía únicamente para una de las facilidades de pago reguladas.

El trabajo de investigación se desarrolló en cuatro capítulos: el primer capítulo desarrolla el tema del derecho administrativo, como rama del derecho que regula a la administración pública en general y los procesos y procedimientos administrativos; en el segundo capítulo se aborda el tema del derecho tributario como rama del derecho que estudia y analiza la actividad tributaria de un país y la manera de extinguir la obligación tributaria; el tercer capítulo contiene el tema del Presupuesto General de Ingresos y Egresos, las etapas del mismo y el control presupuestario; por último, el capítulo cuatro desarrolla el tema de la Superintendencia de Administración Tributaria, el sistema contable integrado y las facilidades de pago.



Al realizar el trabajo de investigación y análisis se cumplió con el objetivo general del mismo, con el que se identificó la dificultad de garantizar un reconocimiento unilateral de adeudo tributario por parte del contribuyente, imposibilitando el pago parcial del adeudo tributario. Esto se consiguió al emplear el método científico, específicamente los métodos analítico, deductivo e inductivo para esclarecer las diferencias entre los reconocimientos unilaterales de adeudo tributario y los convenios de pago. Se emplearon a su vez técnicas de investigación como la técnica bibliográfica por medio del estudio de la doctrina y legislación aplicable al caso; también se empleó la técnica jurídica de interpretación de las normas por medio de la exégesis y hermenéutica jurídica.

Con este trabajo se trata de demostrar que no todas las facilidades de pago pueden ser garantizadas de la misma manera, y que esto por consiguiente, se traduce en una disminución en el monto recaudado por la administración tributaria.



CAPÍTULO I

1. El derecho administrativo

1.1. El Estado

El significado etimológico de Estado deriva del latín *status*, que designa una situación o estado, o una determinada “constitución” de la convivencia. El uso y desarrollo del significado común del término *status* de “situación” a “Estado” en el sentido moderno, se dio mediante el aislamiento del primer término de la expresión clásica de *status publicae*.¹

El término de Estado sustituyó los términos tradicionales con los que se había descrito a la comunidad jurídica y políticamente organizada, las *civitas* con lo que los escritores romanos designaban al conjunto de instituciones políticas de Roma.

La relación entonces que se da entre el Estado y la sociedad se devela según el punto de vista ya sea del gobernante o de los gobernados; el primero que tiene el derecho de mandar y el otro el deber de obedecer. Para Johannes Althusius, la política establece el punto de convergencia entre Estado y sociedad, definiendo a la primera como “el arte por medio del cual los hombres se asocian con objeto de instaurar, cultivar y conservar entre sí la vida social”.²

¹ Cáceres, Luis Ernesto. **Estado de derecho y derechos humanos**. Pág 5

² Bobbio, Norberto. **Estado, gobierno y sociedad**. Pág. 167



La relación entre el Estado y el derecho se deriva de la teoría moderna del Estado, con la cual se logra indicar que el primero se legitima a través de la acción del segundo y aplicarse mediante la acción de los tres órganos estatales: el legislativo, ejecutivo y judicial.³

Para definir el concepto de Estado, partiendo desde un punto de vista socio-jurídico, se entiende como la máxima organización jurídica y política de un grupo de individuos sobre un territorio en virtud de un poder o facultad de mando (soberanía). Desde un punto de vista jurídico, se entiende por Estado como el poder soberano de crear y aplicar el derecho en un territorio y hacia un pueblo, que se regula por la norma fundamental con capacidad de imponerse mediante su vigencia y hacerse valer en última instancia por la fuerza.

De la definición de Estado se desprenden los elementos fundamentales que según la doctrina necesita todo Estado para ser reconocido como tal; estos elementos son:

- La población, que es el conjunto de personas o seres humanos que se unen por un sentimiento de pertenencia nacional;

- El territorio, refiriéndose al espacio dentro del cual una asociación determinada de individuos se localiza; y

³ Cáceres. **Ob cit.** Pág. 11



- El poder, o potestad, cuyo atributo esencial es la soberanía que reside en el pueblo y es delegada para que se pueda gobernar.

A estos tres elementos se les agrega:

- El tiempo, con el cual se marca el un principio y un fin a los Estados; y
- El orden jurídico, ya que el Estado se organiza y coordina mediante un orden normativo eficaz.

La finalidad del Estado dependerá de la ideología política de la sociedad, y determinara las políticas y derechos que se aplicaran dentro de un Estado. Los tres postulados que definen la finalidad de un Estado son: La ideología liberal, la social-liberal o social-demócrata y la socialista. El Estado posee personalidad jurídica concedida por el ordenamiento jurídico en virtud de la cual se le considera sujeto de derecho y por lo tanto se le permite adquirir derecho y obligaciones propias. Pero, ya que el Estado es una persona jurídica, colectiva, abstracta y moral, se manifiesta o establece su voluntad a través de sus órganos.

1.2. Administración

A lo largo de la historia de la humanidad, el ser humano ha pertenecido a una organización u otra. Todas las organizaciones, sean formales o informales, están



compuestas y reunidas por un grupo de personas que buscan los beneficios de trabajar juntas con el propósito de alcanzar una meta en común.

Todas las organizaciones tienen un programa o método para alcanzar las metas, es decir, un plan. Además de tener un plan, las organizaciones también deben adquirir y asignar recursos que necesitan para alcanzar sus metas. Estos elementos dentro de una organización requieren a su vez de otro elemento que permita su correcto funcionamiento. Es aquí donde la administración es utilizada, ya que ésta consiste en darle forma, de manera consciente y constante, a las organizaciones.

En cuanto a su definición, partiendo desde su origen etimológico, la palabra administración se forma con el prefijo *ad.* hacia, y con *ministratio* que provienen a su vez de *minister*, que expresa subordinación u obediencia, el que realiza una función bajo el mando de otro. De ahí que la definición más común de la palabra administración en base a su origen etimológico es la que la señala como la función de lograr que las cosas se realicen por medio de otros, u obtener resultados a través de otros.

Tomando en consideración que la administración consiste fundamentalmente en cómo lograr la máxima eficiencia de la coordinación que se da dentro de una organización. Simplificando, se refiere a la técnica de la coordinación.

Las características de la administración son:



- Universalidad, ya que el fenómeno administrativo se da dondequiera que exista un organismo social.
- Especificidad, porque aunque la administración va siempre acompañada de otros fenómenos, el fenómeno administrativo es específico y distinto a los que lo acompañan (fenómenos jurídicos, económicos, etc.).
- Unidad temporal, aunque se distinguen etapas, fases y elementos del fenómeno *administrativo*, éste es único y, por lo tanto, en todo momento se dan todos o la mayor parte de los elementos administrativos.
- Unidad jerárquica, todas las personas dentro de un organismo social participan, en distintos grados y modalidades, de la misma administración.

1.2.1. Clases de administración

En la clasificación de la administración se presentan dos grandes partes: la administración pública y la privada; la primera de estas es para cuando se trata de obtener la máxima eficiencia en un organismo social de orden público y la segunda es cuando se busca la máxima eficiencia en un organismo privado.

Las diferencias entre la administración pública y la privada son:



- La administración pública tiene objetivos de servicio a la comunidad, mientras que la privada tiene objetivos de lucro.
- La administración pública actúa tutelarmente sobre la privada porque es un sistema que incluye a toda comunidad, en cambio la privada es un sistema que requiere de la administración pública para su subsistencia.
- La administración privada utiliza eficientemente los métodos y técnicas de la ciencia administrativa, en cambio la pública no, porque difícilmente acepta cambio.

1.2.2. Administración pública

El objeto de estudio de la Administración Pública se analiza observando el desarrollo histórico del mismo, ya que de esta manera se logra determinar su lugar dentro de las actividades propias de la disciplina y mostrar que el campo de estudio tienen identidad, así como existencia propia y autónoma.

Inicia como un arte oculto para los gobernados y accesible únicamente a los gobernantes, que les permite llevarlo a cabo para lograr las grandes obras de esas civilizaciones. Luego, como un arte elevado, la Administración Pública puede sistematizar sus conocimientos a través del tiempo para constituirse en una ciencia de



pleno derecho. Y posteriormente, como un conjunto de técnicas, se constituye en una profesión, para sistematizar su conocimiento y alcanzar el rango de disciplina científica.

Por su parte, E.N. Gladden identifica en la conformación histórica del objeto de estudio de la Administración Pública cuatro áreas fundamentales: 1) las formas históricas de gobierno; 2) el papel de los funcionarios; 3) el desarrollo de técnicas básicas administrativa y 4) el surgimiento de servicios básicos.⁴

José Juan Sánchez González por su parte estableció que: “El objeto de estudio de la Administración Pública se ha construido a lo largo de las primeras civilizaciones, como parte del esfuerzo para consolidar las diversas formas que adoptaron como polis, res publica, ciudades-Estados, imperios, reinados y como Estados-nación.”⁵

Por la complejidad de las propias actividades, las funciones deben ser compartidas o delegadas; surgen entonces los primeros administradores para poder desempeñar sus funciones bajo la dirección de un líder determinado. Los primeros funcionarios se encuentran agrupados en tres clases:

- en la cima, los gobernantes o quienes concentran el poder;

- al centro, los directores o administradores, los cuales se ocupan de la realización del mandato de los gobernantes; y

⁴ Gladden, **Una historia de la administración pública**. Pág. 19

⁵ Sánchez González, José Juan. **La administración pública como ciencia. Su objeto y estudio**. Pág. 23



- abajo, la numerosa clase inferior de trabajadores y esclavos que están a cargo del trabajo productivo de la comunidad.

El estudio histórico de la administración pública permite su división de manera general en dos etapas:

- Las primeras civilizaciones. En ellas las actividades vinculadas al objeto de estudio ya se encontraban de manera rudimentaria mezcladas con otras actividades que con el tiempo comenzaron a diferenciarse y especializarse.
- Grandes imperios. La Administración Pública durante la edificación de los grandes imperios fue esencial para lograr sus conquistas, conservar su poderío, aumentar sus riquezas y centralizar los asuntos de gobierno. Aunque el servicio público es propio de los imperios occidentales, Omar Guerrero explica que es en Asia donde nace su semilla: “se trata de una proto-burocracia porque en los estados orientales no existía una diferenciación entre el patrimonio público y el patrimonio privado, por lo que los cargos que integran el servicio del palacio constituyeron una parte de la herencia persona del monarca”.⁶

Concluye E. N. Gladden que la Administración Pública como objeto de estudio es resultado de un largo proceso histórico donde la actividad gubernamental ha sido el

⁶ Guerrero, Omar. **El funcionario, el diplomático y el juez**. Pág. 30

centro de atención para lograr la estabilidad, expansión y desarrollo de los gobiernos. Para interpretar esta conformación histórica del objeto de estudio, se puede partir de cuatro dimensiones específicas: 1) las formas históricas de gobierno; 2) el papel de los funcionarios; 3) el desarrollo de técnicas básicas administrativas; y 4) la creación de los servicios básicos.⁷

En cuanto a la definición de Administración Pública, una definición clásica que se identifica con el gobierno y el poder ejecutivo fue expuesta por Woodrow Wilson, quien identifica y delimita el campo de estudio de la disciplina: “La administración es la parte más visible del gobierno; es el gobierno en acción; es el poder ejecutivo, el que actúa, el aspecto más visible del gobierno y es, desde luego, tan vieja como el gobierno mismo”.⁸ La Administración Pública es el lado práctico o comercial del gobierno, ya que su finalidad es que los negocios públicos se realicen eficientemente y de acuerdo con los deseos del público como sea posible. Mediante la administración pública, el gobierno hace frente a aquellas necesidades de la sociedad que la iniciativa privada no puede o no quiere satisfacer.

1.2.3. Sistemas o técnicas de organización de la administración pública

La Administración Pública, como todo elemento del Estado, necesita ordenarse adecuada y técnicamente para realizar su actividad, eficaz y convenientemente. Para

⁷ Gladden, **Ob Cit.** Pág 265

⁸ Waldo, Dwight, **Administración pública. La función administrativa, los sistemas de organización y otros aspectos.** Pág. 85

ello se ha tratado de buscar formas de organización que respondan lo mejor posible a las necesidades del país.

El licenciado Rafael Godínez define a los sistemas de organización de la Administración Pública, como las formas o el modo de ordenar o de estructurar las partes que integran el Organismo Ejecutivo y las entidades públicas de la Administración Estatal, con la finalidad de lograr la unidad de la acción, dirección y ejecución, evitar la duplicidad de los esfuerzos y alcanzar económicamente, los fines y cumplir las obligaciones del Estado, señalados en la Constitución Política.⁹

Aunque no todos los autores tratan todos los sistemas, existen dentro de la doctrina general cuatro, que son: la centralización o concentración administrativa; desconcentración; descentralización; autonomía.

1.2.3.1. Centralización o concentración administrativa

La centralización administrativa implica la unidad de los diferentes órganos que la componen y entre ellos existe un acomodo jerárquico de subordinación frente al titular del Poder Ejecutivo. Se puede apreciar en la centralización una unidad a través de la relación jerárquica que guardan los órganos de la administración, que es establecida a través de un vínculo jurídico entre ellos, que determina los órganos superiores y los subordinados mediante el ejercicio de poderes que implica la propia relación entre los mismos órganos.

⁹ Godínez Bolaños, Rafael. **Los Sistemas de organización de la administración pública.** Pág 2

Básicamente, este sistema consiste en ordenar a los órganos de la Administración Estatal en diversos niveles pero todos en una situación de dependencia en cada nivel hasta llegar a la cúspide en que se encuentra el jefe supremo de la Administración Pública. El órgano superior es el Presidente de la República, hacia abajo, le sigue el Vicepresidente de la República, Ministros y Viceministros de Estado, Direcciones Generales, etc.

Sus principales características son:

- a) Dentro de la centralización administrativa existe un Superior Jerárquico, que es el más alto grado dentro de la pirámide de la escala, que es el Presidente de la República.
- b) Existe la relación de subordinación de los órganos administrativos, que pertenecen a la jerarquía administrativa del Organismo Ejecutivo.
- c) Al existir jerarquía dentro de los órganos administrativos se manifiestan los poderes de la misma: Poder de mando, disciplinario, de avocación y delegación, de revocación, de revisión, de control, etc.



d) Los órganos administrativos inferiores ejecutan las órdenes sin mayor poder de decisión de carácter político, pues en Guatemala, la decisión política corresponde con exclusividad al Presidente de la República por excelencia.¹⁰

Es un sistema o técnica para organizar la Administración Pública que consiste en ubicar a los distintos órganos administrativos en un estricto orden jerárquico en el cual cada uno de los órganos de la administración pública depende de un solo superior jerárquico el cual tiene todas las facultades para tomar las decisiones técnicas y políticas.

1.2.3.2. Desconcentración administrativa

La organización administrativa desconcentrada es una concepción nueva y algunos de los autores de Derecho Administrativo la ubican como un término medio entre la concentración y la descentralización.

Con la desconcentración se busca eliminar el excesivo centralismo, que hace que la Administración Pública se torne lenta en sus decisiones y evita la rigidez del centralismo burocrático.

En este sistema, explica el licenciado Rafael Godínez, el órgano central se debe desprender de ciertas facultades y las debe trasladar (legalmente) al órgano técnico

¹⁰ Godínez Bolaños. **Ob. Cit.**



desconcentrado, de allí que políticamente muchas veces se prefiere no aplicarlo por las pérdidas de control y de poder político que esto supone.¹¹

Las características más importantes de la desconcentración administrativa son:

- a) Que se otorga al órgano desconcentrado determinadas facultades de decisión limitadas.
- b) No deja de existir el nexo de jerarquía.
- c) Se otorga a órganos administrativos inferiores, competencia para tomar decisiones técnicas relacionadas con el servicio que prestan en nombre del Estado.
- d) El órgano desconcentrado depende del órgano central.

Es un sistema o técnica para organizar a la Administración Pública en el cual se crean órganos administrativos a los cuales se les concede alguna independencia técnica para prestar algún servicio público muy especializado pero siempre siguen siendo parte de la misma persona jurídica y dependen políticamente del órgano superior de la administración.

¹¹ Godínes Bolaños. **Ob. Cit.** Pág. 3



1.2.3.3. Descentralización administrativa

En la descentralización administrativa es importante la distribución de las competencias entre múltiples entidades administrativas que son independientes de los órganos centralizados y que tienen una personalidad jurídica propia y un ámbito de competencia territorial o funcional exclusivo.

Al hablar de descentralización, se está ante órganos que son creados como personas jurídicas públicas y que se encargan de prestar un servicio público específico.

Las características más importantes de las entidades u órganos descentralizados son:

- a) Transferencia de poderes de decisión.
- b) La creación de una persona jurídica distinta del Estado.
- c) Que esta persona jurídica sea de derecho público, es decir, que esté en la organización general del Estado.

Es un sistema o técnica para organizar a la administración pública en el cual se crean órganos administrativos y se les otorga personalidad jurídica propia y una independencia técnica, pero siempre quedan sujetos a algún tipo de control de la administración pública centralizada.

1.2.3.4. Autonomía administrativa

Desde el punto de vista jurídico, doctrinario y técnico debe señalarse que una entidad autónoma es la que tiene capacidad legal como persona de derecho público para administrar su patrimonio, su presupuesto, su programa de trabajo y funcionamiento en todo el territorio o en parte de él para prestar uno o más servicios públicos, emitir y su reglamentación y la integración de sus autoridades mediante elecciones. Agrega el licenciado Rafael Godínez que en las entidades autónomas, la única característica que no pueden tener es la soberanía, porque es exclusiva del Estado.¹²

Las características y elementos de los órganos autónomos son, de acuerdo a Rafael Godínez¹³:

- a) Se crea y organiza una persona jurídica de derecho público por disposición constitucional o por medio de una ley orgánica emitida por el Congreso de la República, que es distinta al Estado pero integrada a él, con capacidad plena para adquirir derechos y obligaciones (autonomía jurídica).
- b) Se le otorga legalmente patrimonio a la entidad del que puede disponer para el cumplimiento de sus fines (autonomía patrimonial).

¹² Godínez Bolaños, Ob. Cit. Pág 5

¹³ Ibídem. Pág 5



- c) Se faculta legalmente a la entidad para que prepare su presupuesto, disponga de sus ingresos y egresos para cumplir sus obligaciones de funcionamiento e inversión en la prestación del o de los servicios públicos a su cargo (autonomía financiera).

- d) Legalmente se le dota a la entidad de la capacidad para planificar técnicamente sus funciones y prestar el servicio o los servicios que tiene a su cargo en todo el territorio del Estado o en determinada Proción territorial. (autonomía funcional).

- e) La ley le otorga a estas entidades la facultad para emitir sus propios estatutos y reglamentos, mediante decisiones de sus órganos superiores generalmente colegiados o pluripersonales, sin infringir la legislación ordinaria vigente, ni su ley orgánica, ni las leyes constitucionales, ni la Constitución (autonomía reglamentaria).

- f) Estas entidades también deben contar con la capacidad necesaria para integrar sus órganos de dirección o autoridades, con aplicación del principio de alternatividad en el ejercicio del poder público, mediante elecciones que se deben desarrollar en el ámbito gremial al que pertenecen o en el ámbito territorial que tienen asignado (autonomía política).

Cuando una entidad pública administrativa sea denominada legalmente como autónoma, pero no cumple con todas las características descritas, debe ser calificada dentro de otras de las técnica de organización de la Administración Publica.

Es un sistema de organización administrativa del Estado que consiste en crear en la Constitución Política o por leyes orgánicas emitidas por el Congreso de la República, entidades de derecho público con personalidad jurídica propia y capacidad jurídica para adquirir derechos y obligaciones, manejar su presupuesto y patrimonio, planificar y prestar los servicios sociales y públicos en todo o en parte del territorio estatal, emitir sus reglamentos, estatutos y ordenanzas sin infringir la legislación superior vigente, con facultades para elegir sus autoridades y nombrar o contratar personal, coordinando sus actividades con el plan general del gobierno.

1.3. Definición de derecho administrativo

Rolando Pantoja define al derecho administrativo como el conjunto de principios y normas jurídicas que rigen la Administración Pública como la organización-función que viabiliza el de gobierno de un país determinado¹⁴.

El derecho administrativo no se remonta a la antigüedad, ya que no es el derecho regulador de cualquier administración al servicio de un gobierno, sino que se refiere a la noción que nació en Francia en el año 1800, al regularse las funciones estatales como consecuencia del constitucionalismo, y por consiguiente, la primera vez que el pensamiento jurídico se en halla en presencia de una ley que normó a la administración con carácter jurídico.

¹⁴ Pantoja Bauza, Rolando. **El derecho administrativo. Concepto, características, sistematización, prospección.**
Pág. 12

Con anterioridad a este hecho, si existía administración dentro de un Estado, pero ya que éste era un Estado policía, en el cual la administración era una actividad discrecional del monarca, no se hallaba sometida al derecho.

Fue con el nacimiento del Estado constitucional que la situación cambió; apareció la ley como una declaración de voluntad soberana que rigió con fuerza obligatoria tanto para la autoridad como para los particulares, y que por consiguientes, vinculó a la Administración-poder público a reglas permanentes, externas a ella, que determinan su actuar bajo pena de responsabilidad.

Desde este momento, y como lo dice el profesor Otto Mayer, “Tenemos ante nosotros el hecho de la existencia de un derecho público que se aplica a la administración al lado de aquel que queda atribuido a las relaciones civiles, y que debe considerarse respecto del Estado como el derecho común que en la duda le es aplicable.”¹⁵

Aldo Sandulli establece que “Para que exista derecho administrativo como un derecho propio de la Administración Pública, es indispensable la división de poderes, piedra angular de la democracia moderna, asimismo la concurrencia de este presupuesto que es el Estado de derecho”¹⁶.

¹⁵ Mayer, Otto. **Derecho administrativo alemán. Tomo I, parte general.** Pág. 68

¹⁶ Sandulli, Aldo. **Manual de derecho administrativo.** Pág. 11



1.4. Fuentes del derecho administrativo

Una fuente de derecho es todo acontecimiento, documento o circunstancias de los que surge o se genera la norma jurídica. A pesar de lo establecido en la definición, no son fuentes de derecho aquellas que se les dice de *conocimiento*, las cuales consisten en la publicación del texto de las normas. Igualmente no son fuentes de derecho las que se conocen como científicas, cuando se refieren al análisis y explicación del texto legal y de los principios generales que le dan base.

La clasificación de las fuentes del derecho administrativo es:

- Fuentes materiales o reales, son las que inspiran o le dan el contenido a la norma, pero no la crean. Estas fuentes se usan para darle al legislador, ejecutor de la ley o al juez (operadores del derecho) ideas o sugerencias destinadas a la operatividad concreta de la norma jurídica.
- Fuentes formales, que son aquellas que están autorizadas y reguladas por el propio ordenamiento jurídico y que generan normas de cumplimiento obligatorio. Se tratan básicamente de la verdadera fuente del derecho.

Las fuentes formales pueden ser:



- La ley, que es el conjunto de normas jurídicas que son de observancia general, de carácter obligatorio y son exigibles coercitivamente debido a haberse emitido por el órgano constitucionalmente facultado para su emisión. La ley se jerarquiza en: Constitucionales, Ordinarias, Reglamentarias e individualizadas.
- La jurisprudencia, la cual está formada por antecedentes producidos por los tribunales administrativos y/o judiciales; se trata de reiteración de criterios legales, que no tienen como intención la creación de una norma jurídica general. Jorge Romero Pérez establece que la jurisprudencia es la interpretación de la ley (en sentido genérico) hecha por los jueces administrativos.¹⁷ Estas interpretaciones se convierten en obligatorias.
- La costumbre, regla de derecho que funda su valor en la tradición y no en la autoridad legisladora. Se trata de una repetición de actos uniformes que forman una tradición con relevancia jurídica. Agustín Gordillo explica que la costumbre nace como fuente de derecho cuando hay el convencimiento popular de que una regla determinada de conducta humana es una norma jurídica.¹⁸ Pero para que la costumbre sea considerada como fuente formal del derecho, debe ser admitida como tal por una ley en forma manifiesta o expresa autorizándola. La costumbre puede ser:

A. *Contra legem*: aquella que existe contra el derecho.

¹⁷ Romero Pérez, Jorge Enrique. **Derecho administrativo general**. Pág. 41

¹⁸ Gordillo, Agustín. **Tratado de derecho administrativo**. Pag. 29



B. *Praeter legem*: la que llena vacíos o lagunas del derecho, y es integradora del ordenamiento jurídico.

C. *Secundum Legem*: sigue el derecho, no lo contradice.

Dentro de la costumbre se regulan los precedentes administrativos, que son las resoluciones que se han emitido por la Administración Pública en un mismo sentido y en casos similares, y las continúa emitiendo.

1.5. Características del derecho administrativo

Las características o notas consustanciales del derecho administrativo son:

- Derecho estatutario. Según García de Enterría, el derecho administrativo es un derecho estatutario por cuanto regula la Administración Pública en cuanto persona o sujeto (*status personae*).
- Derecho público. El derecho administrativo es parte del derecho público interno.
- Autonomía. Con autonomía se quiere decir que el derecho administrativo es una rama del derecho que, para llenar sus lagunas, acude a las normas y principios de

su propio campo jurídico; recurriendo en una situación de necesidad a otras ramas del derecho.

- Jurisprudencia. El derecho administrativo es fundamentalmente jurisprudencial ya que tiene la particularidad de que se hace al tenor el desarrollo jurisprudencial, tanto a nivel administrativo como judicial. Los jueces tienen libertad para solucionar los problemas que se le presentan, explica André De Laubadere: “no sólo con las normas escritas del derecho administrativo, sino (y principalmente) con los principios generales del derecho (*ius non scriptum*).”¹⁹
- Evolutivo. El derecho administrativo puede evolucionar con facilidad y adaptarse a diversas situaciones merced a su desarrollo jurisprudencial.
- Equilibrio entre libertad y autoridad. Se dice que debe existir un equilibrio entre las libertades, garantías, derechos de los administrados y el poder de *imperium* del Estado. En la práctica, para Jorge Romero Pérez, “el equilibrio deseado no funciona, y es por ello y para ello que existe la jurisdicción contencioso-administrativa, la cual soluciona los conflictos entre la Administración y el administrado.”²⁰
- Derecho Político. En el plano legal, las relaciones que se establecen entre la Administración y el administrado son jurídicas (en su tratamiento), pero políticas en

¹⁹ De Laubadere, André. **Manual de derecho administrativo**. Pág. 15,16

²⁰ Romero Pérez. **Ob Cit.** Pág. 23



su contenido, pues la Administración Pública ejerce el Poder Político a través de su actuar. Por ello el derecho administrativo es un derecho esencialmente político, ya que las relaciones de poder (políticas) entre el Estado y el administrado se cubren con la vestidura de relaciones jurídicas.

- Privilegios de la Administración Pública. Debido al poder de *Imperium* que presenta la Administración Pública, se enuncia que el derecho administrativo es el derecho de la desigualdad por la superior posición de una de las partes (Administración Pública) en relación a la otra (administrados).

- Privilegios en más. Se trata de un cúmulo de ventajas que tiene la Administración en relación con el particular. Entre ellas están:
 - A. Agotamiento de la vía administrativa. Para que el particular pueda llevar a juicio a la Administración, tiene que agotar la vía administrativa.

 - B. Autotutela. La Administración dispone de toda clase de medios instrumentales y legales para hacer cumplir sus actuaciones o decisiones.

 - C. Decisión ejecutoria. Forma parte del privilegio de la autotutela y se refiere específicamente a que la Administración ejecuta sus actos directamente, sin autorización judicial debido a la legitimidad.



D. Legitimidad. Se considera que los actos de la Administración son legítimos.

E. Ejecutividad. Los actos de la Administración deben ser acatados por los administrados. Son de obligatorio cumplimiento y eficaces, es decir, capaces de producir efectos jurídicos.

- Privilegio en menos. La Administración Pública también tiene desventajas respecto al particular, justificadas por el concepto del bien común, interés general o interés público.

1.6. Procedimiento administrativo

El procedimiento administrativo es el cauce formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin. Dicho proceso tiene por finalidad esencial la emisión de un acto administrativo o de una resolución administrativa. Dicho procedimiento se configura como una garantía que tienen los administrados o particulares de que la administración pública no va a actuar de un modo arbitrario y discrecional, sino que seguirá las pautas del procedimiento administrativo.

Para la administración pública éste viene a constituir una garantía de eficacia, en tanto se tenga la pretensión de dictar sus actos conforme a derecho, a fin de mantener el imperio de la legalidad y juridicidad en el ejercicio de la función administrativa. También



se le puede considerar al procedimiento administrativo como una pauta que debe seguirse para alcanzar un resultado práctico.

Fundamentalmente, existen dos formas en que se puede iniciar el procedimiento administrativo:

- Cuando el particular pidió algo a la Administración Pública, regulado en el Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala y pretende de la administración que se le otorgue algo; en este caso es el particular el interesado en que la administración inicie el procedimiento.
- De oficio cuando la propia administración lo inicia, sucede cuando no media una petición de los particulares o administrados, normalmente cuando existen violaciones a leyes o reglamentos y la administración se ve en la necesidad de imponer alguna sanción administrativa, sea restrictiva o pecuniaria.

Los motivos por los cuales se origina se encuentran relacionados con las formas de iniciar el procedimiento administrativo, y tienen que ver con el resultado buscado:

- Por impugnación de una resolución administrativa, haciendo uso de los recursos en la vía administrativa por parte del particular, con el objeto de impugnar un acto o resolución administrativa que le afecta en sus derechos o intereses; este es un medio de defensa en contra de la Administración Pública.



- Petición propiamente dicha.
- De oficio.

El procedimiento administrativo concluirá al momento que la administración pública emita una resolución en base a los motivos que dieron inicio al mismo procedimiento. De acuerdo al Artículo 3 del Decreto 119-96 del Congreso de la República establece que: Las resoluciones administrativas serán emitidas por autoridad competente con cita de normas legales o reglamentarias en que fundamenta. Es prohibido tomar como resolución los dictámenes que haya emitido un órgano de asesoría técnica o legal.

Estas resoluciones se clasifican de acuerdo al Decreto 119-96, Ley de lo Contencioso Administrativo, en:

- Providencias, resoluciones que sirven para notificar o hacer saber acerca de una etapa dentro del procedimiento administrativo que no le pone fin al mismo y que tiene por función primordial hacer saber al administrado los actos realizados por la Administración Pública.
- Resoluciones de fondo, o resolución originaria es la finalidad del procedimiento administrativo, ya que es la manifestación de voluntad del órgano administrativo plasmado en un documento, que desde el momento en que se encuentra



debidamente notificado producirá los efectos jurídicos a favor o en perjuicio del administrado.

Dado el caso que el procedimiento administrativo se encuentra en estado de resolver, es decir, que el órgano administrativo dotado de competencia administrativa para resolver las peticiones o las impugnaciones de los administrados no las resolviera, se hace presente la figura jurídica del silencio administrativo.

Jorge Mario Castillo González expresa: “La consecuencia de presentar determinada petición en la administración, es la emisión de una resolución determinada. En muchos casos, las peticiones no se resuelven dentro del término legal, ni después de transcurrido el mismo, no existe resolución y por eso se dice la administración guarda silencio, a esta situación se le denomina silencio administrativo”²¹.

El silencio administrativo ha sido catalogado como un hecho jurídico, ya que no es generado voluntariamente por alguno de los sujetos que intervienen en el procedimiento administrativo, sino que es el resultado del transcurso del tiempo sin una actitud que le corresponde al órgano administrativo. De esta forma, el silencio administrativo surge al igual que la resolución de fondo como una respuesta a la petición, pero de manera tácita, ya que materialmente el funcionario no resuelve, sino lo hizo el legislador ante la situación de que el funcionario no resuelva dentro del plazo establecido en la ley ya sea favorable o desfavorablemente como consta en el Artículo 10 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

²¹ Castillo González, Jorge Mario. **Derecho procesal administrativo. II Tomo.** Pág. 743



El silencio administrativo se clasifica de la manera siguiente:

- Silencio administrativo positivo, en el que la ley presume que la solicitud ha sido otorgada o el recurso ha sido declarado procedente, quiere decir que la ley señala que es favorable para el administrado o particular.

- Silencio administrativo negativo, en el que la ley presume que el recurso o solicitud se ha denegado, en este caso se deniega por parte del particular.

- Silencio administrativo sustantivo, ocurre dentro del procedimiento administrativo.

- Silencio administrativo adjetivo, se da cuando el recurso administrativo no ha sido resuelto dentro del plazo que la ley establece, y se dan dos consecuencias jurídicas, para el sólo efecto de acudir a la vía judicial: a) se tiene por resuelto en forma desfavorable el recurso administrativo y b) se tiene por agotada la vía administrativa.

1.6.1. Recursos administrativos

Estos recursos se pueden plantear cuando el administrado es presentado con la resolución dictada por la administración pública y aquel considera la resolución desfavorable a sus intereses o que atentan contra sus derechos, por lo que solicita se



revise y se revierta la resolución administrativa. Los recursos administrativos regulados por el Decreto 119-96, Ley de lo Contencioso Administrativo, son el de revocatoria y el de reposición.

El recurso de revocatoria es un medio de impugnación que doctrinariamente se le denomina el recurso de alzada, el cual se plantea contra lo resuelto por un órgano subordinado y el superior jerárquico del órgano administrativo es el que debe resolver el recurso.

Al ser resuelto el recurso por parte del superior jerárquico dentro del órgano administrativo, no se podrá interponer otra impugnación administrativa, por lo que se agota la vía administrativa y la resolución causa estado.

El recurso de reposición es un medio de impugnación que doctrinariamente se le denomina el recurso jerárquico, y se plantea en contra de lo resuelto por el superior jerárquico en un órgano administrativo, y es el mismo superior jerárquico el que revisa su actuación y resuelve el recurso.

Este recurso no se utiliza en contra de la resolución dictada al resolver el recurso de revocatoria ya que no es una resolución administrativa originaria; sólo cuando el superior jerárquico emite una resolución en base a un acto administrativo se podrá interponer dicho recurso.



Al igual que el recurso de revocatoria, la resolución dictada por el superior jerárquico al resolver el recurso de reposición se da por agotada la vía administrativa y causa estado.

1.6.2. Proceso contencioso administrativo

El proceso de lo contencioso administrativo es un medio de control privativo, que los particulares o administrados tienen, una vez agotada la vía administrativa, para oponerse a los actos o resoluciones de la administración pública, a través de una demanda en la que someten a la decisión jurisdiccional sus pretensiones.

Únicamente las pretensiones fundadas en preceptos de derecho administrativo podrán ser deducidas ante la jurisdicción especial del Tribunal de lo Contencioso Administrativo; en consecuencia, para que sea admisible una pretensión ante la jurisdicción contenciosa administrativo es necesaria la existencia previa de un acto administrativo y que la pretensión se deduzca precisamente en relación a un acto administrativo bien para pedir la declaración de no ser conforme a derecho y en su caso la anulación.

Jorge Mario Castillo establece con respecto a la jurisdicción contenciosa administrativa que: “La jurisdicción contenciosa administrativa persigue la finalidad de lograr un



equilibrio entre la efectividad de la acción administrativa y la debida protección a los particulares, en contra de la arbitrariedad de la administración pública”²².

En la doctrina es conocido como proceso, puesto que intervienen partes (Estado-contribuyente), en el cual existe un litigio, que es conocido por un profesional del derecho (magistrado en este caso) competente, que cumple con toda las etapas procesales regidas por el ordenamiento jurídico, hasta llegar a la sentencia, la que se puede impugnar por medio de un recurso.

En Guatemala, según el ordenamiento jurídico no existe congruencia en su denominación, a causa que la Ley específica, en este caso la Ley de lo contencioso administrativo, Decreto número 119-96 del Congreso de la República, es más reciente que el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República; el primer cuerpo legal está adecuado a los conceptos doctrinarios, igual que la Constitución Política de la República, específicamente en el Artículo 221 que lo regula como proceso, por lo tanto podemos afirmar que nuestra ley lo reconoce como proceso. De lo anterior, en las recientes modificaciones al Código Tributario guatemalteco, contenidas en el Decreto número 29-2001 del Congreso de la República, se puede señalar la falta de interés doctrinario por parte de la legislación guatemalteca, ya que el título del capítulo I, título V, del Código Tributario guatemalteco dice: recurso de lo contencioso administrativo; aun así, al modificar los Artículos 161 al 168, en el cual trata como un recurso y no como un proceso, en el Artículo 167 se expresa que: “La utilización de las denominaciones recurso contencioso administrativo o proceso contencioso

²² Castillo González. **Ob. Cit.** Pág. 760



administrativo para impugnar resoluciones de la administración pública, tiene igual significado”.

El fin fundamental del proceso contencioso administrativo es la protección de los derechos de los administrados ante el riesgo que la administración pública al actuar por medio de sus órganos pueda ponerse al margen de la ley, en tal caso el administrado posee un mecanismo de defensa para no encontrarse al merced de las decisiones de las entidades públicas administrativas.

El proceso contencioso administrativo se rige por los principios de: impulso de oficio, por escrito, celeridad, sencillez y eficacia; además de estos, se rigen también por los del derecho procesal común, sin perjuicio de la aplicación supletoria de los principios del derecho procesal civil en los casos en que sea compatible. A continuación se explican algunos principios del proceso contencioso administrativo:

- Principio de integración. Los jueces no deben dejar de resolver el conflicto de intereses o la incertidumbre con relevancia jurídica por defecto o deficiencia de la ley. En tales casos deberán aplicar los principios del derecho administrativo.

- Principio de igualdad procesal. Las partes en el proceso contencioso administrativo deberán ser tratadas con igualdad, independientemente de su condición de entidad pública o administrada.



- Principio de favorecimiento del proceso. El juez no podrá rechazar preliminarmente la demanda en aquellos casos en los que por falta de precisión del marco legal exista incertidumbre respecto del agotamiento de la vía previa. Asimismo, en caso de que el juez tenga cualquier otra duda razonable sobre la procedencia o no de la demanda, deberá preferir darle trámite a la misma.
- Principio de suplencia de oficio. El juez deberá suplir las deficiencias formales en las que incurran las partes, sin perjuicio de disponer la subsanación de las mismas en un plazo razonable en los casos en que no sea posible la suplencia de oficio.

En cuanto a sus características, se le considera un proceso de conocimiento, cognoscitivo o declarativo, pues esta dirigido a conocer y resolver las controversias que surjan de las relaciones entre la administración pública y el administrado. Tiene por objeto la revisión del acto administrativo, para que sea renovado o modificado en la vía jurisdiccional por un acto favorable al interesado.

Sus características específicas son:

- Es dispositivo, ya que por un lado corresponde a las partes iniciar el proceso mediante la formulación de la demanda, y por otro, la iniciativa probatoria corre a cargo de las partes, salvo algunas eventualidades en que la ley faculta al juez para actuar de oficio, atenuando la rigidez dispositiva.



- Es contradictorio, colocando a las partes en un plano de igualdad y que puedan contradecir lo afirmado por la parte contraria, pudiendo proponer pruebas con idénticas oportunidades, sin ventajas para la Administración Pública o para el administrado.

- Es escrito, aunque en la práctica representa una combinación de lo escrito con lo oral. En el proceso deben ser escritos: la demanda y su contestación, la reconvencción y su contestación, la proposición de los medios de prueba, etc. Deben ser orales: la declaración de las partes, las audiencias, los testimonios, etc. La ley determina las fases que son escritas y las que son orales.

- Es público, para las autoridades en ejercicio de sus funciones y para las partes, representantes o apoderados, y para quienes participan en el proceso en calidad de coadyuvantes o impugnantes. Pero no tiene acceso a él cualquier persona o autoridad pública ajena al proceso.

- Es formalista, debido a la supletoriedad del proceso civil que en él recaiga; sin embargo, doctrinariamente debería ser informal, lo cual no significa una excesiva falta de formalismo, pero si ciertas formalidades básicas y propias del proceso administrativo.

Para poder iniciar el proceso contencioso administrativo, debe existir legitimidad para obrar. La legitimación puede ser activa o pasiva. Tiene legitimidad para obrar



activamente quien afirme ser titular de la situación jurídica sustancial protegida que haya sido o esté siendo vulnerada por la actuación administrativa impugnada materia del proceso. También tiene legitimidad para obrar de manera activa la entidad pública facultada por la ley para impugnar cualquier actuación administrativa que declare derechos subjetivos, previa expedición de resolución motivada en la que se identifique el agravio que aquella produce a la legalidad administrativa y al interés público y siempre que haya vencido el plazo para que la entidad que expidió el acto declare su nulidad de oficio en sede administrativa.

Si dado el caso que la demanda contencioso administrativa se dirija contra alguno de los siguientes, se le considerara como legitimidad para obrar de manera pasiva:

- La entidad administrativa que expidió en última instancia el acto o la declaración administrativa impugnada.
- La entidad administrativa cuyo silencio, inercia u omisión es objeto del proceso.
- La entidad administrativa cuyo acto u omisión produjo daños y su resarcimiento es discutido en el proceso.
- La entidad administrativa y el particular que participaron en un procedimiento administrativo trilateral.

- El particular titular de los derechos declarados por el acto, cuya nulidad pretenda la entidad administrativa que lo expidió en el supuesto previsto en el segundo párrafo del Artículo 11 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.
- La entidad administrativa que expidió el acto y la persona en cuyo favor se deriven derecho de la actuación impugnada.
- Las personas jurídicas bajo el régimen privado que presten servicios públicos o ejercen función administrativa, en virtud de concesión, delegación o autorización del Estado están incluidas en los supuestos previstos según corresponda.

1.6.3. Proceso económico coactivo

El abogado guatemalteco 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”²³.

La naturaleza jurídica del procedimiento económico coactivo es judicial ya que el órgano que tienen encomendada su tramitación y su respectiva resolución se encuentra integrado en la estructura judicial de Guatemala, a través del Tribunal de Cuentas. La

²³ Calderón Morales, Hugo H. **Derecho procesal administrativo**. Pág. 192



finalidad del procedimiento consiste en conseguir el cobro utilizando procedimientos ejecutivos, de cantidades económicas adeudas al sector público.

El Código Tributario establece que solamente en virtud de título ejecutivo procederá la ejecución económica-coactiva. De acuerdo al Artículo 41 de la Ley Orgánica de la Contraloría de Cuentas, Decreto Número 31-2002, se aplicara lo pertinente al Decreto 1126 para tramitación del procedimiento económico coactivo; y de igual manera se establece que solamente en virtud de título ejecutivo procederá la ejecución económica coactiva. El título debe recaer sobre deudas tributarias firmas, líquidas y exigibles.

Cuando se refiere a firmes, significa que las deudas fueron debidamente determinadas. Las deudas se consideran determinadas al emitirse resolución definitiva sobre su monto, es decir, que determinación es equivalente a resolución definitiva.

Cuando se habla de líquidas, quiere decir que la estructura de la deuda está debidamente calculada, incluyendo en la misma, el monto del impuesto, multas e intereses o recargos.

Son exigibles porque la resolución está firme luego que las impugnaciones fueron resueltas y desestimadas. Por lo tanto procede la ejecución.

También se menciona que deben ser de plazo vencido, ya que aunque la ley no lo contempla, la resolución que contiene la deuda tributaria no puede incluir deudas a



futuro. Toda deuda a cobrar debe estar vencida. Los intereses se cobran hasta el día en que se emite la resolución.

Para el Decreto 1126 del Congreso de la República son títulos ejecutivos los siguientes:

- Certificación que contenga sentencia firme dictada en juicio de cuentas.

- Certificación que contenga sentencia firme con motivo de aflicción de la ley de probidad.

- Certificación o actuación que contenga el derecho definitivo establecido y el adeudo líquido y exigible.

- Certificación o actuación que contenga la liquidación definitiva practicada por la autoridad competente, en caso de falta de pago total o parcial de impuestos, tasas, arbitrios, cuotas o contribuciones.

- Certificación en que se transcriba la resolución que imponga la multa administrativa o municipal y la causa de la sanción.

- Testimonio de la escritura pública en que conste la obligación que debe hacerse efectiva.



- Certificación del reconocimiento de la obligación hecha ante autoridad o funcionario competente.
- Certificación de la sentencia firme o resolución dictada por cualquier tribunal o autoridad competente, en la que se establezca una obligación que deba hacerse efectiva por el procedimiento económico-coactivo.

Son títulos ejecutivos para el Código Tributario:

- Certificación o copia legalizada administrativamente del fallo o de la resolución que determine el tributo, intereses, recargos, multas y adeudos con carácter definitivo.
- Contrato o convenio en que conste la obligación tributaria que debe cobrarse.
- Certificación del reconocimiento de la obligación tributaria hecha por el contribuyente o responsable, ante autoridad o funcionario competente.
- Toda clase de documentos referentes a deudas tributarias que por disposiciones legales tengan fuerza ejecutiva.

Los títulos ejecutivos administrativos para que tengan fuerza ejecutiva de cobranza deben reunir los siguientes requisitos:



- Lugar y fecha de emisión;

- Nombres apellidos completos del obligado, razón social o denominación del deudor tributario y su número de identificación tributaria;

- Importe del crédito líquido, exigible y de plazo vencido;

- Domicilio fiscal;

- Se precisa del concepto del crédito con especificación, en su caso, el tributo, intereses, recargos o multas y del ejercicio de imposición a que corresponde;

- Nombres, apellidos y firma del funcionario que emitió el documento y la indicación del cargo que ejerce aún cuando sea emitido en la forma que establece el Artículo 125 del Código Tributario que se refiere los documentos emitidos por la Administración Tributaria;

- Sello de la oficina administrativa.

Los principios procesales del juicio económico coactivo contienen la forma en que éste se lleva a cabo, siendo de observancia obligatoria:



- Impulso de oficio. El impulso del proceso económico-coactivo es de oficio, significa que el juez debe impulsar su marcha sin necesidad que las partes se lo pidan, siendo en consecuencia el juez el responsable de la decisión del trámite.

- Antiformalista. Las demandas no necesitan del auxilio de abogado, ni están obligados a citar leyes. Deberá tramitarse por escrito pero si hubiere necesidad de una gestión verbal urgente para el caso, se levantará acta de la diligencia en las propias actuaciones.

- Supletoriedad de otras leyes. La supletoriedad del Código Procesal Civil y Mercantil y de la Ley del Organismo Judicial, se encuentra establecida tanto en el Decreto 1126 y el 6-91 ambos del Congreso de la República. De acuerdo a Jorge Mario Castillo, la única crítica a la supletoriedad es “que el procedimiento económico coactivo se encuentra dominado por dos leyes civiles, las cuales introducen al proceso excesivos formalismos”²⁴

En todo procedimiento económico-coactivo, el fin esencial es el de declarar si ha o no lugar a hacer trance y pago en su caso de la deuda tributaria y costas judiciales a favor del ejecutante, previa declaración lógica si procede o no la ejecución promovida.

²⁴ Castillo González, Jorge Mario. **Derecho administrativo**. Pág. 456





CAPÍTULO II

2. El derecho tributario

El derecho administrativo, visto como el conjunto de normas relativas a la organización y funcionamiento de la administración pública, tienen como uno de sus objetivos mas importantes la obtención, administración y erogación de los recursos económicos para atender las necesidades de la población.

Es por esto que en países como Alemania e Italia se da un auge a destacar la parte económica del derecho administrativo, y posteriormente se buscaron distintos nombres para denominar esta nueva rama del derecho. Tales denominaciones han sido ideadas en atención a las materias que podrían ser abarcadas.

De acuerdo al estudio de Juan Rafael Bravo, el autor Hamel de la Universidad de París pensó el título de Derecho Económico, con el objetivo de incluir allí todo el derecho público en lo relativo a la actividad del Estado que implica intervención en la economía privada, así como también la parte del derecho privado referente a la organización y funcionamiento de los principales agentes económicos y a la producción y circulación de la riqueza.²⁵ El problema resulta en cuanto a lo variado de sus materias, ya que no permite una organización ordenada y coherente para fines académicos y pedagógicos, pues pocas serian las materias jurídicas no incluidas en el derecho económico.

²⁵ Bravo Arteaga, Juan Rafael. **Nociones fundamentales de derecho tributario**. Pág. 37



Se ha considerado también el nombre de derecho financiero, comprendiendo todo lo relativo a la riqueza del Estado. Este derecho tendría por objeto el estudio de todas las regulaciones sobre la formación de los recursos del Estado, su administración e inversión o gasto. Aunque también estudia lo referente a los caudales del público que entran a la circulación de la riqueza de la sociedad y que por lo tanto exigen la intervención del Estado para asegurar el cumplimiento de los fines de la economía, incluyendo en la denominación del derecho financiero los temas de la moneda, la banca, el crédito público, el mercado de valores y los cambios internacionales de moneda. Sin embargo, la denominación de derecho financiero hace referencia a la hacienda pública, y es por ello que se le da un carácter exclusivo de derecho público.

En Alemania, el nombre que ha predominado es el de derecho impositivo, para hacer referencia únicamente al estudio del impuesto. Pero, esta tendencia lleva a excluir del objeto de estudio todos los tributos que no constituyen impuestos.

La especialización del tema se llevó al punto más excesivo, ya que no interesaba todos los aspectos económicos dentro del derecho administrativo, solo aquellos relacionados con las contribuciones, las tasas y los impuestos y los elementos comunes entre ellos.

2.1. Definición del derecho tributario

Gianini da la definición de Derecho tributario de la siguiente manera: “Es aquella parte del Derecho administrativo que expone los principios y las normas relativas a la



imposición y a la recaudación de los tributos y analiza las consiguientes relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos”²⁶

En base a dicha definición se destaca que:

- El derecho tributario es una ramificación del derecho administrativo. Como todas las ramas del derecho, el derecho tributario depende del ejercicio de las tres funciones básicas del poder público. La relación con el derecho administrativo se traduce en la relación jurídica que tiene por acreedor al Estado, representado por la Administración Pública y por deudor al contribuyente.
- El derecho tributario está compuesto de principios y normas. Como todas las ramas del derecho, el estudio del derecho tributario se basa en un análisis de reglas positivas, conocidas como normas jurídicas.
- El derecho tributario se ocupa de los tributos. El tratadista Pérez de Ayala expone con respecto al tributo que: “1. Son prestaciones debidas, por mandato de la ley, a un ente público. Es decir la obligación de pagar el tributo es una obligación “ex-lege”. 2. Encuentran su fundamento jurídico en el poder de imperio del Estado. Son ingresos de derecho público. 3. Se imponen con el fin de proporcionar medios con que cubrir las necesidades públicas.”²⁷ Es decir que los impuestos son la justificación para cubrir el valor del funcionamiento de la actividad estatal.

²⁶ Gianini, **Instituciones de derecho tributario**. Pág 7

²⁷ Pérez De Ayala, José Luis. **Derecho tributario**. Pág 45



- Los tributos se estudian desde el punto de vista de su establecimiento y de su operatividad, es decir, su imposición y recaudación. Para Juan Rafael Bravo “la imposición supone una acción del Estado sobre el particular, en virtud del cual aquél exige a éste una determinada prestación, con el fin de reunir los recursos económicos para atender a las necesidades y conveniencias de la comunidad.”²⁸ También es necesario que los tributos ingresen al tesoro público, lo cual se logra con la recaudación.
- El derecho tributario estudia las relaciones entre el Estado y los particulares en materia tributaria. El efecto de la ley tributaria consiste en la generación de la obligación tributaria, cuando los antecedentes previstos en la norma como hechos sometidos a gravamen han tenido ocurrencia en el mundo real. La obligación así nacida está determinada en todos sus elementos por la ley: el sujeto activo y el pasivo, la cuantía de la prestación y su forma, las modalidades de tiempo y lugar para su satisfacción, las garantías que facilitan al acreedor la respectiva recaudación, y todos los demás elementos de orden sustantivo.

2.2. Los tributos

Un tributo es una modalidad de ingreso público o prestación patrimonial de carácter público, exigida a los particulares. Algunas características de modo uniforme sobre los tributos son:

²⁸ Bravo Arteaga, Juan Rafael. **Nociones fundamentales de derecho tributario.** Pág. 49



- a. Son de carácter Público. Los tributos son ingresos que constituyen parte del Derecho Público que percibe el Estado en su calidad de ente soberano.
- b. Son una prestación en dinero. El tributo resulta ser una prestación a cargo del contribuyente en favor del Estado, y dicha prestación se presenta de manera primordial en dinero, y en casos excepcionales se podría presentar en especie.
- c. Contenida en ley. Los tributos operan bajo un principio de legalidad, es decir, la carga tributaria deberá de consignarse o estar expresada en la Ley.
- d. Relación personal, de derecho y obligatoria. La obligación en la relación tributaria tiene lugar entre el Estado como sujeto acreedor del tributo (sujeto activo) y por otro lado el contribuyente sujeto deudor del tributo (sujeto pasivo), quien tiene la obligación de dar, hacer o no hacer al sujeto acreedor la prestación en dinero.
- e. Finalidad de obtención de recursos para satisfacer las necesidades del Estado, y hacer frente al gasto público.
- f. Justos. Los tributos no deben repercutir en un menoscabo a los particulares , por lo que deben ser proporcionales y equitativos.



Como lo establece José Luis Pérez, “el carácter coactivo de los tributos está presente en su naturaleza desde los orígenes de esta figura (el tributo).”²⁹ El tributo se impone unilateralmente por el Estado, sin que los contribuyentes puedan hacer valer su voluntad u opinión. Debido a este carácter coactivo del tributo es que rige el principio de legalidad, en virtud del cual se reserva a la ley la determinación de los componentes de la obligación tributaria o al menos de sus elementos esenciales.

Como se abordó anteriormente, en los sistemas tributarios capitalistas, la obligación tributaria tiene carácter dinerario. Pero puede mantenerse algunas prestaciones personales obligatorias para colaborar a la realización de las funciones del Estado. Y en ocasiones se permite el pago en especie, sin que ello implique la pérdida del carácter pecuniario de la obligación, que se habría fijado en dinero, sino que se produce una dación en pago para su cumplimiento; las mismas consideraciones son aplicables a aquellos casos en los que la Administración, en caso de impago, proceda al embargo de bienes del deudor.

El carácter contributivo del tributo significa que es un ingreso destinado a la financiación del gasto público y por tanto a la cobertura de las necesidades sociales. A través de la figura del tributo, los ciudadanos contribuyen a las cargas estatales, dado que el Estado precisa de recursos para la realización de sus fines. El carácter contributivo permite diferenciar a los tributos de otras prestaciones patrimoniales exigidas por el Estado y cuya finalidad es sancionadora, como las multas.

²⁹ Pérez de Ayala, José Luis. **El derecho positivo tributario entre el iusnaturalismo y el constructivismo jurídico: ¿una antítesis insalvable?** Pág. 15



En el Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Artículo 9 establece:

“Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

2.2.1. Clasificación de los tributos

En la mayoría de sistemas impositivos estatales se distinguen al menos tres figuras tributarias: el impuesto, la tasa y la contribución especial. La clasificación en la legislación guatemalteca se encuentra regulado en el Artículo 10 del Código Tributario: Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

2.2.1.1. Impuestos

Los impuestos, en ocasiones, se definen como aquellos que no implican contraprestación, condición criticada porque da a entender que existe contraprestación en otros tipos de tributo, tomando en consideración que la relación tributaria es una unilateral y coactiva por lo que no se toma en consideración una obligación para prestar



un servicio. Una definición más estricta indicara que no concurre una vinculación directa con la prestación de un servicio público o la realización de una obra pública.

El hecho imponible en los impuestos está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del contribuyente, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta.

En el Artículo 11 del Decreto 6-91 se establece que: Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

2.2.1.2. Tasas

Una tasa es un tributo cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al contribuyente, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los contribuyentes o no se presten o realicen por el sector privado.

En la legislación guatemalteca, no se regula el término de tasa; sin embargo, se utiliza el de arbitrio, regulado en el Decretó 6-91 Artículo 12: "Arbitrio es el impuesto



decretado por ley a favor de una o varias municipalidades”. De esta manera se hace la relación con la tasa, ya que las municipalidades realizan o prestan servicios que no son de necesaria solicitud de los contribuyentes, sin embargo las municipalidades tienen la obligación de realizarlos.

2.2.1.3. Contribución especial

Son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

Entre los elementos mas importantes de las contribuciones especiales es el de que sustituye el principio de la capacidad económica por el del beneficio, ya que no paga más el que más tiene, sino que paga más el que más se beneficia por la obra o servicio en cuestión. Otra especialidad es que los ingresos que se recaudan a través de la misma están adscritos a un gasto concreto, en lugar de formar parte genérica de los ingresos a repartir en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado.

En la doctrina, las contribuciones especiales se clasifican en:

- Contribuciones por mejoras: aquella contribución obligatoria, motivada en la obtención de un beneficio para el sujeto pasivo, que se origina en la realización de obras públicas.



- Contribuciones parafiscales: aquellas contribuciones que exigen y administran entes descentralizados y autónomos de gobierno, para financiar su actividad específica.
- Contribución para la seguridad social: es discutida su inclusión como contribución especial, pero debe reconocerse que encuadra en las definiciones doctrinarias referidas al tributo.

En el Decreto Número 6-91, en el Artículo 13 se regulan las contribuciones especiales y las contribuciones por mejoras: “Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

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

2.3. Elementos del tributo

Los elementos en la obligación tributaria de acuerdo al artículo publicado en Gerencie aparecen: el sujeto activo, que es la entidad estatal con derecho para exigir el pago del tributo; el sujeto pasivo o persona en quien recae la obligación correlativa; el hecho



gravado o situación de hecho indicadora de una capacidad contributiva a la cual la ley confiere la capacidad de generar la obligación tributaria; y la base gravable y la tarifa.³⁰

El hecho generador constituye el parámetro de referencia a partir del cual un gravamen se hace identificable y puede ser diferenciado de otro. Es el elemento que en general define de mejor manera el perfil específico de un tributo, puesto que este concepto hace referencia a la situación de hecho, que es indicadora de una capacidad contributiva, y que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria, de suerte que si se realiza concretamente ese presupuesto, entonces nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal. En el Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, se regula en el Artículo 31 el hecho generador, que dice: “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.”

En cuanto al sujeto activo, es posible atribuir tres significados a esta noción. Así, de un lado, es posible hablar del sujeto activo de la potestad tributaria, que es el ente gobernante que tiene la facultad de crear y regular un determinado impuesto o tributo. De otro lado, es posible hablar del sujeto activo de la obligación tributaria, que es el acreedor concreto de la suma pecuniaria en el cual se concreta el tributo, y quien tiene entonces la facultad de exigir esa prestación. Y finalmente, se puede hablar del beneficiario del tributo, que es la entidad que finalmente puede disponer de esos recursos.

³⁰ *Elementos del tributo.* www.gerencie.com/elementos-del-tributo.html



El sujeto pasivo se divide en sujeto pasivo de *iure* y sujetos pasivos de facto. Los primeros corresponden formalmente pagar el impuesto, mientras que los segundos son quienes en últimas deben soportar las consecuencias económicas del gravamen. En los tributos directos, ambos tipos de sujetos pasivos coinciden; pero en cambio, en los impuestos indirectos, el sujeto pasivo de *iure* no soporta económicamente la contribución, pues traslada su costo al consumidor final.

La base gravable se define como la magnitud o la medición del hecho gravado, al a cual se le aplica la correspondiente tarifa, para que de esa manera se pueda liquidar el monto de la obligación tributaria. Es decir, constituye la cantidad del hecho generador sobre el que se aplica la tarifa. Sin embargo, no es necesario que la ley o acuerdos determinen en rigor sumas concretas o cantidades específicas a partir de las cuales será liquidado un tributo, por cuanto en algunas ocasiones hay razones de carácter técnico y administrativo que lo impiden. Las razones técnicas residen en la fluctuación de los valores de los distintos activos patrimoniales, lo que hace difícil establecer una base gravable determinada con anterioridad. Debe limitarse a indicar la manera como será fijado dicho valor.

Por último, la tarifa es la magnitud o monto que se aplica a la base gravable y en virtud de la cual se determina el valor final en dinero que debe pagar el contribuyente.



2.4. Extinción de la obligación tributaria

Por extinción de la obligación tributaria se entiende a la desaparición de la relación jurídico-tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo. Es decir que termina la razón que le dio origen al deber contributivo, en cuanto quedan cumplidas las pretensiones de la administración tributaria.

Existen diversos modos de poner fin a la obligación tributaria. Siendo la obligación tributaria una de dar, el medio natural de extinción es el pago, pues toda obligación de este tipo tiene como finalidad procurar al acreedor la satisfacción de su pretensión, la cual debe ser cumplida por el deudor.

2.4.1. Pago

Es la forma ideal de extinguir una obligación tributaria, y se da por el cumplimiento de la obligación o la prestación de lo debido en la forma prescrita. El pago puede definirse como la satisfacción del interés del acreedor mediante el cumplimiento del deber jurídico que recae sobre el deudor, en cuyo caso el sujeto pasivo queda liberado de la obligación tributaria principal derivada de la realización del hecho imponible.

El jurista mexicano Narciso Sánchez Gómez define el pago como “la entrega de una cantidad de dinero o en especie al fisco por concepto de una obligación tributaria y que *debe hacerse por la persona física o moral que se encuentre comprendida dentro de la*



estipulación normativa observable para cada caso en particular, cumpliéndose ante la oficina respectiva dentro del plazo o momento que así se indique en dicha disposición legal”.³¹

La forma normal y generalizada de efectuar el pago de tributos es Guatemala es efectuarla en un solo acto, por cualquiera de los métodos regulados y permitidos por la administración tributaria. Sin embargo, la ley regula otras formas que se puede realizar el pago del tributo:

- El pago por abonos. El sujeto pasivo podrá solicitar a la administración tributaria que le sea otorgado facilidades de pago, a efecto de poder cumplir con su obligación mediante abonos mensuales y consecutivos de hasta doce pagos.
- El pago por consignación. Ante la negativa del acreedor tributario de recibir el pago del adeudo, el contribuyente o responsable podrán consignar ante un juez competente, el monto del tributo que se le esté requiriendo o cuando el sujeto pasivo estime adeudarle a la administración tributaria, ello con el objeto de evitar sanciones pecuniarias y el pago de intereses resarcitorios.
- El pago bajo protesta. Al momento de no contarse con la determinación definitiva del monto del tributo o la liquidación no esté firme, se permitirá a la persona que pretende efectuar el pago, hacerlo bajo protesta, con el fin de no incurrir en multas,

³¹ Sánchez Gómez, Narciso. **Derecho fiscal mexicano**. Pág. 391



intereses y recargos. Cuando se notifique la liquidación definitiva, se hará el cargo o abono que proceda. Adicionalmente, se estima que el contribuyente o el responsable tiene derecho de asentar o solicitar sea anotada cualquier objeción o inconformidad con el pago que éste efectuará bajo protesta. Por último, el contribuyente puede ejercer su derecho de petición ante la administración tributaria a efecto de plantear la devolución de lo que éste pagó bajo protesta, previo análisis de sus argumentos y pruebas aportadas.

- El pago a cuenta. Se estima la posibilidad que en obligaciones tributarias que contemplen un período impositivo de un año, se permitirá efectuar cortes parciales con pago en períodos menores dentro del período total anual y liquidar cortes parciales con pago al final del periodo anual.

2.4.2. Compensación

El Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala tiene a la compensación como una forma de extinción de la obligación tributaria. Para la aplicación de esta figura, se contempla la Cuenta Corriente Tributaria. Para el adecuado funcionamiento de la Cuenta Corriente Tributaria, la administración debe contar con la suficiente y confiable información en sus sistemas informáticos y la capacidad para ir cargando y abonando dicha cuenta corriente, conforme se den situaciones tributarias firmes.



2.4.3. La confusión

Esta figura se define como la reunión en una misma persona de la calidad de deudor y acreedor, extinguiéndose de esa forma la obligación tributaria. Esta figura se da en el caso de que el Estado reúna las calidades de deudor y acreedor, o se las calidades de sujeto pasivo y a la vez sujeto activo, dando como resultado que no resulte sum a pagar.

2.4.4. La condonación

También conocida como remisión, es el acto por medio del cual el acreedor libera de la deuda al deudor. Las obligaciones tributarias son indisponibles, queriendo decir que quien administra las mismas no puede decidir si procede a cobrar o a requerir, si no es su obligación y no tiene facultades para librar de las mismas a los sujetos pasivos. No puede existir condonación por una decisión de la administración tributaria, dado que partiendo de la base que la creación de los tributos compete con exclusividad al Congreso de la República, en virtud del principio de legalidad en materia tributaria, únicamente ese Organismo del Estado, puede liberar o condonar una obligación tributaria.

Jiménez González la define como una “Institución de raigambre civilista, se erige en el prototipo del acto de disponibilidad plena respecto a los derechos de parte de su titular



al grado de implicar una radical renuncia a los mismo. Como acto remisorio de la deuda se sustenta en un acto de liberalidad y por ende se está ante una decisión graciable³².

2.4.5. La prescripción

Es la institución que, uniendo el tiempo a otros requisitos o presupuestos, produce como efecto la adquisición o la extinción de un derecho. En el ámbito tributario, se establece que el derecho de la administración tributaria para efectuar verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas vinculadas al impuesto omitido y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, será de cuatro años. En igual plazo, los contribuyentes deberán exigir lo pagado en exceso o indebidamente a la administración tributaria. Los efectos de la prescripción son la extinción de la obligación tributaria y que la obligación ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria.

Para Jiménez González la prescripción: “constituye una institución llamada a servir al valor de seguridad jurídica, aportando sobre todo certidumbre.”³³

Por último, nuestra legislación contempla la figura de la prescripción especial, que se da cuando el contribuyente o responsable no se encuentra registrado ante la

³² Jiménez González, Antonio. **Lecciones de derecho tributario**. Pág. 284

³³ Jiménez González. **Ob. Cit.** Págs. 283 y 284



administración tributaria. En este caso, el plazo para la prescripción de sus obligaciones tributarias será de ocho años.



CAPÍTULO III

3. El presupuesto general de ingresos y egresos del Estado

Un presupuesto es una forma de asignar cantidades específicas de recursos dinerarios disponibles para ser invertidos o ejecutados de alguna forma. Éstos deben ser planificados en base a su necesidad para que su distribución sea equilibrada en cuanto a la eficiencia y eficacia de los mismos.

Dentro del proceso de planificación se contempla la forma mediante la cual se consiguen los fondos, un período específico para la adquisición de los mismos y otro en el cual éstos serán ejecutados, que servirá de parámetro de evaluación para calificar la distribución de éstos en relación a las metas fijadas.

Este proceso se da de la misma manera en un país; en el Estado de Guatemala tiene un órgano de planificación, el cual es la Secretaria de Planificación y Programación de la Presidencia encargada de contribuir a la formulación de la política general de desarrollo del Gobierno y evaluar su ejecución así como sus efectos. Y por otra parte existe un órgano encargado de lo relativo al sistema presupuestario, de velar por el cumplimiento de las políticas, normas y lineamientos de materia financiera, que es la Dirección Técnica del Presupuesto dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas.



Al respecto, la Constitución Política de la República de Guatemala, en su Artículo 237 nos indica que:

El Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, aprobado para cada ejercicio fiscal, de conformidad con lo establecido en esta Constitución, incluirá la estimación de todos los ingresos a obtener y el detalle de los gastos e inversiones por realizar.

La unidad del presupuesto es obligatoria y su estructura programática. Todos los ingresos del Estado constituyen un fondo común indivisible destinado exclusivamente a cubrir sus egresos.

Los Organismos, las entidades descentralizadas y las autónomas podrán tener presupuestos y fondos privativos, cuando la ley así lo establezca, sus presupuestos se enviarán obligatoria y anualmente al Organismo Ejecutivo y al Congreso de la República, para su conocimiento e integración al presupuesto general; y además, estarán sujetos a los controles y fiscalización de los órganos correspondientes del Estado. La ley podrá establecer otros casos de dependencias del Ejecutivo cuyos fondos deben administrarse en forma privativa para asegurar su eficiencia. El incumplimiento de la presente disposición es punible y son responsables personalmente los funcionarios bajo cuya dirección funcionen las dependencias.



No podrán incluirse en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado gastos confidenciales o gastos alguno que no deba ser comprobado o que no esté sujeto a fiscalización. Esta disposición es aplicable a los presupuestos de cualquier organismo, institución, empresa o entidad descentralizada o autónoma.

El presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado y su ejecución analítica, son documentos públicos, accesibles a cualquier ciudadano que quiera consultarlos, para cuyo efecto el Ministerio de Finanzas Públicas dispondrá de copias de los mismo en la Biblioteca Nacional, en el Archivo General de Centro América y en las bibliotecas de las universidades del país. En igual forma deberán proceder los otros organismos del Estado y las entidades descentralizadas y autónomas que manejen presupuesto propio. Incurrirán en responsabilidad penal el funcionario público que de cualquier manera impida o dificulte la consulta.

Los Organismo o entidades estatales que dispongan de fondos privativos están obligados a publicar anualmente con detalle el origen y aplicación de los mismos, debidamente auditado por la Contraloría General de Cuentas. Dicha publicación deberá hacerse en el Diario Oficial.

Por ende, la diferencia entre un presupuesto de tipo individual con un presupuesto público radica en que el primero concierne a una persona o a un segmento reducido cuya utilización no rebasara más allá de las expectativas particulares que un presupuesto público atañe a las funciones que un Estado ha de cumplir con una



población. Es por esto que un presupuesto público por su impacto e injerencia es un instrumento de planificación de los recursos del Estado para gestionar las políticas públicas.

Es decir que un presupuesto va a ser el medio por el cual el gobierno decide cuáles serán las prioridades sociales que atenderá para gestionar un proceso de desarrollo nacional. Éste dependerá del uso y destino que den a los fondos del Estado, ya que acorde a las asignaciones presupuestarias que se formulen, serán atendidas o desatendidas las necesidades de la población.

El Artículo 8 de la Ley Orgánica del Presupuesto Decreto 101-97 del Congreso de la República establece que:

“Artículo 8. Vinculación plan-presupuesto. Los presupuestos públicos son la expresión anual de los planes del Estado, elaborados en el marco de la estrategia de desarrollo económico y social, en aquellos aspectos que exigen por parte del sector público, captar y asignar los recursos conducentes para su normal funcionamiento y para el cumplimiento de los programas y proyectos de inversión, a fin de alcanzar las metas y objetivos sectoriales, regionales e institucionales.

El Organismo Ejecutivo, por intermedio del Ministerio de Finanzas Públicas, consolidará los presupuestos institucionales y elaborará el presupuesto y las cuentas agregadas del sector público. Además, formulará el presupuesto multianual.”



3.1. Definición del presupuesto

El autor Héctor Villegas, nos indica que presupuesto es: “Un acto de gobierno mediante el cual se prevén los ingresos y gastos estatales y se autorizan estos últimos para un período futuro determinado, que generalmente es de un año.”³⁴

Por su parte, el autor Carlos Gulianni Fonrouge nos indica que presupuesto es: “Un acto de trascendencia que regula la vida económica y social del país con significación jurídica y no meramente contable, que es una manifestación integral de la legislación, de carácter unitario en su constitución, fuente de derecho y obligaciones para la administración y productor de efectos con relación a los particulares.”³⁵

El presupuesto público es una herramienta que permite planificar las actividades de los entes gubernamentales, incorporando aspectos cualitativos y cuantitativos, para trazar el curso a seguir durante un año fiscal con base en los proyectos, programas y metas realizados previamente.

3.2. Naturaleza jurídica del presupuesto

El presupuesto en la sociedad guatemalteca toma forma de ley, debido a que el mismo es fuente de derechos y obligaciones determinadas entre el Estado guatemalteco y los particulares que tienen participación activa en la nación. Por ello, para la aprobación del

³⁴ Héctor, Villegas. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 189

³⁵ Gulianni Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Pág 165



presupuesto en Guatemala se deben cumplir con todos los requisitos que la Constitución Política de la República de Guatemala y de la Ley Orgánica del Presupuesto, Decreto Número 101-97 del Congreso de la República de Guatemala exigen. Se determina entonces que el presupuesto toma forma de una ley ordinaria, positiva y vigente.

3.3. Regulación legal del presupuesto público

En nuestro sistema legal, el Presupuesto de la Nación está regulado básicamente por una ley, la Ley Orgánica del Presupuesto Decreto 101-97 del Congreso de la República, la cual regula todo lo atinente al sistema presupuestario.

La ley Orgánica del Presupuesto norma lo relacionado a la programación, organización, coordinación, ejecución y control de captación así como el uso de los recursos públicos. Basándose en los principios de legalidad, economía, eficiencia, eficacia y equidad. Con un claro enfoque hacia el fortalecimiento de la capacidad administrativa y los sistemas de control para asegurar el adecuado uso de los recursos del Estado.

El contenido metodológico del presupuesto de la nación está contenido en la Ley Orgánica del Presupuesto, mientras que los planes y las asignaciones presupuestarias para la Nación están contempladas en la Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, la cual se formula anualmente en base a la Ley Orgánica del Presupuesto y a la Constitución Política de la República.



3.4. Proceso del presupuesto

El proceso presupuestario da inicio con la preparación, etapa que le corresponde al Organismo Ejecutivo y se determina mediante el plan general de gobierno, de cada uno de los ministerios, de los órganos descentralizados y autónomos y de las secretarías.

Al respecto, la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 238 indica que:

“La Ley Orgánica del Presupuesto regulará:

- a) La formulación, ejecución y liquidación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado y las normas a las que conforme esta Constitución se somete su discusión y aprobación;
- b) Los casos en que pueden transferirse fondos dentro del total asignados para cada organismo, dependencia, entidad descentralizada o autónoma. Las transferencias de partidas deberán ser notificadas de inmediato al Congreso de la República y a la Contraloría de Cuentas;

No podrán transferirse fondos de programas de inversión a programas de funcionamiento o de pago de la deuda pública.

- c) El uso de economías y la inversión de cualquier superávit e ingresos eventuales;



- d) Las normas y regulaciones a que está sujeto todo lo relativo a la deuda pública interna y externa, su amortización y pago;
- e) Las medidas de control y fiscalización a las entidades que tengan fondos privativos, en lo que respecta a la aprobación y ejecución de su presupuesto;
- f) La forma y cuantía de la remuneración de todos los funcionarios y empleados públicos, incluyendo los de las entidades descentralizadas o autónomas;
Regulará específicamente los casos en los que algunos funcionarios, excepcionalmente y por ser necesario para el servicio público, percibirán gastos de representación;

Quedan prohibidas cualesquiera otras formas de remuneración y será personalmente responsable quien las autorice;

- g) La forma de comprobar los gastos públicos;
- h) Las formas de recaudación de los ingresos públicos.

Quando se contrate obra o servicio que abarque dos o más años fiscales, deben provisionarse adecuadamente los fondos necesarios para su terminación en los presupuestos correspondientes.”



Las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como los organismos con que el mismo cuenta, tienen que presentar ante el Ministerio de Finanzas Públicas sus diversos planes de operación y sus anteproyectos del presupuesto el quince de junio de cada año.

Tanto el Congreso de la República de Guatemala como la Contraloría General de Cuentas tienen que ser notificados cuando se llevan a cabo transferencias de partidas. Además, se deberá emitir un acuerdo gubernativo que se encuentra refrendado a través de los distintos titulares de las diversas instituciones que sean afectadas, claro es que con un previo dictamen favorable por parte del Ministerio de Finanzas Públicas.

Para realizar una correcta preparación del presupuesto es necesario contar con dos estudios fundamentales del presupuesto:

- Debido calculo de los ingresos que el Organismo Ejecutivo espera recibir, ya sea a través del crédito público o de la tributación.
- Cantidad total de gastos del gobierno de Guatemala que el Organismo Ejecutivo proponga al organismo Legislativo, los cuales se distribuyen en gastos para la inversión y para el adecuado funcionamiento.



Posterior a la preparación, continua la discusión, aprobación, sanción y posterior publicación. Es el Organismo Legislativo el encargado a la discusión y aprobación, mientras que el Organismo Ejecutivo se encarga de la sanción y la publicación.

Al terminar la preparación del presupuesto, el Organismo Ejecutivo se encarga de someter cada año al Organismo Legislativo la aprobación del mismo con por lo menos ciento veinte días anterior a la fecha en la que comienza el ejercicio fiscal.

Cuando el Organismo Legislativo inicia la discusión y posterior aprobación, pueden utilizar dos distintos sistemas en relación al procedimiento de consideración del presupuesto:

- Sistema en el cual el Organismo Legislativo cuenta con la facultad de modificación de un proyecto proveniente del Organismo Ejecutivo. Dicho sistema es el aplicable en Guatemala, en el cual el Organismo Legislativo cuenta con la potestad de poder modificar el proyecto presupuestario mandado por el Organismo Ejecutivo mediante el Ministerio de Finanzas Públicas.
- Sistema en el cual únicamente se le permite al Congreso de la República para que el mismo pueda aprobar o rechazar la propuesta realizada.



Luego de que el presupuesto ha sido discutido y aprobado, él mismo es enviado al presidente de la República de Guatemala para que se encargue de la sanción y publicación en el Diario Oficial; todo ello antes del dos de enero del año siguiente.

Al finalizar las fases de sanción y publicación, le sigue la de ejecución, fase que es realizada por los distintos organismos del Estado de Guatemala. Por ejecución se entiende que es aquel momento presupuestario que cuenta con carácter de orden técnico, y que tiene como finalidad esencial la efectiva realización del bien público, dividiéndose la ejecución en:

- Programación de la ejecución tanto física como financiera y las cuotas de compromiso adquiridas y pagadas.
- La ejecución propiamente dicha, relativa a la recaudación de ingresos y a los gastos que sean devengados.

La Ley orgánica del Presupuesto, en su Artículo 14 indica que:

“Los presupuestos de ingresos y de egresos deberán formularse y ejecutarse utilizando el momento del devengado de las transacciones como base contable.”

En el Artículo 30 de la citada norma, en relación a la programación señala que:



“De acuerdo con las normas técnicas y periodicidad que para efectos de la programación de la ejecución establezca el Ministerio de Finanzas Públicas, las entidades y organismos que financieramente dependan total o parcialmente del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, propondrán a dicho Ministerio la programación de la ejecución física y financiera de sus presupuestos. Este fijará las cuotas de compromisos, devengados y pagos considerando el flujo estacional de los ingresos, la capacidad real de ejecución y el flujo de fondos requeridos para el logro oportuno y eficiente de las metas de los programas y proyectos”.

De conformidad a lo regulado en la Ley Orgánica del Presupuesto Decreto número 101-97 del Congreso de la República de Guatemala, los ingresos y los egresos deberán ser formulados y ejecutado empleando el monto de lo que haya devengado.

En lo relativo a transacciones, las entidades descentralizadas y las autónomas, así como los distintos organismos del Estado guatemalteco se encuentran obligados a llevar los distintos registros de la justificación y ejecución del presupuesto.

3.5. Control del presupuesto en Guatemala

El control de la ejecución del presupuesto tiene una finalidad legal y técnica, que sirven para comprobar que los actos administrativos del sector de orden público que se encuentran vinculados a la gestión de fondos públicos y a la ejecución presupuestaria efectivamente se cumplan.



El control presupuestario se lleva a cabo a través de alguno o ambos sistemas de control, que son:

- 1) Sistema legislativo: o tipo inglés, es aquel que consiste en un control que se lleva a cabo de manera directa mediante el Congreso de la República de Guatemala.
- 2) Jurisdiccional: o de tipo francés, tiene su estructura basado en la corte de cuentas, y posee carácter jurisdiccional.

Al respecto, la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 232 indica que:

“La Contraloría General de Cuentas es una institución técnica descentralizada, con funciones fiscalizadoras de los ingresos, egresos y en general de todo interés hacendario de los organismos del Estado, los municipios, entidades descentralizadas y autónomas, así como de cualquier persona que reciba fondos del Estado o que haga colectas públicas.

También están sujetos a esta fiscalización los contratistas de obras públicas y cualquier otra persona que, por delegación del Estado, invierta o administre fondos públicos.

Su organización, funcionamiento y atribuciones serán determinadas por la ley.”



De esta manera se establece el inicio del control presupuestario legislativo, estableciendo a la Contraloría General de Cuentas como el ente con personal especializado para llevar a cabo las labores de fiscalización.

Continuando con el Artículo 241 de la norma citada indica que:

“El Organismo Ejecutivo presentará anualmente al Congreso de la República la rendición de cuentas del Estado.

El ministerio respectivo formulará la liquidación del presupuesto anual y la someterá a conocimiento de la Contraloría General de Cuentas dentro de los tres primeros meses de cada año. Recibida la liquidación, la Contraloría General de Cuentas rendirá informe y emitirá dictamen en un plazo no mayor de dos meses, debiendo remitirlos al Congreso de la República, el que aprobará o improbará la liquidación.

En caso de improbación, el Congreso de la República deberá pedir los informes o explicaciones pertinentes y si fuere por causas punibles se rectificará lo conducente al Ministerio Público. Aprobada la liquidación del presupuesto, se publicará en el Diario Oficial una síntesis de los estados financieros del Estado.

Los organismos, entidades descentralizadas o autónomas del Estado, con presupuesto propio, presentarán al Congreso de la República en la misma forma y plazo, la



liquidación correspondiente, para satisfacer el principio de unidad en la fiscalización de los ingresos y egresos del Estado”.

En este artículo continua regulando el control presupuestario legislativo, indicando que es el Organismo Ejecutivo el encargado de presentarle al Congreso de la República de Guatemala de forma anual la debida rendición de cuentas del Estado guatemalteco, previo dictamen conferido por la Contraloría General de Cuentas. Luego de ser entregada la liquidación, el Organismo Legislativo tiene la potestad de poder aprobar o no la misma.

3.6. Fiscalización del presupuesto en Guatemala

La adecuada fiscalización del presupuesto guatemalteco es compromiso de su propia administración. En un Estado, el presupuesto es más que un simple cálculo de los ingresos y egresos de un país, sino que es un plan financiero y económico con contenido de orden político, relacionado con los objetivos que se buscan alcanzar. Para poder determinar de manera efectiva si los objetivos trazados por el gobierno se cumplen o no, se necesita un adecuado control y una debida fiscalización que se lleva a cabo mediante los órganos especializados.

Las clases de fiscalización para el presupuesto son:



- Administrativa: etapa de orden técnico, llevada a cabo mediante el ente encargado del ejercicio de la fiscalización, la Contraloría General de Cuentas. La Contraloría también es además la encargada de la aplicación de las normas que se encargan del establecimiento de los ingresos, de la custodia de los fondos públicos y de la cancelación de los compromisos adquiridos por el Estado guatemalteco. La Superintendencia de Administración Tributaria es aquel ente encargado de fiscalizar que los ingresos del país sean recaudados.

- Política: está es la fiscalización ejercida por el Congreso de la República de Guatemala, mediante la función fiscalizadora sobre los funcionarios públicos, pero también es ejercida mediante el proceso legislativo llevado a cabo por la promulgación de la Ley Orgánica del Presupuesto Decreto número 101-97 del Congreso de la República de Guatemala.

- Financiera: este es el tipo de fiscalización de mayor importancia debido al carácter jurídico contable con el cual cuenta. Se lleva a cabo en base a la Ley Orgánica del Presupuesto y la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas Decreto Número 31-2002 del Congreso de la República de Guatemala, y se realiza a través de los Organismos Legislativo y Organismo Ejecutivo en lo relativo a la ejecución de orden financiero del presupuesto de las diversas instituciones del Estado. Para ello se utilizan los diversos sistemas presupuestarios existentes: la contabilidad integrada gubernamental, sistema presupuestario, sistema de tesorería y sistema de crédito público.



CAPÍTULO IV

4. La Superintendencia de Administración Tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria, denominada SAT, es una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia en todo el territorio nacional, para realizar de manera exclusiva las funciones de la administración tributaria y ejercer con eficiencia y eficacia la recaudación, control y fiscalización tributaria. Así mismo, goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, contando a su vez con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

La Superintendencia de Administración Tributaria también está encargada de todas las funciones, atribuciones y competencias de la antigua Dirección General de Aduanas, para alcanzar el objetivo de contar con un sistema aduanero descentralizado y de cobertura nacional que provea el control de los tributos de comercio exterior y la correcta aplicación de las leyes en la materia.

4.1. Aspectos generales

El objeto de la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria es cumplir con las funciones de administración tributaria que conforme a la ley competen, de acuerdo con el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República.



El Artículo 3 del citado Decreto, indica el objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria:

“Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

- a. Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades;
- b. Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero;
- c. Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la sub-facturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios;



- d. Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;
- e. Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y 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;
- f. Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias aduaneras;
- g. Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero;
- h. Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;
- i. Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado;



- j. Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria;
- k. Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines;
- l. Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Así mismo evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes;
- m. Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias;
- n. Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria;
- o. Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la administración tributaria;



- p. Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta ley y a sus reglamentos internos; y,
- q. Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.”

4.2. Organización administrativa

El Acuerdo de Directorio Número 007-2007 Reglamento Interno De La Superintendencia de Administración Tributaria, establece y desarrolla lo referente a la estructura de la Superintendencia de Administración Tributaria, así como las funciones que desempeñan.

Las funciones de dirección corresponden a los órganos superiores responsables de definir, desarrollar y dirigir la política y directrices de la Superintendencia de Administración Tributaria. Los órganos que realizan estas funciones son: el Directorio y el Despacho del Superintendente.

Las funciones normativas sustantivas que las realizan las dependencias responsables de dictar y actualizar las normas relativas a las funciones sustantivas de la Institución, así como definir criterios, medios, herramientas y orientaciones generales aplicables a la ejecución de la mismas, representar y defender los derechos, interés y patrimonio de la Superintendencia de Administración Tributaria. Las dependencias que realizan estas



funciones son las distintas intendencias: De Aduanas, de Fiscalización, de Recaudación y Gestión y de Asuntos jurídicos. Estas dependencias, en casos excepcionales, podrán realizar funciones de ejecución por instrucción del Directorio o del Superintendente.

La función de coordinación esta designada a la dependencia responsable de coordinar las funciones de ejecución, supervisando que las mismas se ejecuten de conformidad con la normativa establecida por las dependencias con funciones de normativa sustantiva, de apoyo técnico y de gestión de recursos, y cuando corresponda, identificar e informar la carencia de dicha normativa para que sea emitida. Esta función la realiza la Intendencia de Coordinación de Operaciones.

Las funciones de apoyo técnico corresponden a las dependencias responsables de brindar apoyo especializado a todas las dependencias con respecto al establecimiento, emisión y divulgación de disposiciones, políticas, procesos generales, asesoría institucional, relaciones públicas, tecnología de información y fomento de la cultura tributaria. Las dependencias que realizan estas funciones son: la Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional, la Gerencia de Informática, la Secretaría General, Comunicación Social Externa y Cultura Tributaria.

Las funciones de gestión de recursos las realizan las dependencias responsables de brindar seguridad institucional y de gestionar recursos financieros, administrativos y logísticos, a requerimiento de las dependencias de la Institución, así como de emitir y



divulgar políticas y procedimientos aplicables a su ámbito de especialización. Las dependencias que realizan estas funciones son las Gerencias: de Recursos Humanos, Administrativa Financiera, de Infraestructura, de Seguridad Institucional y la Gerencia General de Gestión de Recursos, que coordinara a todas las anteriores.

Funciones de ejecución correspondiente a las dependencias encargadas de aplicar o ejecutar las directrices que definan los órganos y dependencias con funciones de dirección, de normativa sustantiva, de apoyo técnico y de gestión de recursos. Las dependencias que realizan dicha función son: la Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes y Medianos, Gerencias regionales y Gerencia de Atención al Contribuyente.

La función de asesoría la realizan los órganos que asesoran a los órganos con funciones de dirección. Los órganos de asesoría son: Asesoría Técnica del Directorio y Asesoría del Superintendente.

Por último se encuentran la función de auditoria interna, que se traduce en el acto de evaluar, vigilar y verificar los sistemas financiero, administrativo, y de control interno.

4.3. Sistema contable integrado –SICOIN-

El Sistema Integrado de Contabilidad Gubernamental, SICOIN Web, fue implementado y elaborado con el objetivo de incrementar la efectividad, eficiencia y transparencia de



la administración financiera y control del sector público no financiero, creando un sistema unificado de registro único de información y control de administración, el que proporciona a los funcionarios información en tiempo real y permite una mejora en la ejecución y supervisión de las operaciones financieras del gobierno.

Su objetivo dentro del sector público es proporcionar información global y estructura sobre las variables económicas a nivel agregado y sobre todo de los resultados de la gestión, en cuanto a aspectos operativos, económicos y financieros de cada entidad, para un período de tiempo determinado.

En base al objetivo del SICOIN, se resumen sus funciones de la siguiente manera:

- Contribuir al fortalecimiento del sistema democrático, al crear confiabilidad en las instituciones públicas y en sus funcionarios.
- Lograr el fortalecimiento del control social, al aprobar las variables que permitan conocer y evaluar la gestión pública.
- Permitir el cumplimiento y ajuste oportuno de las políticas, programas y proyectos del sector público, mediante la programación, organización, ejecución y control de la captación y uso eficaz y eficiente de los recursos públicos.



- Proporcionar información útil, oportuna y confiable apoyando con un mayor número de alternativas evaluadas, la toma de decisiones a todos los niveles de la administración pública, así como proporcionar la información a la sociedad sobre el uso de los recursos y de los costos de los servicios públicos.
- Realizar con mayor transparencia la gestión de los recursos públicos.

El SICOIN incorpora en su programación clasificadores presupuestarios y planes de cuentas integrados, de acuerdo a metodologías establecidas para el sector público y en el momento de cada registro relaciona dichos clasificadores para capturar los aspectos de cada transacción.

El SICOIN se convierte en una eficiente y eficaz herramienta de administración financiera, que aplicado adecuadamente permite:

- El sistema presupuestario: en virtud que el presupuesto es una visión anticipada de lo que se va a producir en un período determinado y de los insumos que dicha producción exige, dicho sistema permite la formulación del presupuesto de ingresos y egresos, basado en metodología de un presupuesto por programas y enfocado a los resultados que prevé alcanzar, definiendo en términos físicos y financieros, las metas que se deben cumplir y los insumos que se deben aplicar, establece la estructura programática y de acuerdo a ella programa los recursos financieros asignados para un ejercicio fiscal.



- El sistema de contabilidad: permite el registro sistemático de las transacciones económico financieras de la Entidad, cuyos efectos presupuestarios, patrimoniales y en los flujos de fondos, hacen de él un sistema común y transparente que genera información del destino y fuente de los gastos y recursos expresado en términos monetarios, de manera oportuna y confiable (estados financieros, reportes de la ejecución presupuestaria de ingresos y gastos, de flujos de fondos, conciliación bancaria, informes gerenciales, etc.), para la toma de decisiones a los distintos niveles de la administración, así como de los diversos interesados de la sociedad en general.
- El sistema de tesorería: permite la administración, uso y control del proceso de percepción, depósito y colocación de los recursos que de acuerdo a la ley le corresponden a la SAT, por medio de la utilización de la cuenta única o fondo común.

Se define entonces el SICOIN con un sistema que agrupa el conjunto de procedimientos aplicados para obtener, registrar, dar cuenta y razón de las operaciones de un ente económico, presentar información de carácter general sobre la entidad económica mediante estados financieros, así como lo relativo al plan de cuentas, comprobantes y formularios, libros de contabilidad, controles y en general cuanto sea necesario para el mejor funcionamiento de las entidades.



4.4. Facilidades o convenios de pago de tributos

En el Decreto 6-91 se hace mención, dentro del pago como forma de extinción de la obligación tributaria, de las facilidades de pago en el artículo 40, que ha sido reformado por los Artículos 24 del Decreto Número 20-2006 y 35 del Decreto Número 4-2012, ambos del Congreso de la República, y que expresa lo siguiente:

“La Superintendencia de Administración Tributaria podrá otorgar a los contribuyentes facilidades en el pago del impuesto, hasta por un máximo de dieciocho meses, siempre que así lo soliciten, antes del vencimiento del plazo para el pago respectivo y se justifiquen las causas que impidan el cumplimiento normal de la obligación, facilidad que no podrá otorgarse a los casos establecidos en el artículo 91 de este código.

Se faculta a la Administración Tributaria para conceder las facilidades de pago a las que se refiere este artículo, aún cuando se trate de adeudos tributarios que se cobren por la vía Económico Coactivo. En materia penal únicamente procederá con autorización de juez competente. En estos casos no procederá rebaja alguna.

En todos los casos procede el pago de intereses resarcitorios generados por el impuesto adeudado, los cuales al existir convenio de pago se computarán conforme el Artículo 59 de este código, hasta la fecha de la suscripción del convenio; además, deberá pagarse la sanción por mora o multa por omisión de impuesto.



El contribuyente que desee efectuar el pago del impuesto, después de vencido el plazo para el pago del mismo, pero antes de haber sido notificado de un requerimiento de información para auditoría, podrá celebrar convenio de pago y tendrá derecho al cincuenta por ciento (50%) de rebaja en los intereses resarcitorios y de un ochenta y cinco por ciento (85%) de la sanción por mora, excepto los casos establecidos en el Artículo 91 de este código, en los cuales aplicará únicamente la rebaja establecida en dicho artículo.

El convenio de pago que se suscriba, en caso de mora en el pago, generará intereses, los que no gozarán de ninguna rebaja.

En el convenio de pago por abonos que se suscriba entre el contribuyente o responsable y la Administración Tributaria, en el cual exista un riesgo, deberán garantizarse el monto de los tributos, multas, costas cuando procedan y demás recargos que se hayan generado, y constituirá título ejecutivo suficiente para el cobro judicial de la deuda pendiente de cancelación. Existe riesgo en aquellos casos en que el contribuyente haya incumplido, durante los cuatro años anteriores, otro convenio de pago suscrito con la Administración Tributaria o cuando exista procedimiento Económico Coactivo en su contra.

Los contribuyentes o responsables a quienes se les autorice las facilidades en el pago de impuestos con un reconocimiento de deuda, dicho documento será título ejecutivo suficiente para el cobro judicial de la deuda pendiente.



En el convenio deberá establecerse que si no se cumple con los importes y las condiciones fijadas en la resolución, quedará sin efecto el convenio y cualquier exoneración o rebaja de multa que se hubiere autorizado.”

Dicho artículo entonces permite a la SAT realizar facilidades de pago a favor de los contribuyentes que han dejado de pagar algún tributo, creándose así una situación que permite a ambas partes salir ganando: por una parte, el contribuyente reconoce la deuda tributaria obligándose a pagarla para evitar cometer la infracción tributaria de omisión del pago de tributos; y por parte de la administración tributaria, logra realizar el cobro del tributo evitando la pérdida o disminución en los ingresos estatales.

La facilidad de pago que se hace referencia en los primeros párrafos del artículo citado es la del convenio de pago. El convenio de pago, como su nombre lo indica, es el contrato en *lato sensu* o acuerdo que se desarrolla en función del adeudo tributario que el contribuyente reconoce que le debe a la administración tributaria, y que la misma está dispuesta a recibir el pago del adeudo en un plazo determinado por la ley, evitando la comisión de una infracción tributaria por parte del contribuyente.

En el penúltimo párrafo, sin embargo, se hace referencia a otro tipo de facilidad de pago empleado por la SAT, el cual es el Reconocimiento Unilateral de Adeudo Tributario (RUAT). La principal diferencia con el convenio de pago es justamente la calidad de unilateralidad dentro del RUAT, ya que la administración tributaria queda



excluida del arreglo, figurando únicamente como el beneficiado de dicho reconocimiento y reconociendo el adeudo tributario junto a su pago por parte del contribuyente.

En ambos casos, el documento en el cual se hace constar la facilidad de pago, sea un convenio de pago entre el contribuyente y la administración tributaria o el reconocimiento unilateral de adeudo tributario, se convierte en título ejecutivo en el caso de que no se cumpla dicha facilidad de pago. Esto permite a la administración tributaria iniciar el proceso económico coactivo sobre la deuda tributaria firme, líquida y exigible.

La administración tributaria utiliza ambas modalidades de la facilidad de pago ya que esto le permite aumentar la recaudación tributaria con respecto al atraso del pago del adeudo tributario; y en caso de que dicha deuda tributaria no sea cancelada, le permite obviar el proceso administrativo y dar inicio a al procedimiento económico coactivo, asegurándose de igual manera lograr la recaudación pretendida.

Las facilidades de pago, sea por convenio o RUAT, que se realicen a favor de la administración tributaria, son ingresadas en el SICOIN para mantener un control sobre el adeudo tributario que ha sido reconocido por el contribuyente y el cual puede ser ejecutado en la vía económico coactiva. Este control le permite a la administración tributaria saber el monto de los ingresos tributarios que podrán constar en el presupuesto general de ingresos y egresos del estado.



4.4.1. Requisitos de los convenios de pago y reconocimientos unilateral de adeudo

La SAT establece los requisitos necesarios para que se pueda solicitar alguna de las facilidades de pago, contemplando la posibilidad que dicha facilidad sea solicitada por una persona individual o una persona colectiva o jurídica.

Los requisitos son:

- Carta del contribuyente o responsable con una relación clara, precisa y circunstanciada del motivo de su solicitud.
- Formulario SAT-0821, solicitud de convenio de pago.
- Fotocopia simple de la cédula de vecindad o DPI, pasaporte (en el caso de ser de nacionalidad extranjera).
- Declaraciones cargadas por Asiste Light u original en papel del impuesto/s, audiencia o resolución.



- En el caso de una persona jurídica, la fotocopia simple del nombramiento vigente del representante legal y certificación o razón donde conste la inscripción del mismo ante el registro mercantil.

4.5. Medidas para garantizar las facilidades o convenios de pago

.Como se menciona en el Artículo 41 del Código Tributario, si llegara a existir un riesgo en cuanto al convenio suscrito, éste deberá ser garantizado a favor de la administración tributaria si el contribuyente ha incumplido con otro convenio de pago durante los cuatro años anteriores.

Las garantías que se aplican al convenio de pago se regulan en el Artículo 36 del mismo cuerpo legal, y son:

- Depósito en efectivo;
- Fianza o seguro de caución;
- Cualquier otro medio establecido en las leyes.

Al garantizarse los convenios de pago, la administración tributaria se asegura de recibir por lo menos una parte del monto adeudado por el contribuyente si se llegara a dar el caso que éste último incumpla una vez mas con el convenio de pago. Esta medida no



evita que se lleve a cabo el procedimiento económico coactivo, y sirve para que la administración tributaria pueda utilizar por adelantado una fracción del adeudo tributario.

La problemática surge cuando en el Artículo 41 del Código Tributario no hace mención alguna sobre la aplicación de un medio para garantizar el pago de un RUAT, ya que solo menciona el supuesto que el contribuyente haya dejado de cumplir un convenio de pago. Esto se traduce en una mayor aplicación del RUAT por parte de los contribuyentes ya que no es necesario que garanticen el reconocimiento del adeudo tributario que han suscrito a favor de la administración tributaria.

Es correcto afirmar que el RUAT aun podrá ser utilizado como título ejecutivo para que la administración tributaria pueda reclamar el adeudo tributario, pero no podrá gozar o por lo menos contar con una fracción o parte del monto adeudado.

Los medio de garantía son aplicados justamente para asegurar el pago del tributo, de una manera inmediata en el momento que se deje de cumplir. Esta ventaja de inmediación es el elemento con el cual no se cuenta al momento de iniciar un procedimiento jurisdiccional que podría dilatarse. La necesidad de poder garantizarse los RUAT de la misma manera que la ley permite garantizar los convenios de pago, permitiría aumentar los montos recaudados por la SAT, lo cual tendría un impacto directo en el Presupuesto utilizado por el gobierno.





CONCLUSIONES

1. Al momento de realizar el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, en su etapa de planificación se contempla la forma mediante la cual se consiguen los fondos, el período específico para la adquisición de los mismos y otro período en el cual éstos serán ejecutados, lo cual sirve de parámetro de evaluación para calificar la distribución de éstos en relación a las metas fijadas por el gobierno.
2. Para la preparación correcta del presupuesto, es necesario realizar el cálculo de los ingresos que el Organismo Ejecutivo espera recibir a través de la tributación realizada por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, así como el estudio de la cantidad de gastos que el mismo organismo propondrá al Organismo Legislativo.
3. El Sistema Integrado de Contabilidad Gubernamental, SICOIN web, fue implementado y elaborado con el objetivo de incrementar la efectividad, eficiencia y transparencia de la administración, empleado por la Superintendencia de Administración Tributaria para el registro de los documentos legales que benefician a la recaudación tributaria.
4. Existen dos facilidades de pago empleadas por la administración tributaria, que son el convenio de pago y los reconocimientos unilaterales de adeudo tributario. De acuerdo a la legislación tributaria actual, el convenio de pago puede ser sujeto a



medios de garantía para asegurar su pago, dejando fuera del derecho de garantizar la deuda tributaria a los RUAT.

5. Los convenios de pago que logran ser garantizados son tomados en cuenta por la administración tributaria en cuanto al monto recaudado en un año fiscal; este monto pasa a formar parte de los ingresos tributarios con los cuales se cuenta en el presupuesto.



RECOMENDACIONES

1. Previo a tomar la decisión de cuales serán las metas fijadas por el gobierno, es necesario tomar en consideración el presupuesto con el cual se cuenta para posteriormente distribuir los ingresos en aquellos egresos que sean de mayor importancia.
2. Para facilitar la labor del Organismo Ejecutivo en la proposición del presupuesto al Organismo Legislativo, es necesario que la Superintendencia de Administración Tributaria cuente con las herramientas y mecanismos necesarios para proporcionar un informe temprano de la recaudación tributaria alcanzada.
3. El Sistema Integrado de Contabilidad Gubernamental, SICOIN web, debe ser utilizado por parte de la administración tributaria y más que todo por los contribuyentes, para que se pueda fiscalizar el pago del adeudo tributario y que se le tome en cuenta como parte de los fondos recaudados para el presupuesto.
4. Es necesario regular las medidas de garantía para poder aplicarlas a los reconocimientos unilaterales de adeudo tributario de la misma manera que se aplican a los convenios de pago, para proteger el adeudo tributario reconocido en un RUAT.



5. Si se garantizara los reconocimientos unilaterales de adeudo tributario de la misma manera que se hace con los convenios de pago, se lograría aumentar la recaudación tributaria y cubrir deficiencias en el presupuesto.



BIBLIOGRAFÍA

- Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal.** Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala. 2000.
- ÁVILA DEL CID, Roberto Carlos. **Procedimiento administrativo tributario guatemalteco.** Cuaderno de Estudio: 11. Guatemala. 2001.
- BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. **Nociones fundamentales de derecho tributario.** 2da ed. Colombia: Ed. Ediciones Rosaritas. 1997.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual.** Buenos Aires: Ed. Heliasta. 1988.
- CÁCERES RODRÍGUEZ, Luis Ernesto. **Estado de derecho y derechos humanos.** Guatemala: Ed. Estudiantil Fénix. 2005.
- CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho administrativo I.** 3ra ed. Guatemala: F&G Editores. 1999.
- CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho administrativo II.** 2da ed. Guatemala: Ed. Producción Editorial: Montana Impresos. 2000.
- CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho procesal administrativo.** Guatemala: Ed. Producción Editorial, Montana Impresos. 2000.
- CALDERON MORALES, Hugo Haroldo. **El contencioso administrativo en Guatemala.** <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/5/2445/5.pdf> (23 de enero de 2013)
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo.** Guatemala: Ed. Impresos Industriales. 1984.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, -CIAT-. **Estrategias para la promoción del cumplimiento voluntario.** Guatemala. 2008.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, -CIAT-. **Los planes estratégicos y la moral tributaria.** Ecuador, 2011.
- Elementos del tributo.** www.gerencie.com/elementos-del-tributo.html (15 de abril de 2013)
- FINCH STONER, James Arthur, Edward Freeman y Daniel Gilbert. **Administración.** 4ta ed. México: Ed. Prentice Hall Hispanoamérica. 1996.
- GIULANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero.** Argentina: Ed. De Palman. 1972.



GLADDEN, E.N. **Una historia de la administración pública.** México: INAP-FCE. 1989.

GODÍNEZ, Rafael. **Los sistemas de organización de la administración pública.** Guatemala: Colección Juritex, Instituto de Investigaciones Jurídicas y Sociales -IIJS-. 2002.

GUERRERO, Omar. **El funcionario, el diplomático y el juez.** México: Instituto de Administración Pública de Guanajuato, Instituto Nacional de Administración Pública y Plaza y Valdés, Universidad de Guanajuato. 2004.

Historia de la tributación en Guatemala: desde los mayas hasta la actualidad/ Superintendencia de Administración Tributaria. Guatemala: Superintendencia de Administración Tributaria. 2009.

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio. **Lecciones de derecho tributario.** 9na ed. México: Ed. Cengage Learning Editores. 2004.

MAYER, Otto. **Derecho administrativo alemán.** Tomo I. Argentina: Ed. De Palma. 1949.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.** Argentina: Ed. Heliasta. 1984.

PADILLA CARRANZA, Erick Estuardo. **La Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- como alternativa de la modernización tributaria.** Tesis de Grado. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de San Carlos de Guatemala. 2003.

PANTOJA BAUZA, Rolando. **El derecho administrativo. Concepto, características, sistematización, prospección.** Chile: Ed. Jurídica de Chile. 1996.

PÉREZ DE AYALA, José Luis. **Derecho tributario.** Madrid: (s.e.), 1968.

PÉREZ DE AYALA, José Luis. **El derecho positivo tributario entre el iusnaturalismo y el constructivismo jurídico: ¿una antítesis insalvable?** Argentina: Asociación Argentina de Estudios Fiscales. 2003.

RAMOS FERNÁNDEZ, Donald Estuardo. **El derecho tributario y los principios de legalidad e igualdad en Guatemala.** Tesis de Grado. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de San Carlos de Guatemala. 2009.

SÁNCHEZ GONZÁLEZ, José Juan. **La administración pública como ciencia. Su objeto y estudio.** México: Ed. Plaza y Valdés, S.A. 2001.



SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso. **Derecho fiscal mexicano**. 7ma ed. México: Ed. Porrúa. 2009.

SANDULLI, Aldo. **Manual de derecho administrativo**. 6ta ed. Italia: Ed. Casa Editrice Dott. 1960.

VILLEGAS, Hector. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Argentina: Ed. De Palma. 1997.

WALDO, Dwight. **Administración pública. La dunción administrativa, los sistemas de organización y otros aspectos**. México: Ed. Trillas. 1985.

Legislación:

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

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

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

Disposiciones para el fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y al contrabando. Congreso de la República de Guatemala. Decreto 4-2012. 2012.