

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

REFORMA A LA LEY SOBRE EL IMPUESTO DE HERENCIAS LEGADOS Y  
DONACIONES, EN CUANTO A LA ENTIDAD COMPETENTE DE APROBAR LA  
LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO EN EL PROCESO SUCESORIO, DONACIONES  
ENTRE VIVOS Y POR CAUSA DE MUERTE

LUISA ROMELIA MONTENEGRO SOLARES

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2014

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

**REFORMA A LA LEY SOBRE EL IMPUESTO DE HERENCIAS LEGADOS  
Y DONACIONES, EN CUANTO A LA ENTIDAD COMPETENTE DE APROBAR  
LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO EN EL PROCESO SUCESORIO,  
DONACIONES ENTRE VIVOS Y POR CAUSA DE MUERTE**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**LUISA ROMELIA MONTENEGRO SOLARES**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADA Y NOTARIA**

Guatemala, octubre de 2014

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

DECANO:	Lic.	Avidan Ortiz Orellana
VOCAL I:	Lic.	Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II:	Licda.	Rosario Gil Pérez
VOCAL III:	Lic.	Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV:	Br.	Mario Roberto Méndez Álvarez
VOCAL V:	Br.	Luis Rodolfo Aceituno Macario
SECRETARIO:	Lic.	Luis Fernando López Díaz

**TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN  
TECNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente:	Lic.	Jorge Mario Yupe
Secretario:	Lic.	Rafael Morales
Vocal:	Lic.	Rigoberto Rodas

**Segunda Fase:**

Presidente:	Lic.	Héctor René Granados Figueroa
Secretario:	Lic.	Carlos Cáceres
Vocal:	Lic.	Rene Siboney Polillo Cornejo

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



**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
 Universidad de San Carlos de Guatemala




Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,  
 23 de abril de 2014.

Atentamente pase al (a) Profesional, LEYLA SUSANA LEMUS ARRIAGA  
 \_\_\_\_\_, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante  
LUISA ROMELIA MONTENEGRO SOLARES, con carné 200510994,  
 intitulado REFORMA A LA LEY SOBRE EL IMPUESTO DE HERENCIAS LEGADOS Y DONACIONES, EN CUANTO  
A LA ENTIDAD COMPETENTE DE APROBAR LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO EN EL PROCESO SUCESORIO,  
DONACIONES ENTRE VIVOS Y POR CAUSA DE MUERTE.

Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar 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, la conclusión discursiva, y la bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

  
 DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA  
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 28 104 / 2014

  
 Asesor(a)

**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**

Edificio S-7, Ciudad Universitaria Zona 12 - Guatemala, Guatemala

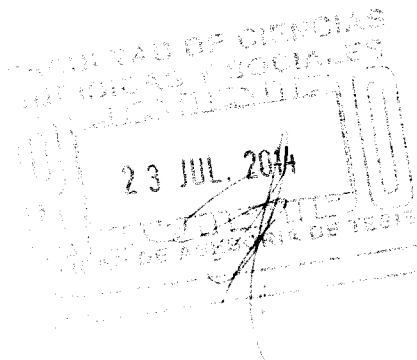




*Licenciada Leyla Susana Lemus Arriaga*  
*Abogada y Notaria*  
*Colegiado 9505*

Guatemala 23 de junio de 2014

Doctor  
Bonerge Amilcar Mejía Orellana  
Jefe de la Unidad de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Su Despacho



Doctor:

En atención a la providencia emitida por la Unidad a su cargo, de fecha 23 de abril de 2014, en la cual se me nombró ASESORA del trabajo de tesis de la Bachiller **LUISA ROMELIA MONTENEGRO SOLARES**, intitulado **“REFORMA A LA LEY SOBRE EL IMPUESTO DE HERENCIAS LEGADOS Y DONACIONES, EN CUANTO A LA ENTIDAD COMPETENTE DE APROBAR LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO EN EL PROCESO SUCESORIO , DONACIONES ENTRE VIVOS Y POR CAUSA DE MUERTE”**; por lo que oportunamente procedí a asesorar el trabajo de tesis y derivado de ello le comunico lo siguiente:

- a. La elaboración del trabajo se realizó bajo mi asesoría por lo que en su oportunidad sugerí correcciones de tipo gramatical y de redacción; que eran necesarias para lograr una mejor comprensión y presentación del tema desarrollado en la investigación correspondiente.
- b. La estructura formal de la tesis se presenta en una secuencia adecuada y lógica partiendo de conceptos generales hasta abordar el tema principal de la investigación, por lo que se observa además, la utilización de los métodos deductivo e inductivo, analítico, sintético y la utilización de la técnica de investigación bibliográfica que comprueba que se hizo la recolección utilizada.
- c. La redacción del trabajo asesorado fue realizada de manera clara y precisa, para facilitar la comprensión de los lectores que se interesen en el tema.
- d. La importancia de la investigación realizada radica en la necesidad de reformar la Ley sobre el Impuesto de Herencias Legados y Donaciones en cuanto a la entidad competente de aprobar la liquidación del referido impuesto ya que en la actualidad existe discrepancia entre lo establecido por la Constitución Política de Guatemala respecto de las funciones de la de la Contraloría General de Cuentas y el Decreto 431 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Sobre el Impuesto de Herencias Legados y Donaciones.
- e. La Conclusión discursiva que se presenta es congruente con el desarrollo de la investigación.



*Licenciada Leyla Susana Lemus Arriaga*  
*Abogada y Notaria*  
*Colegiado 9505*

Página 2

Dr. Bonerge Amilcar Mejía Orellana  
Jefe de la Unidad de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala

- f. El trabajo realizado, desarrolla técnicamente la bibliografía consultada, la cual es adecuada y suficiente.

Asimismo, y en cumplimiento a lo que para el efecto establece el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, declaro expresamente que no soy pariente en ningún grado, del bachiller Luisa Romelia Montenegro Solares.

Por lo anterior, es opinión de la suscrita que el contenido del trabajo de tesis presentado, se ajusta a los requerimientos científicos y técnicos que deben cumplirse de conformidad con lo establece el Normativo para la Elaboración de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público; de la misma forma la metodología y técnicas de investigación utilizadas y la redacción son congruentes con los temas desarrollados; motivos por los cuales resulta procedente dar el presente DICTAMEN FAVORABLE, aprobando el trabajo de tesis asesorado.

Sin otro particular,

**USAC**

**TRICENTENARIA**

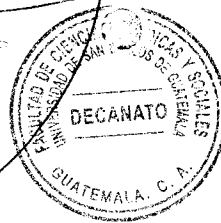
Universidad de San Carlos de Guatemala

GUATEMALA

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 18 de agosto de 2014.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante LUISA ROMELIA MONTENEGRO SOLARES, titulado REFORMA A LA LEY SOBRE EL IMPUESTO DE HERENCIAS LEGADOS Y DONACIONES, EN CUANTO A LA ENTIDAD COMPETENTE DE APROBAR LA LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO EN EL PROCESO SUCESORIO. DONACIONES ENTRE VIVOS Y POR CAUSA DE MUERTE. 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/srrs.





## DEDICATORIA

- A DIOS:** Por guiar cada uno de mis pasos porque aun en los momentos más difíciles he sentido su presencia manifestarse en mi vida.
- A MIS PADRES:** René y María Luisa, por haber forjado con su ejemplo, sacrificio y sufrimiento el ser humano que hoy soy, gracias a ustedes por la incesante lucha y ese deseo incansable de ver mi realización profesional.
- A MIS HERMANAS:** Gaby, Mary, Clarita y Lucía, mujeres excepcionales, modelo de independencia, esfuerzo y mérito propio.
- A MI ESPOSO:** Rafael Perdomo, por no permitir el conformismo e impulsarme con tu sola presencia hacia adelante, por todo tu apoyo, tu esfuerzo, tu espíritu de lucha por un mañana mejor, tu amor y todo lo que inspiras.
- A:** Mis sobrinos y mi cuñado por formar parte de mi familia y por tanto de mis logros.
- A MIS AMIGOS:** Marilyn Girón, Jackeline Lopez, July Reyes, Carol Montes, Vicky Bekker, Samy Alonzo, Saul Perez, gracias por acompañarme en este camino.
- CON ADMIRACIÓN:** A profesionales de las Ciencias Económicas, y de las Ciencias Jurídicas y Sociales, que con su ejemplo y honorabilidad han contribuido a mi desarrollo y formación profesional.
- CON GRATITUD:** A la Tricentenario Universidad de San Carlos de Guatemala, y a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por abrir sus puertas al conocimiento y formación de mi profesión.





## PRESENTACIÓN

En 1948 entró en vigencia la Ley sobre el Impuesto de Herencias Legados Donaciones, Decreto 431 del Congreso de la República de Guatemala, a través del cual se regula la participación del Tribunal y Contraloría de Cuentas en el proceso de liquidación del referido impuesto, lo que para entonces era acorde a lo que regulaba el Decreto 1,126 del Congreso de la República, en su Artículo 12 numeral 14, anterior Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas,

Sin embargo, el Decreto 31-2002, actual Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, derogó los artículos comprendidos del 1 al 32 del Decreto 1126 ya mencionado y con ello la atribución relacionada con la aprobación de la determinación del pago del impuesto de Herencias Legados y Donaciones, limitando su actuar y competencia a la función fiscalizadora de todo interés hacendario de los Organismos del Estado, de quien reciba fondos del Estado o haga colectas públicas, de empresas en cuyo capital participe el Estado; lo que excluye de manera específica la determinación de impuestos.

Por otro lado en el año 1998, mediante Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala se creó la Superintendencia de Administración Tributaria, cuyo objeto es ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria así como ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos.



Por lo anterior, es importante actualizar, por medio de una reforma de ley, las disposiciones de la Ley Sobre el Impuesto de Herencias Legados y Donaciones, de manera que sea la Superintendencia de Administración Tributaria quien en ejercicio de las facultades que le otorga el Decreto 1-98 1 sumado a la especialidad en materia tributaria que le atañe, quien apruebe, impruebe o modifique la liquidación del referido impuesto, ello para armonizar la norma ordinaria con lo preceptuado en la Constitución Política de la República de Guatemala



## HIPÓTESIS

La función que realiza la Contraloría General de Cuentas, relativa al trámite de aprobación de la liquidación del Impuesto de Herencias Legados y Donaciones, trámite que constituye la determinación de dicho impuesto; discrepa de las atribuciones de fiscalización que constitucionalmente le fueron asignadas.



## COMPROBACION DE LA HIPÓTESIS

La liquidación del Impuesto de Herencias Legados y Donaciones, es el trámite que se realiza para el cálculo y determinación del monto a pagar en concepto del mismo, que se realiza posterior al trámite de un proceso sucesorio o donación; y que como todo impuesto se integra al presupuesto general de ingresos y egresos del Estado; lógicamente después de haber sido pagado.

La Contraloría General de Cuentas realiza la aprobación de la liquidación del impuesto de Herencias Legados y Donaciones, previo a su pago, lo cual no se ajusta a las funciones que constitucionalmente le fueron conferidas como ente fiscalizador de fondos públicos y patrimonio estatal, puesto que los impuestos no constituyen fondos públicos sino hasta después de su pago y posterior integración presupuestal.

Sin embargo la función de aprobación de la liquidación se encuadra dentro de las funciones que por medio de Ley Ordinaria le fueron otorgadas a la Superintendencia de Administración Tributaria.

Motivos por los cuales se comprobó la hipótesis.



## ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

### CAPÍTULO I

1. La administración pública.....	1
1.1. Definición.....	1
1.2. Función administrativa.....	2
1.3. Fases de la función administrativa.....	3
1.3.1. Planificación.....	3
1.3.2. Coordinación.....	4
1.3.3. Organización.....	4
1.3.4. Dirección.....	5
1.3.5. Control.....	5
1.4. Control del gasto público: contraloría general de cuentas.....	8
1.4.1. Autoridad superior.....	9
1.4.2. Atribuciones.....	10
1.4.3. Competencia.....	23
1.4.4. Procedimiento de fiscalización.....	23

### CAPÍTULO II

2. Presupuesto nacional.....	25
2.1. Definición.....	25
2.2. Integración.....	26
2.2.1. Ingresos.....	26
2.2.2. Clasificación de los ingresos públicos.....	27
2.2.2.1. Ingresos ordinarios y extraordinarios.....	27
2.2.2.2. Ingresos originarios e ingresos derivados.....	27



	Pág.
2.2.2.3. Ingresos tributarios e ingresos no tributarios.....	28
2.2.3. Gastos.....	28
2.2.4. Clasificación del gasto público.....	29
2.2.4.1. Clasificación financiera.....	30
2.2.4.2. Clasificación económica.....	30
2.3. Sistema tributario.....	31
2.3.1. Tributos.....	32
2.3.2. Clasificación de los tributos.....	32
2.3.2.1. Impuestos.....	33
2.3.2.2. Tasas.....	34
2.3.2.3. Arbitrios.....	35
2.3.2.4. Contribuciones especiales.....	35
2.3.2.5. Contribuciones especiales por mejoras.....	37
2.4. Recaudación Fiscal: Funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	37
2.4.1. Funciones.....	38

### **CAPÍTULO III**

3. El proceso sucesorio.....	41
3.1. Consideraciones preliminares.....	41
3.2. Sucesión hereditaria.....	43
3.2.1. Definición.....	43
3.2.2. Orden de la sucesión hereditaria en Guatemala.....	44
3.2.2.1. Sucesión hereditaria testamentaria.....	44
3.2.2.2. Sucesión hereditaria intestada.....	44
3.3. Tramite del proceso sucesorio.....	45
3.3.1. Tramite extrajudicial del proceso sucesorio intestado.....	45
3.3.2. Proceso sucesorio extrajudicial testamentario.....	50
3.3.3. Donación por causa de muerte.....	51



## CAPÍTULO IV

4. Reforma a la Ley sobre el Impuesto de Herencias Legados y Donaciones, en cuanto a la Entidad Competente de aprobar la Liquidación del Impuesto en el Proceso Sucesorio, Donaciones Entre Vivos y Por Causa De Muerte.....	53
4.1 Consideraciones previas sobre el Impuesto de Herencias Legados y Donaciones.....	53
4.1.1. Antecedentes históricos del impuesto sobre sucesiones.....	53
4.1.2. Incorporación al ordenamiento jurídico guatemalteco.....	55
4.2. Definición del impuesto sobre herencias legados y donaciones.....	56
4.3. El Impuesto de Herencias Legados y Donaciones: Función que Realiza la Contraloría General de Cuentas .....	57
4.3.1. Trámite de recaudación.....	57
4.3.2. Función de aprobación de la liquidación del impuesto de herencias legados y donaciones en la legislación guatemalteca..	59
4.4. Competencia de la Superintendencia de Administración Tributaria sobre la aprobación de la liquidación del Impuesto de Herencias Legados y Donaciones.....	61
4.5. Proyecto de reforma a la Ley sobre el Impuesto de Herencias Legados y Donaciones.....	63
<b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....</b>	<b>67</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>69</b>



## INTRODUCCIÓN

A través de ésta investigación, se han estudiado los motivos por los cuales es necesario que se plantee una iniciativa de ley a efecto que el Congreso de la República de Guatemala reforme El Decreto 431 Ley sobre el Impuesto de Herencias Legados y Donaciones de forma que especifique que la entidad competente de calificar la liquidación del impuesto sobre herencias legados y donaciones, es la Superintendencia de Administración Tributaria y no la Contraloría General de Cuentas como se establece actualmente.

Esta investigación versa sobre la hipótesis de que La función que realiza la Contraloría General de Cuentas, relativa al trámite de aprobación de la liquidación del Impuesto de Herencias Legados y Donaciones, trámite que constituye la determinación de dicho impuesto; discrepa de las atribuciones de fiscalización que constitucionalmente le fueron asignadas.

Por lo anterior logró realizar un análisis jurídico sobre la normativa que regula el Impuesto de herencias legados y donaciones, su origen y su creación en el ordenamiento jurídico guatemalteco, asimismo se ha establecido la razón por la cual actualmente la Contraloría General de Cuentas realiza la función de calificación de la liquidación del Impuesto de Herencias Legados y Donaciones, de tal forma que es posible determinar por qué la función de Aprobación de la liquidación del impuesto de herencias legados y donaciones discrepa de la función de fiscalización que fue otorgada por mandato constitucional a la Contraloría General de Cuentas.

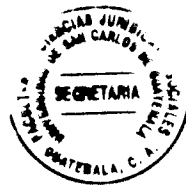
La presente tesis se desarrolla en cuatro capítulos el primero estudia la Administración Pública, las Fases de la Función Administrativa, y el control del Gasto Público en los cuales se enmarca la Función de la Contraloría General de Cuentas. El segundo Capítulo versa sobre el Presupuesto Nacional, su definición e integración, así como el Sistema Tributario, y la Función que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria. En el Tercer Capítulo se estudia el proceso sucesorio la sucesión hereditaria como tal, el trámite del proceso





sucesorio y las donaciones. En el cuarto Capítulo se describe lo antecedentes históricos del impuesto a las sucesiones y la forma en que se incorporó dicha figura en el ordenamiento jurídico guatemalteco, su definición y la función que realiza la Contraloría General de Cuentas. Asimismo, se expone el Trámite de Recaudación de dicho impuesto y la función de aprobación de liquidación del Impuesto sobre Herencias Legados y Donaciones en la legislación Guatemalteca, por último se expone la competencia de la Superintendencia de Administración Tributaria sobre la aprobación de la liquidación del Impuesto sobre Herencias Legados y Donaciones. Y se presenta un Proyecto de Reforma a la Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.

Para realizar la presente investigación, se utilizaron los Métodos Deductivo, Inductivo, de Análisis, de Síntesis, y La técnicas de Observación Directa en el trámite de la liquidación y pago del Impuesto de Herencias Legados y Donaciones; Técnica de Investigación documental, y de Fichaje para facilitar la recolección de información.



## CAPÍTULO I

### 1. La administración pública

#### 1.1. Definición

Previo a exponer que es la administración pública, es necesario definir el Derecho Administrativo, por lo que debe entenderse el Derecho Administrativo como la rama del derecho público que se constituye por el conjunto de principios, normas jurídicas y doctrinas que regulan las relaciones entre la Administración Pública y los particulares, las relaciones entre órganos administrativos así como los medios de control atinentes a cada actividad, sea este control directo, indirecto o judicial.

Partiendo de que administrar en términos generales es toda actividad humana planificada para alcanzar determinados fines, se debe entender la Administración Pública como: "El conjunto de órganos administrativos que desarrollan una actividad para el logro de un fin (bienestar general), a través de los servicios públicos (que es el medio de que dispone la administración pública para lograr el bienestar general), regulada en su estructura y funcionamiento, normalmente por el derecho administrativo."<sup>1</sup>

De la definición que antecede puede deducirse cuáles son los elementos que constituyen la Administración Pública: El órgano administrativo, el ente o medio a

---

<sup>1</sup> Calderón Morales, Hugo Haroldo. **Derecho Administrativo I**. Pág. 6.



través del cual se manifiesta la personalidad del estado; la actividad, que realiza cada ente; la finalidad, que es de toda Administración Pública el bien común; los medios, constituidos por los servicios públicos que presta cada ente.

## 1.2. Función administrativa

La función administrativa también llamada función social por algunos autores “es la que cumple el Estado mediante el desarrollo de ciertas actividades económicas, sanitarias, sociales y políticas específicamente determinadas, que contribuyen directa o indirectamente al bienestar de la población.”<sup>2</sup>

Consecuentemente la función pública es la actividad que desarrollada por el Estado a través de sus organismos, Legislativo, Ejecutivo y Judicial pretende la finalidad del bien común, traducida ésta en actos jurídicos, todos determinados por la Constitución Política de Guatemala.

La función administrativa como tal “es la que normalmente comprende al organismo ejecutivo, que se realiza por medio de un orden jurídico determinado (el derecho administrativo) y limita sus efectos a los actos jurídicos concretos o particulares y a los actos materiales que tienen por finalidad la prestación de un servicio público o la realización de las demás actividades que le corresponden en sus relaciones con

---

<sup>2</sup> Osorio, Manuel. **Diccionario de las Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales**. Pág. 448

otros entes públicos o con los particulares, reguladas por el interés general y bajo un régimen de política o control.”<sup>3</sup>

### **1.3. Fases de la función administrativa**

Para el estudio del proceso que constituye la función administrativa es necesario establecer cuáles son las principales etapas de la administración pública para la consecución de su fin, siendo éstas: la planificación, la coordinación, la organización, la dirección y el control.

#### **1.3.1. Planificación**

Planificar en el plano gubernamental, consiste en el establecimiento de una estructura coherente al servicio del progreso nacional o del bienestar público, en términos más sencillos “significa hacer un estudio de las necesidades para en el futuro realizar las acciones para satisfacer las necesidades”<sup>4</sup>

En Guatemala, la institución encargada de la función de planificación, de acuerdo al Artículo 14 de la Ley Del Organismo Ejecutivo Decreto 114-97 del Congreso de la República, es realizada por la Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia, también conocida como SEGEPLAN.

---

<sup>3</sup> Calderón Morales, Hugo Haroldo. **Teoría General del Derecho Administrativo**. Tomo I Pág. 10

<sup>4</sup> Barrios Osorio, Omar. **Folleto: Derecho Administrativo, la Administración Pública**. Pág.3



### 1.3.2. Coordinación

“Es la armonización de toda la organización y sus componentes en los que se puede involucrar tanto a órganos centralizados, como a órganos descentralizados de la administración pública e incluso otros organismos del Estado.”<sup>5</sup>

Coordinar consiste en identificar, adquirir e integrar los elementos requeridos de acuerdo a lo instituido en la etapa de planeación.

La entidad que por excelencia, en Guatemala, desarrolla esta actividad es la Secretaría de Coordinación Ejecutiva de la Presidencia, en observancia de las funciones establecidas en el Artículo 11 de la Ley Del Organismo Ejecutivo, Decreto 114-97 del Congreso de la República.

### 1.3.3. Organización

La organización constituye el arreglo necesario de las funciones requeridas para lograr un objetivo, “es la estructuración técnica de las relaciones que deben existir entre las funciones, niveles y actividades de los elementos materiales y humanos de un organismo social.”<sup>6</sup>

---

<sup>5</sup> Calderón Morales. **Ob. Cit.** Pág. 24

<sup>6</sup> Calderón Morales, **Ob. Cit.** Pág. 25



#### 1.3.4. Dirección

Etimológicamente la palabra dirección, proviene del verbo “dirigere” se forma asimismo, por el prefijo “di” que es intensivo, y “regere” que significa regir gobernar, el Licenciado Calderón, citando al autor Reyes Ponce al definir la dirección indica “es aquel elemento de la administración en que se logra la realización efectiva de todo lo planeado, por medio de la autoridad del administrador, ejercida basándose en decisiones, ya sea todas directamente, ya con más frecuencia, delegando dicha autoridad, y se vigila simultáneamente que se cumpla en la forma adecuada todas las ordenes emitidas”<sup>7</sup>

En resumen dirigir significa guiar las actividades de los subordinados, delegadas por el administrador.

#### 1.3.5. Control

El control no es más que la medición de los resultados actuales y pasados en relación con los esperados ya sea total o parcial, con el fin de corregir, mejorar y formular nuevos planes.

Para que los medios de control tengan total validez y puedan llevarse a cabo sin obstaculización alguna, es necesario que los mismos sean instituidos a través normas jurídicas, que a su vez les proporcionarán efectividad.

---

<sup>7</sup> Calderón Morales. **Ibíd.** Pág. 25

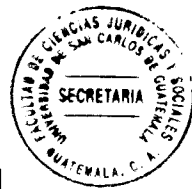


El licenciado Classon Mazariegos proporciona una atinada clasificación de las clases de control:

- a. Control Interno: el control que realizan las instituciones sobre su propia ejecución financiera, a través de las auditorías internas.
- b. Control Directo: el control que realizan los particulares sobre los actos y resoluciones de la administración pública, por medio de los recursos administrativos de reposición y revocatoria y la consecuente tramitación del proceso contenciosos administrativo.

Sin embargo, es necesario también hacer especial énfasis en otros medios de control, a saber:

- Control Judicial: el ejercitado ante los Tribunales de Justicia.
- Control Constitucional: aquel que con fundamento en el Artículo 268 de la Constitución Política de la República de Guatemala, ejerce la Corte de Constitucionalidad.
- Control Parlamentario: este tipo de control lo realiza con exclusividad el Congreso de la República de Guatemala a través de las herramientas que



proporciona la Ley Orgánica del Organismo Legislativo Decreto 63-94 del Congreso de la República y la Constitución Política de la República de Guatemala, tales como la Interpelación y las citaciones.

- Control de Respeto a los Derechos Humanos: este tipo de control es necesario debido a las vejaciones que puede ser objeto el Estado como conglomerado social, resultado de resoluciones administrativas que lejos de buscar el bien común limitan el ejercicio de los derechos humanos, lo ejercita el Procurador de los Derechos Humanos, con fundamento en los Artículos 274 y 275 de la Constitución Política de la República de Guatemala.
  
- Control del Gasto Público: puesto que dentro de esta investigación se desarrolla ampliamente el contenido del control del gasto público, en este espacio basta explicar que éste tipo de control no es más que aquel que se ejerce directamente sobre los fondos que en el ejercicio de su función administra cada entidad del gobierno.
  
- Control Social: no obstante ser ejercido éste tipo de control por los particulares sobre los actos que realiza la Administración Pública, dista del control directo al que se hizo referencia previamente, debido a que para realizar este tipo de control no es necesario que la resolución emitida por la Administración Pública sea objeto de recursos administrativos. En el entorno guatemalteco existen sociedades civiles y políticas organizadas únicamente con el fin de realizar el





denominado “Control Social”, tal el caso de la conocida “Acción Ciudadana” cuyo actuar se vio favorecido con la entrada en vigencia del Decreto 57-2008 del Congreso de la República, Ley de Acceso a la Información Pública.

#### **1.4. Control del gasto público: Contraloría General de Cuentas**

Como se señaló previamente, el control del Gasto Público es aquel control que se ejerce directamente sobre los fondos que en el ejercicio de su función administra cada entidad de gobierno, ahora bien, no puede ser realizado por cualquier persona individual o jurídica, el ejercicio de éste medio de control corresponde con exclusividad a la Contraloría General de Cuentas, atendiendo a lo que estatuyen el Artículo 232 de la Constitución Política de la República de Guatemala y el Artículo 2 del Decreto 31-2002 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas.

El objeto de este control es el examen y comprobación exacta de las operaciones realizadas a través de los organismos del Estado, para el Licenciado Arturo Classon Mazariegos este tipo de control y fiscalización de cuentas “es judicial, pues toma en cuenta la interpretación y aplicación de derechos y obligaciones, porque se diferencia de la parte legislativa en materia legal que es la creación de la norma y la parte administrativa que es su realización.”<sup>8</sup>

---

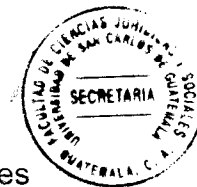
<sup>8</sup> Classon Mazariegos, Arturo. **Estudio sobre el Presupuesto, El Presupuesto Nacional**. Pág.70.

Para comprender la naturaleza de las acciones y funciones que realiza la Contraloría General de Cuentas es necesario conocer su estructura, atribuciones y demás aspectos básicos de acuerdo a su Ley Orgánica.

#### **1.4.1. Autoridad superior**

En atención a lo que estipula el Artículo 12 del Decreto 31-2002 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, el Contralor General de Cuentas es el Jefe de la Contraloría General de Cuentas y máxima autoridad de la institución; por otro lado el referido Artículo 12, en armonía con el Artículo 233 la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que el Contralor General de Cuentas goza de iguales inmunidades que las de los magistrados de la Corte de Apelaciones, tal el caso del Derecho de Antejudio.

Para la elección de la Autoridad Superior de la Contraloría General de Cuentas debe integrarse una comisión de postulación conformada por un representante de los Rectores de la Universidades del país, los decanos de las Facultades que incluyan la carrera de Contaduría Pública y Auditoría de cada universidad del país y un número equivalente de representantes electos por la Asamblea General de Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas, a tenor de lo que regula el tercer párrafo del Artículo 233 de la Constitución Política de la República de Guatemala.



La comisión de postulación descrita debe seleccionar de entre todos los aspirantes seis profesionales, cuya nómina será presentada al pleno del Congreso de la República de Guatemala, para que Éste a su vez elija a aquel que ocupará el cargo de Contralor.

#### **1.4.2. Atribuciones**

El Artículo 4 del Decreto 31-2002 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas; dispone 23 atribuciones de la Contraloría General de Cuentas, en este apartado se presenta un análisis de todas las atribuciones de la Contraloría General de Cuentas, con el cual se pretende evidenciar que la función realizada en atención a lo que regula el Decreto 431 del Congreso de la República, Ley sobre el Impuesto de Herencias Legados y Donaciones, dista de las funciones y atribuciones estipuladas en la actual Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas:

- a) Ser el órgano rector de control gubernamental. Las disposiciones, políticas y procedimientos que dicte en el ámbito de su competencia, son de observancia y cumplimiento obligatorio para los organismos, instituciones, entidades y demás personas a que se refiere al artículo 2 de la presente Ley;

A tenor de lo que regula el Artículo 5 del Decreto 31-2002 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, el control



gubernamental es el conjunto de principios, órganos, normas y procedimientos que rigen y coordinan el ejercicio de control interno y externo gubernamental.

De acuerdo al Acuerdo A-57-2006, Del Despacho del Subcontralor de Probidad encargado del Despacho Superior de la Contraloría General de Cuentas, Artículo 1, Normas de Auditoría para el Sector Gubernamental. Se debe entender como concepto fundamental que las normas generales de control interno gubernamental “Son el elemento básico que fija los criterios técnicos y metodológicos para diseñar, desarrollar e implementar los procedimientos para el control, registro, dirección, ejecución e información de las operaciones financieras, técnicas y administrativas del sector público.

Constituyen un medio técnico para fortalecer y estandarizar la estructura y ambiente de control interno institucional.

Las Normas Generales de Control Interno, son de cumplimiento obligatorio por parte de todos los entes públicos.”

Asimismo, ésta estipulación prescribe la obligatoriedad del cumplimiento no solo a las normas de auditoría como tales, sino a todas las disposiciones que emita la Contraloría General de Cuentas, un ejemplo actual lo constituye la obligación que tienen los funcionarios de realizar anualmente la actualización de su información personal y datos de contacto ante la referida Institución.



- b) Efectuar el examen de operaciones y transacciones financieras-administrativas a través de la práctica de auditorías con enfoque integral a los organismos, instituciones, entidades y demás personas a que se refiere el artículo 2 de esta Ley, emitiendo el informe sobre lo examinado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y de auditoría gubernamental vigentes;

Al regularse esta atribución se pretende que las Auditorías que practica la Contraloría General de Cuentas sean lo más amplias e inclusivas posibles, de forma que puedan evidenciar la situación real y completa de las entidades auditadas.

- c) Normar el control interno institucional y la gestión de las unidades de auditoría interna, proponiendo las medidas que contribuyan a mejorar la eficiencia y eficacia de las mismas, incluyendo las características que deben reunir los integrantes de dichas unidades;

En cumplimiento a este precepto, el ocho de junio de 2006 se publicó el Acuerdo A-57-2006, Del Despacho del Subcontralor de Probidad encargado del Despacho Superior de la Contraloría General de Cuentas, a través del cual se aprueba la Unificación de las Normas de Auditoría Gubernamental y las Normas de Auditoría Interna Gubernamental, en un solo documento que se denomina Las Normas de Auditoría del Sector Gubernamental, mismas que deben aplicarse por Auditores



Gubernamentales, Auditores Internos Gubernamentales y Firmas Privadas de Auditoría.

- d) Evaluar los resultados de la gestión de los organismos, instituciones, entidades y personas a que se refiere el artículo 2 de la presente Ley, bajo los criterios de probidad, eficacia, eficiencia, transparencia, economía y equidad;
- e) Auditar, emitir dictamen y rendir informe de los estados financieros, ejecución y liquidación del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, y los de las entidades autónomas y descentralizadas, enviando los informes correspondientes al Congreso de la República, dentro del plazo constitucional;

El Artículo 233 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece no como atribución institucional, sino como obligación del Jefe de la Contraloría General de Cuentas, rendir informe al Congreso de la República cuando será requerido y de oficio dos veces al año.

- f) Promover de oficio y ser parte actora de los juicios de cuentas en contra de los funcionarios y empleados públicos, representantes legales de Organizaciones No Gubernamentales, representantes legales de fideicomisos constituidos con fondos públicos, contratistas y cualquier persona que maneje fondos públicos;

Al finalizar el trabajo de auditoría en una entidad determinada, como resultado del mismo puede determinarse hallazgos cuyo fundamento sea de falta de respaldo en pagos realizados o recibidos por parte de funcionarios públicos, erogaciones que necesariamente constituyan menoscabo en el erario nacional, estos hallazgos deben hacerse del conocimiento de los funcionarios auditados y en caso no sean desvanecidos, la Contraloría notificará la confirmación de los hallazgos a través de un “pliego definitivo de reparos”, documento con el cual se iniciará la demanda en Juicio de Cuentas.

El objetivo del Juicio de Cuentas es reclamar en nombre de la Institución auditada el reintegro de los fondos correspondientes.

El Juicio de Cuentas podría considerarse como un proceso de conocimiento en materia procesal administrativa, puesto que en él se somete a conocimiento de Juez los motivos por los cuales se presume el funcionario ocasionó detrimento al erario nacional, por lo que la Sentencia obtenida en este proceso, constituirá título ejecutivo para exigir el pago del mismo en la vía ejecutiva del Juicio Económico Coactivo.

- g) Requerir a la autoridad nominadora, la suspensión en forma Inmediata del funcionario o empleado público encargado de la custodia, manejo y administración de los valores públicos, cuando se hubieren detectado hechos presuntamente constitutivos de delito, vinculados con sus atribuciones y, además, denunciarlos ante las autoridades competentes;



La “Autoridad nominadora” a que se refiere este literal corresponde a la autoridad superior de la entidad auditada que nombró al funcionario del cual se sospecha ha cometido hechos delictivos en el ejercicio de su función pública.

- h) Nombrar interventores en los asuntos de su competencia, de carácter temporal, en los organismos, instituciones o entidades sujetas a control, cuando se compruebe que se está comprometiendo su estabilidad económica-financiera;

Cuando en el trámite de una auditoría se determine que la estabilidad económica-financiera de la entidad auditada se ve comprometida por la mala administración de los funcionarios que la dirigen la ley faculta a la Contraloría General de Cuentas para nombrar funcionarios que supervisen la legalidad, y justificación de determinadas actividades

- i) Autorizar los formularios, sean estos impresos o en medios informáticos, destinados a la recepción de fondos y egresos de bienes muebles y suministros, a excepción de aquellos referentes a los aspectos administrativos de las entidades a que se refiere el artículo 2 de esta ley, así como controlar y fiscalizar su manejo;





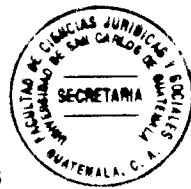
Esta Atribución a pesar de ser principalmente administrativa, está íntimamente ligada con el control interno de fondos recibidos no directamente del estado, sino principalmente de particulares, es importante pues al contar con formularios preautorizados, los fondos recibidos no pueden registrarse antojadizamente por los funcionarios en cualquier documento sino que necesariamente deben constar en una forma oficial totalmente fiscalizable y necesaria para determinar la veracidad en las cuentas.

- j) Examinar la contabilidad de los contratistas de obras públicas y de cualquier persona individual o jurídica que, por delegación del Estado, reciba, invierta o administre fondos públicos, así como en aquellas en que el Estado delegue la administración, ejecución o supervisión de obras o servicios públicos, en lo relacionado con fondos del Estado;

Esta atribución se establece en concordancia con el párrafo segundo del Artículo 232 de la Constitución Política de la República.

- k) Autorizar y verificar la correcta utilización de las hojas movibles, libros principales y auxiliares que se operen en forma manual, electrónica o por otros medios legalmente autorizados de las entidades sujetas a fiscalización;

Debido a la necesidad de certeza en la información emanada de las entidades de la administración pública la Contraloría General de cuentas debe autorizar todos



aquellos medios en los que conste información principalmente financiera de las entidades fiscalizables.

- l) Cuando las circunstancias lo demanden y, de manera exclusiva, calificar y contratar Contadores Públicos y Auditores Independientes, que sean Colegiados Activos en forma individual o como Firmas de Auditoría, para realizar auditorías en los organismo, entidades y personas a que se refiere el artículo 2 de la presente Ley, quedando sujetas éstas a la supervisión de la Contraloría General de cuentas;

No obstante estar regulado como una atribución, a través de esta norma se pretende viabilizar la labor que realiza la Contraloría General de Cuentas, cuando el personal con el que cuenta no es suficiente.

- m) Promover la eficiencia profesional de los auditores gubernamentales, a través de un plan de capacitación y actualización continua;

Dentro de la estructura organizacional de la Contraloría General de Cuentas existe la unidad denominada Centro de Profesionalización Gubernamental, que capacita no solo al personal de la Institución sino a todo aquel profesional de las ciencias económicas que desee participar en los talleres que se realizan.

- n) Promover mecanismos de lucha contra la corrupción;



- o) Verificar la veracidad de la información contenida en las declaraciones de probidad presentadas por los funcionarios y empleados públicos, de conformidad con la ley de la materia y la presente Ley;

Esta labor se realiza a través del Departamento de Análisis, Verificación e Investigación Patrimonial de la Dirección de Probidad de la Contraloría General de Cuentas.

- p) De acuerdo con las características de las entidades sujetas a examen, la Contraloría General de Cuentas podrá contratar especialistas de otras disciplinas profesionales para que participen en las auditorías, debiendo estos emitir un Dictamen Técnico de acuerdo con su especialidad;

Con esta regulación se pretende que, por ejemplo, los proyectos de inversión, sean auditados por profesionales verdaderamente calificados de forma que se realice una fiscalización eficaz.

- q) Ejercer control de las emisiones de las especies postales, fiscales, de bonos, cupones y otros documentos o títulos de la deuda pública emitidos por el Estado o del municipio, billetes de lotería nacional o cualesquiera otros documentos o valores que determine la ley,



Toda vez que la emisión de los documentos descritos en esta regulación, presuponen la captación de fondos para El Estado, es necesario el control sobre los mismos.

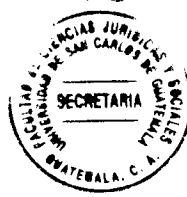
- r) Controlar la incineración o destrucción de cédulas, bonos, cupones y cualesquiera otros documentos o títulos de crédito del Estado o del municipio y demás instituciones sujetas a su fiscalización;

De acuerdo con el Decreto 2-70, Código de Comercio de Guatemala, Artículo 385 Los títulos de crédito son “documentos que incorporan un derecho literal y autónomo cuyo ejercicio o transferencia es imposible independientemente del título” debido a que presuponen la disposición de fondos públicos debe verificarse que se den las circunstancias que convaliden su destrucción.

- s) Emitir opinión o dictámenes sobre asuntos de su competencia que le sean requeridos por los Organismos del Estado o entidades sujetas a fiscalización;

El Artículo 23 literal d, del Acuerdo Gubernativo 318-2003, Reglamento a la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, delega en la Dirección de Asuntos Jurídicos el cumplimiento a esta función.

- t) Coadyuvar con el Ministerio Público en la investigación de los delitos en contra de la hacienda pública;



Se regula esta atribución en concordancia con la Constitución Política de la República de Guatemala que establece, en el Artículo 251 que al Jefe del Ministerio Público corresponde el ejercicio de la Acción penal Pública.

- u) Promover un programa de digitalización de documentos y expedientes de las entidades sujetas a fiscalización;
- v) Informar, publicitar, divulgar y educar sobre el contenido de la presente Ley;
- w) Fiscalizar físicamente las obras públicas y de infraestructura en cualquier etapa del proceso, verificando, auditando y evaluando la calidad de las mismas y el cumplimiento de las especificaciones técnicas contenidas en los términos de referencia;

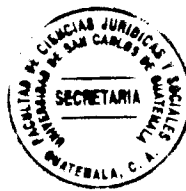
Esta fiscalización la realiza la Dirección de Infraestructura de la Contraloría General de Cuentas cuyos auditores se nombran en conjunto con auditores de otras direcciones de fiscalización que han de evaluar aspectos financieros y de control interno, de forma que sea posible verificar la congruencia entre la ejecución física y la ejecución financiera de las obras.

- x) Fiscalizar si los sujetos a los que se refiere el Artículo 2 de la presente Ley llevan a cabo los registros financieros, legales, contables, de inversión pública



y otros que por ley les corresponde, así como verificar, auditar y evaluar si realizan los reportes e informes que les corresponda en cumplimiento con lo que establece la Ley Orgánica del Presupuesto, la Ley de Contrataciones del Estado y la Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el ejercicio fiscal correspondiente;

- y) Requerir la digitalización de documentos y expedientes a los organismos, entidades y personas sujetas a fiscalización a que se refiere el artículo 2 de la presente Ley; asimismo requerirles la implementación y uso obligatorio de todos los sistemas informáticos de rendición de cuentas, ejecución presupuestaria, contabilidad y cualesquiera otros implementados por el ente rector en materia presupuestaria, que fueren necesarios para garantizar la transparencia y calidad del gasto público;
- z) Establecer su régimen de administración de recursos humanos; plan de clasificación de puestos y salarios, selección y contratación de personal, y demás aspectos relacionados con la administración del recurso humano;
- aa) Requerir solvencia a cualquier persona natural o jurídica que por contrato o convenio que administre, ejecute o reciba por cualquier medio fondos públicos extendida por la Contraloría General de Cuentas; y
- ab) Cualquier otra atribución que se le delegue en ésta y otras leyes.



Las atribuciones reguladas en los literales w, x, y, z, aa, ab, fueron adicionadas al Decreto 31-2002, por medio del Decreto 13-20013 que contiene tanto reformas al Decreto 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas como A Los Decretos Números 101-97 Del Congreso De La República, Ley Orgánica Del Presupuesto; Y 1-98 Del Congreso De La República, Ley Orgánica De La Superintendencia De Administración Tributaria, todos Decretos del Congreso de la República.

#### **1.4.3. Competencia**

Según el Artículo 2 del Decreto 31-2002 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, “Corresponde a la Contraloría General de Cuentas la función fiscalizadora en forma externa de los activos, pasivos, derechos ingresos y egresos, en general de, todo interés hacendario de los Organismos del Estado, entidades autónomas y descentralizadas, las Municipalidades y sus empresas y demás instituciones que conforman el sector público no financiero, de toda persona, entidad o institución que reciba fondos del Estado o haga colectas públicas; de empresas no financieras en cuyo capital participe el Estado, bajo cualquier denominación, así como las empresas en que éstas tengan participación”.



#### **1.4.4. Procedimiento de fiscalización**

A continuación se presenta un extracto general del proceso de fiscalización establecido en las normas de Auditoría Gubernamental Interna y Externa, aprobadas por medio del Acuerdo A-57-2006, Del Despacho del Subcontralor de Probidad encargado del Despacho Superior de la Contraloría General de Cuentas:

La Contraloría General de Cuentas y las Unidades de Auditoría Interna del sector gubernamental definirán, un plan anual de auditoría gubernamental.

Al darse cumplimiento a dicho plan se nombra los auditores y supervisores que conformarán las comisiones que han de practicar la auditoría tomando en consideración la evaluación del control interno, del cumplimiento a disposiciones legales y reglamentarias, la actualización del archivo permanente.

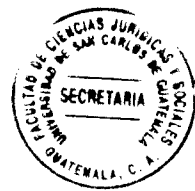
Durante la práctica de la Auditoría se deben elaborar los papeles de trabajo que son el vínculo entre el trabajo de ejecución de la auditoría y el informe final, documentos que son propiedad de la Contraloría General de Cuentas.

Los posibles hallazgos identificados deben ser discutidos con los responsables del área evaluada, así como con el personal técnico para corroborar los mismos, ratificar las evidencias y establecer la aplicabilidad de las recomendaciones.





Concluida la auditoría deberán comunicarse los resultados a través de la presentación de informes que deben ajustarse a la estructura y contenido que se ha definido en los manuales respectivos; dichos informes deben ser aprobados y presentados oficialmente por el Contralor General de Cuentas.



## CAPÍTULO II

### 2. Presupuesto nacional

#### 2.1. Definición

En términos generales un presupuesto es el “computo anticipado del costo de una obra o de los gastos e ingresos de una institución”<sup>9</sup> sin embargo, este concepto tiene una especial importancia en lo relacionado con el estado ya que expresa el plan financiero del Gobierno, constituye una ordenación global y sistematizada de todos los ingresos y obligaciones del Estado.

De acuerdo con el Doctor Arturo Classon Mazariegos “los principios fundamentales en que se basa toda planificación presupuestal y programática son los de universalidad, unidad y previsión”<sup>10</sup>

Por universalidad debe entenderse que todo presupuesto debe comprender en conjunto y a detalle todos los gastos a realizar y todas las rentas a percibir, sin excepción alguna. El principio de unidad presupuestal no obstante de incluir en si la universalidad, es más amplio; puesto que no solo se circunscribe a la determinación de los gastos y rentas sino a la precisión de los mismos. La previsión presupuestal, implica la adopción de medidas para evitar o subsistir ante las adversidades financieras que podrían suscitar a causa de una mala planificación.

---

<sup>9</sup> Osorio, Manuel. **Ob. Cit.** Pág. 792

<sup>10</sup> Classon Mazariegos. **Ob. Cit.** Pág. 17



## **2.2. Integración**

En términos sencillos y generales se puede afirmar que un presupuesto se integra con la descripción cuantitativa de recursos considerados como ingresos y egresos o gastos, sin embargo, para una mejor comprensión de todo aquello que engloba un presupuesto es necesario describir que tipos de ingresos y gastos conforman un presupuesto nacional.

### **2.2.1. Ingresos**

Los ingresos, en términos económicos, hacen referencia a todas las entradas económicas que recibe una persona, una familia, una empresa, una organización, un gobierno, etc.

Los Estados también reciben ingresos, llamados ingresos públicos. El Estado recibe ingresos por el cobro de impuestos, por la venta de bienes producidos por empresas públicas, por utilidades que generan éstas mismas, por ventas o alquileres de propiedades, por multas impuestas, por emisión de bonos u obtención de créditos, entre otros.

## **2.2.2. Clasificación de los ingresos públicos**

### **2.2.2.1. Ingresos ordinarios y extraordinarios**

Son ordinarios aquellos que el Estado recibe en forma periódica, puede repetir su recaudación período tras período, y su generación no agota la fuente de donde provienen ni compromete el patrimonio actual o futuro del Estado y sus entes.

Los ingresos extraordinarios presentan como característica distintiva que la fuente que los genera no permite su repetición continua y periódica, y afecta o compromete la disminución del patrimonio del Estado en el presente o en el futuro.

Tal es el caso de la venta de los bienes que son propiedad del sector público y de la realización de operaciones de crédito público.<sup>11</sup>

### **2.2.2.2. Ingresos originarios e ingresos derivados**

Cuando los ingresos provienen de la actividad que realiza un ente público al administrar sus bienes propios se trata de ingresos originarios; por ejemplo, la actividad económica de una empresa propiedad del Estado que vende libremente bienes y servicios a la colectividad, genera un monto de ingresos que se consideran originarios

---

<sup>11</sup> <http://finanzaspublicas2011.blogspot.com/2011/11/ingresos-publicos.html>

Por su parte, para obtener ingresos derivados el Estado interviene coactivamente la actividad económica de los particulares, obligándolos a contribuir con el financiamiento del gasto a través del pago de tributos como los impuestos.<sup>12</sup>

### **2.2.2.3. Ingresos tributarios e ingresos no tributarios**

Los ingresos tributarios, como su nombre lo indica, provienen directamente de la recaudación de tributos. Dentro de los tributos se identifican tres grupos principales de ingresos públicos: impuestos, tasas y contribuciones.

Los ingresos considerados como no tributarios, son aquellos conceptos por los cuales el tesoro público recibe ingresos diferentes a los recaudados por los tributos. Dentro de esta categoría de ingresos se estudian los que provienen de las siguientes actividades: empresas públicas, privatización, emisión monetaria, cambio de divisas, crédito público, legados, donaciones, sanciones.<sup>13</sup>

### **2.2.3. Gastos**

Son las erogaciones dinerarias que realiza el Estado en virtud de ley para cumplir sus fines consistentes en la satisfacción de necesidades públicas “O el gasto que realizan los gobiernos a través de inversiones públicas”. El gasto público lo conforman erogaciones dinerarias ya que, en la época moderna, tanto su estimación

---

<sup>12</sup> <http://finanzaspublicas2011.blogspot.com/2011/11/ingresos-publicos.html>

<sup>13</sup> <http://finanzaspublicas2011.blogspot.com/2011/11/ingresos-publicos.html>

y ejecución están valoradas en términos monetarios, y están representadas en dinero o en bienes que pueden ser objeto de valoración monetaria.

El gasto público es un instrumento importante de la política económica de cualquier país pues por medio de este, el gobierno influye en los niveles de consumo, inversión, empleo, etc. de manera muy resumida se puede precisar que los principales objetivos del Gasto Público son los siguientes: Generar empleos. Promover la equidad social. Apoyar la competitividad del país y Alentar el crecimiento económico

Objetivo del Gasto Público

#### **2.2.4. Clasificación del gasto público.**

Son diferentes los criterios que pueden utilizarse para clasificar los gastos públicos. Se mencionan dos de los más utilizados en la práctica: la clasificación financiera (gastos ordinarios y extraordinarios) y la clasificación económica (gastos corrientes, de capital y servicio de la deuda pública).

##### **2.2.4.1. Clasificación financiera: gastos ordinarios y gastos extraordinarios.**

Los gastos ordinarios son aquellos que suelen repetirse período tras período, y aparecen planificados y estimados en los presupuestos anuales.

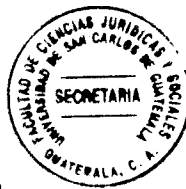
Los gastos extraordinarios surgen por situaciones irregulares, no previstas en la planificación normal de las actividades gubernamentales, como por ejemplo las catástrofes.

#### **2.2.4.2. Clasificación económica: gastos corrientes, gastos de capital, servicio de la deuda pública.**

Este criterio considera el efecto del gasto sobre la infraestructura física del país y sobre la formación de capital nacional.

Los gastos corrientes o gastos de funcionamiento: Son los pagos que el ente público debe realizar en forma indispensable para el correcto y normal desenvolvimiento de los servicios públicos y de la administración en general. Estos gastos no significan un incremento directo del patrimonio nacional, pero contribuyen a la productividad general del sistema económico y son tan necesarios como los gastos de inversión.

Los gastos de capital o gastos de inversión: Son todas aquellas erogaciones del Estado que significan un incremento directo del patrimonio público. Pueden consistir en pagos emanados de la adquisición de bienes de producción (maquinarias, equipos, etc.), en inversiones en obras públicas infraestructurales (presas hidroeléctricas, viaductos, carreteras, puentes) o en inversiones destinadas a industrias claves (siderurgia, petroquímica, fabricación de equipo pesado, etc.), ya



sea que éstas sean motivo de explotación pública o privada, en cuyo último caso la inversión se hace en forma de préstamo o aporte de capital”.

Son gastos de deuda pública los desembolsos del Estado para amortizar el capital prestado y pagar los intereses, por empréstitos internos o externos.

### **2.3. Sistema tributario**

El sistema tributario está conformado por todos aquellos tributos que un país adopta, atendiendo a sus necesidades y características sociales, económicas, territoriales y de producción; en una época determinada.

En Guatemala existen distintos tipos de tributos, aquellos que gravan las ganancias, el patrimonio, el valor agregado, las actividades aduaneras y lo más importante para ésta investigación aquellos que gravan el enriquecimiento patrimonial a título gratuito, es decir, el Impuesto sobre Herencias Legados y Donaciones.

#### **2.3.1. Tributos**

En términos sencillos los tributos constituyen la principal y más grande fuente de recursos públicos para el estado, El Licenciado Héctor Villegas proporciona una definición doctrinal sobre los tributos y dice: "son las prestaciones en dinero que el





Estado exigen ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrirlos gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines"<sup>14</sup>.

Por otro lado el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República. Establece: Artículo 9 Concepto. 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.

### **2.3.2. Clasificación de los tributos**

La legislación Guatemalteca determina diferentes tipos de tributos por lo que de las definiciones anteriormente proporcionadas se puede deducir que los tributos en general constituyen el género; los impuestos, tasas, arbitrios etc., son la especie, cuyas diferencias se justifican en características principalmente jurídicas, técnicas o políticas.

#### **2.3.2.1. Impuestos**

La licenciada Gladys Monterroso, citando al tratadista Manuel Matus Benavente, indica que el impuesto "es una cuota parte en dinero recabada por el Estado de los particulares, compulsivamente y de acuerdo a reglas fijas, para financiar servicios de interés general y de carácter indivisible"<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> Villegas, Héctor. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Pág. 67.

<sup>15</sup> Monterroso de Morales, Gladys E. **Derecho Financiero, Parte I, Finanzas Públicas**. Pág. 82.

Por su parte el Código Tributario, Decreto 6-91, del Congreso de la República en su Artículo 11 establece: “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”

El Licenciado Erick Gustavo Santiago de León, define además cuatro características propias de los impuestos:

- a) Es una prestación en valores pecuniarios, generalmente en dinero
- b) El estado no está obligado a una contraprestación
- c) Se debe establecer a través de una ley.
- d) Su finalidad es para satisfacer necesidades de la colectividad<sup>16</sup>

Es importante resaltar que el Impuesto de Herencias Legados y Donaciones además de poseer por el Decreto 431 del Congreso de la República el nombre de impuesto cumple con las características propias de los mismos.

### 2.3.2.2. 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

---

<sup>16</sup> Santiago de León, Erick Gustavo. **Derecho Financiero**. Pág. 132.

beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.<sup>17</sup>

Es la prestación pecuniaria que el estado exige a quien hace uso de ciertos servicios públicos, es un tributo cuyo hecho generador es la actividad del Estado hallándose esta actividad íntimamente ligada a un contribuyente en un momento determinado<sup>18</sup>.

Se diferencian las tasas de los impuestos principalmente porque el servicio público por el cual se paga la misma debe ser divisible entre el público, dicho servicio ha de ser prestado únicamente por el estado, salvo el caso de las concesiones; debe ser propiamente requerido por el contribuyente, debe corresponderse la calidad del servicio con la prestación del contribuyente.

### 2.3.2.3. Arbitrios

El Código Tributario, decreto 6-91 del Congreso de la República en su Artículo 12 establece “Arbitrio. Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades”.

El único país que cuenta con una figura tributaria similar a esta es Perú sin embargo, difiere en que en ese país los arbitrios son creados a través de ordenanzas de tipo

---

<sup>17</sup> [http://es.wikipedia.org/wiki/Tasa\\_\(tributo\)](http://es.wikipedia.org/wiki/Tasa_(tributo))

<sup>18</sup> Monterroso de Morales. **Ob. Cit.** Página 92

municipal mientras que en Guatemala su creación se realiza a través del proceso legislativo que realiza el Congreso de la República.

En Guatemala un ejemplo idóneo de arbitrio es el boleto de ornato, mismo que se cobra en cada municipio en función de los ingresos que devengue una persona.

#### **2.3.2.4. Contribuciones especiales**

Para el Licenciado Santiago de León, las contribuciones especiales son “los tributos debidos en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos o de especiales actividades el Estado”.<sup>19</sup>

Rafael Bielsa, sostiene que la contribución especial es: “Un tributo especial impuesto en virtud de un beneficio especial aportado a algún bien del patrimonio del contribuyente por una obra pública que realiza la administración pública, sea directamente o sea por concesionario”<sup>20</sup>

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República en su Artículo 13 establece “Contribución Especial y Contribución por mejoras. Contribución Especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivado de la realización de obras públicas o de servicios estatales”.

---

<sup>19</sup> Santiago de León. **Ob. Cit.**, Pág. 142.

<sup>20</sup> Bielsa, Rafael. **Compendio de Derecho Público**. Pág. 520

Es necesario resaltar que si el hecho generador está constituido por beneficios directos para el contribuyente, el pago de la contribución especial exige del estado una contraprestación directa a quién la paga, contrario a lo que sucede con los impuestos pues la finalidad de éstos últimos es satisfacer necesidades de la colectividad.

#### **2.3.2.5. Contribuciones especiales por mejoras**

No existe una definición doctrinaria al respecto, por lo que se propone la siguiente: Es una clase de tributo que tiene como fin la realización de una obra; tributo distinto de la contribución especial debido a que en éste hace referencia al monto específico de la obra el cual es su limitante y porque los servicios públicos no pueden ser sufragados por este tipo de tributo, pues es específico para la ejecución de obras que tiendan a urbanizar un determinado sector. *Aquí el beneficio al contribuyente deriva en la plusvalía que los inmuebles adquieran resultado de la ejecución de la obra de que se trata.*

Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Artículo 13. Segundo párrafo lo define como: "Lo establecido 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."



## **2.4. Recaudación fiscal: Superintendencia de Administración Tributaria**

La recaudación fiscal es el acto por medio del cual el Estado en ejercicio de su poder imperio, a través de los organismos ejecutivos correspondientes hace efectivas las leyes tributarias debidamente establecidas, realizando el cobro de los tributos, fondos con los que se financiará los servicios públicos que presta el Estado.

En Guatemala el Ente público encargado de Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos es la Superintendencia de Administración Tributaria

A través del Artículo 1 del Decreto 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria; se crea la Superintendencia de Administración Tributaria “como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. (sic) Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios”

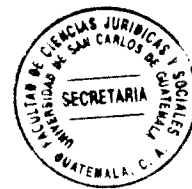
### **2.4.1. Funciones**

El Decreto 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, en su Artículo 3 describe el objeto y funciones de la

Superintendencia de Administración Tributaria, no obstante que en dicho Decreto se establecen 17 funciones; para efectos de esta investigación únicamente se citan los que guardan íntima relación con las características tributarias del Impuesto de Herencias Legados y Donaciones:

**“ARTÍCULO 3.- Objeto y Funciones de la SAT.** 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 internos y 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)....; c)....;
- 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 y aduaneras; g)....
- h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.; i)....; j)....; k)....;



l)....; m)....; n)....; o)....; p) ...

q) *Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.*







## CAPÍTULO III

### 3. El Proceso sucesorio

#### 3.1. Consideraciones preliminares

Para Eduardo Zannoni ““El proceso sucesorio constituye fundamentalmente, el medio realizador del derecho hereditario, cuyo fin es el de asegurar que la transmisión o adquisición hereditaria se opera a la persona o personas cuya vocación resulta de la ley o del testamento válido del causante o testador””<sup>21</sup>

El Proceso Sucesorio es además, el trámite que se realiza a petición de parte para dar posesión de los bienes de una persona que ha fallecido denominada causante, a quienes por disposición legal les corresponde la sucesión hereditaria o bien a quienes han sido estipulados en testamento debidamente otorgado.

El Proceso Sucesorio puede tramitarse Judicialmente radicándolo ante Juez competente o Extrajudicialmente ante Notario siempre que todos los herederos estén de acuerdo; él mismo se inicia con un requerimiento y se finaliza con un auto, el cual una vez presentado ante la Dirección General de Rentas sirve de fundamento para la elaboración de la liquidación fiscal, misma que consiste en determinar el monto del

---

<sup>21</sup> Zannoni, Eduardo, **El proceso sucesorio en la Provincia de Mendoza**, en Revista de la Universidad Nacional de Cuyo, Facultad de Ciencias Económicas, N<sup>o</sup> 5, año 1974

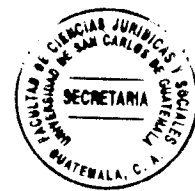


impuesto que se debe satisfacer por motivo de la herencia, el legado y/o las donaciones, según cada caso particular.

El Proceso Sucesorio puede ser testamentario, cuando el causante ha otorgado Testamento conforme a la Ley o Intestado a falta de testamento, o cuando existiendo éste, se determina que adolece de vicios que resultan en la nulidad del mismo.

Por disposición legal, contenida en el Artículo 450 del Decreto Ley 107, Código Procesal Civil y Mercantil, el objeto del proceso sucesorio es determinar al menos:

- El Fallecimiento del causante o su muerte presunta
- Los bienes relictos (aquellos bienes y derechos que forman parte del patrimonio a heredar y que no se extinguen con la muerte.)
- Los nombres de los herederos
- El pago del impuesto hereditario (que es uno de los ejes principales de ésta investigación)
- La partición de la herencia



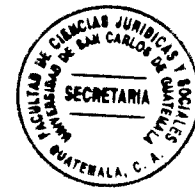
## **3.2. Sucesión hereditaria**

### **3.2.1. Definición**

En términos sencillos la sucesión hereditaria es la transmisión de derechos y obligaciones en cuanto al patrimonio de una persona a otra por la muerte de la primera.

La sucesión hereditaria puede darse en forma testamentaria, cuando existe manifestación expresa del causante a través del testamento; y puede ser intestada o ab intestato en la cual como lo indica el mismo nombre, el causante no ha otorgado testamento.

Cuando la sucesión es testamentaria puede hacerse la asignación a título universal es decir que se sucede al causante en todos sus bienes y obligaciones transmisibles o bien a título particular cuando se sucede en uno o más bienes determinados; para el primer caso se denomina herencia y para el segundo legado.



### **3.2.2. Orden de la sucesión hereditaria en Guatemala**

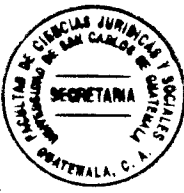
#### **3.2.2.1. Sucesión hereditaria testamentaria**

El Código Civil Decreto Ley 106 en su Artículo 934, prescribe “toda persona capaz civilmente puede disponer de sus bienes por medio de testamento a favor de cualquiera que no tenga incapacidad o prohibición legal para heredar”

De lo anterior, se deduce que no existe limitante para la sucesión hereditaria testamentaria, es decir que los herederos pueden o no ser parientes del causante sin importar el grado de parentesco en caso existiere; salvo aquellas personas que se encuentran en alguno de los casos establecidos en la ley como incapaces para suceder por indignidad o por testamento; Artículos 924 y 926, Código Civil Decreto Ley 106.

#### **3.2.2.2. Sucesión hereditaria intestada**

Según establece el Artículo 1078 del Código Civil Guatemalteco, Decreto Ley 106; La ley llama a la sucesión intestada, en primer lugar a los hijos incluyendo a los adoptivos y al cónyuge sobreviviente, que no tenga derecho a gananciales; quienes heredaran por partes iguales



Es importante señalar que la ley en este caso no hace distinción sobre las circunstancias individuales de los hijos, es decir igual derecho corresponde al hijo adoptivo, al hijo legítimo como al nacido fuera del matrimonio.

A falta de descendencia sucederán los ascendientes más próximos y el cónyuge, por iguales porciones, y cuando hubiere solo una de esas partes ésta llevará toda la herencia. Según lo estipulado en el Artículo 1079 del Código Civil, Decreto Ley 106.

Asimismo, A falta de éstos; sucederán los parientes colaterales hasta el cuarto grado, de acuerdo a lo que establece el Artículo 1080 Código Civil, Decreto Ley 106.

### **3.3. Trámite del proceso sucesorio**

#### **3.3.1. Trámite extrajudicial del proceso sucesorio intestado**

Como todos los procesos que se tramitan ante notario, el Proceso Sucesorio inicia por requerimiento de parte, requerimiento que el notario debe hacer constar en acta notarial.

Pueden promover o requerir ante notario, un proceso sucesorio, cualquier persona que tenga interés en él:

- El cónyuge supérstite
- Los herederos y/o legatarios ( cuando hay testamento)

- La Procuraduría General de la Nación
- Los Acreedores del Causante
- El albacea
- Aquellos a quienes la ley llama según el orden de la sucesión hereditaria intestada.

Los Documentos que debe presentarse para la radicación del Proceso son:

- El certificado de defunción o la certificación de la declaratoria de muerte presunta del causante.
- Los documentos justificativos del parentesco
- El testamento, si el proceso fuere testamentario. En todo caso se pedirá información a los Registro de la Propiedad correspondientes, que informen sobre si existen o no donaciones por causa de muerte o bien otros testamentos que haya otorgado el causante.

Realizado el Requerimiento y hecho constar debidamente; el notario emitirá resolución a través de la cual declara:

- Promovido el Proceso sucesorio
- Avisar al Registro de Procesos Sucesorios
- Ordena solicitar informes a los registros de la propiedad sobres si el causante otorgó testamento o donaciones por causa de muerte.
- Fijar el lugar fecha y hora para la realización de la junta de herederos e interesados



- Ordenar la publicación de edictos citando a los que tengan interés
- Ordenar el nombramiento de experto valuador
- Darle intervención a la Procuraduría General de la Nación.

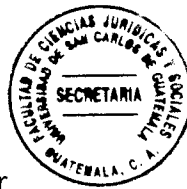
Esta resolución debe notificarse a quien ha promovido el proceso sucesorio.

Realizada la notificación debe procederse a la publicación de edictos que es un edicto publicado 3 veces en el diario oficial "Diario de Centro América" y 3 veces en otro de los de mayor circulación, según lo prescribe el Artículo 456 del Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley 107; con lo cual se pretende hacer de conocimiento de la población la iniciación del trámite del proceso sucesorio, de forma que sea posible para todas aquellas personas que tengan interés en el proceso se presenten a la junta de herederos.

Hechas las publicaciones, debe remitirse aviso al Registro de Procesos Sucesorios, con arreglo a lo que dispone el Decreto 73-75 del Congreso de la República, que crea el Registro de Procesos Sucesorios, adscrito a la Secretaría de la Corte Suprema de Justicia, este aviso tiene por objeto que el proceso sea incluido dentro de los registros y con ello llevar un mejor control y evitar la duplicidad.

Seguidamente, debe solicitarse los informes a los Registros de la Propiedad para establecer si el causante otorgó testamento o donaciones por causa de muerte, ya que por Disposición del Artículo 45 del Código de Notariado Decreto Número 314, del





Congreso de la República, el notario que autorice testamento está obligado a remitir aviso al Registro de la Propiedad Inmueble.

Remitido el Aviso, se realiza la junta de herederos lo cual debe hacerse constar en Acta Notarial: En ésta se hace constar que los presuntos herederos expresan su aceptación a la herencia. El cónyuge supérstite podrá pedir que se haga constar lo relativo a bienes gananciales. La inasistencia justificada de algún heredero no impedirá que la junta se realice, pudiendo constar posteriormente ante el notario lo que convenga a su derecho.

Posteriormente se nombra un experto valuador con el objeto de que se contabilicen y se otorgue un valor en dinero a todos los bienes del causante.

Emitidos los informes del Valuador el notario debe proceder a faccionar el acta Notarial de Inventario, especificando detalladamente los bienes, derechos y acciones que constituyen el activo, con su valor actual (según se determine en los avalúos). El pasivo está formado por las obligaciones, gastos deducibles y las costas que gravan la herencia. También indicará lo relativo a bienes gananciales y litigiosos. Al acta se adjuntará los documentos que justifique el pasivo. Para redactar esta acta, se debe de atender lo indicado en el Artículo 555 y subsiguientes del Código Procesal Civil y Mercantil Decreto Ley 107, en ella se deberán usar valores numéricos y columnas.



A continuación deberá presentarse el expediente ante la Procuraduría General de la Nación para que con su dictamen favorable pueda proseguirse el trámite; no obstante lo establecido en el Artículo 3 de la Ley de lo Contencioso Administrativo Decreto 119-96 del Congreso de la República, respecto del valor vinculante de los dictámenes; para el caso de la sucesión sea intestada o testamentaria, el Dictamen que emite la Procuraduría General de la Nación debe ser favorable, sino lo fuere el notario no puede seguir conociendo el trámite y deberá presentar el expediente ante juez competente.

Con el dictamen favorable de la Procuraduría General de la Nación, en vista de lo actuado y los documentos aportados, el notario dictará la resolución final en forma razonada reconociendo como herederos legales a quienes corresponda de acuerdo al Artículo 494 del Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley 107; y considerando el orden de sucesión intestada regulada en los artículos 1078 a 1084 del Código Civil, Decreto Ley 106.

Emitida la Resolución notarial deberá presentarse el expediente ante juez competente para que emita resolución judicial a través de la cual se declare:

- Que está probado el fallecimiento del causante o su muerte presunta.
- El nombre y dirección del notario ante quien se tramita el proceso sucesorio extrajudicial.
- El nombre de los herederos que justificaron su condición de tales.

- La aprobación del inventario, si fuere el caso

### 3.3.2. Proceso sucesorio extrajudicial testamentario

La existencia de testamento del causante constituye la diferencia esencial entre el trámite del proceso Testamentario e Intestado, así como el aparecimiento de legatarios. El trámite del proceso sucesorio extrajudicial testamentario, en su mayoría es análogo al intestado, sin embargo se diferencia de aquel por los siguientes aspectos:

- a) Al radicarlo debe tenerse a la vista el testimonio del testamento debidamente inscrito en el Registro de la Propiedad.
- b) En la Junta de herederos debe darse lectura al testamento, para que los herederos y legatarios expresen su aceptación a la herencia y reconozcan recíprocamente los derechos hereditarios que a cada uno corresponde.
- c) A través del dictamen la Procuraduría General de la Nación, puede impugnar determinadas cláusulas del testamento, sin causar la nulidad del mismo, en tal caso el notario puede hacer la declaratoria, pero, quedará obligado a someter el expediente al Juez competente. Si se impugna la validez del testamento o la capacidad para suceder de algún heredero o legatario, la



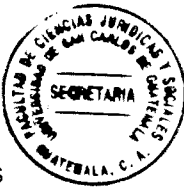
controversia se sustentará en juicio ordinario y el notario remitirá el expediente al juez competente.

Si la opinión de la Procuraduría General de la Nación es congruente con lo que establece el testamento, el notario resolverá en forma razonada reconociendo como herederos y legatarios a los instituidos en el mismo.

### **3.3.3. Donación por causa de muerte**

Para definir la figura jurídica de la Donación por causa de muerte es necesario conocer primeramente que es la donación y es que el Código Civil guatemalteco Decreto Ley 106, en su Artículo 943 se limita a indicar literalmente: “las donaciones por causa de muerte se rigen por las mismas disposiciones de los testamentos sobre legados” sin proporcionar una definición legal, por lo cual han de definirse previamente otros conceptos.

La Donación pura y simple es un contrato por el cual una persona transfiere a otra la propiedad de una cosa, a título gratuito; los actos por causa de muerte son aquellos que en la transmisión de un derecho no producen efecto jurídico sino hasta después de la muerte del que dispone el acto; por otro lado el legado es la disposición de un bien realizada a través de testamento a título particular.



Entonces para definir la Donación por causa de muerte es preciso indicar, que es aquella disposición a título particular que realiza una persona a través de la cual transfiere a otra la propiedad de un bien, cuyo efecto jurídico se realizará solo después de la muerte del primero.

La simpleza del Artículo 943 del Código Civil Decreto Ley 106, cumple con regular la figura y la equipara a los legados, tomando en cuenta que los legados se otorgan a través de testamento, el trámite para que se realice el efecto jurídico de la donación por causa de muerte debe ser el proceso sucesorio testamentario, que fue previamente desarrollado en ésta investigación.



## CAPÍTULO IV

### **4. Reforma a la Ley sobre el Impuesto de Herencias Legados Y Donaciones, en cuanto a la Entidad Competente de aprobar la Liquidación Del Impuesto En El Proceso Sucesorio, Donaciones Entre Vivos Y Por Causa De Muerte.**

#### **4.1 Consideraciones previas sobre el Impuesto sobre Herencias Legados y Donaciones.**

##### **4.1.1 Antecedentes históricos del impuesto sobre sucesiones**

El Licenciado Hector B. Villegas al hacer referencia al Impuesto Al Enriquecimiento Patrimonial a Título Gratuito indica: Refiriéndonos concretamente al impuesto sucesorio, podemos observar que tiene su origen en Egipto mediante una legislación muy rudimentaria. Se conoció, en forma más evolucionada, en Grecia y Roma. En la época de Augusto encontramos la ley Julia de la vicésima hereditatum, que significaba la aplicación de una tasa igual a la vigésima parte de la porción transmitida a cada heredero.

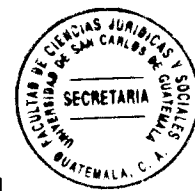
En la Edad Media, y dadas las especiales características del derecho de propiedad durante el período feudal, desapareció el impuesto a la herencia, ya que el señor feudal era el dueño absoluto de las tierras, y cuando el vasallo fallecía ellas volvían al poder del primero. Ello sucedía porque el vasallo era un mero tenedor precario o

usufructuario, por lo cual carecía del derecho a transmitir las tierras que había utilizado en vida. Sin embargo, como los señores feudales advirtieron que la posibilidad de traspaso a los herederos era un incentivo para la mayor producción, permitieron la transmisión por causa de muerte, pero impusieron una tasa retributiva del servicio que significaba otorgar esa posibilidad. Esta concepción feudal hace variar notoriamente el carácter del impuesto. Tal como estaba establecido en Roma en la época de Augusto, se gravaba en un tanto por ciento la porción de cada heredero, mientras que en la época feudal, al darle ese otro carácter de tasa retributiva de un servicio, el porcentaje del gravamen se establece sobre el conjunto indiviso de lo transmitido, y no sobre cada porción.

Posteriormente a la Revolución Francesa, el impuesto sucesorio adquirió gran desarrollo. La ley llamada del 22 frimario año VII legisló sobre el gravamen a pagar en caso de transmisión por herencia, determinando alícuotas que debían pagarse sobre el total de lo transmitido.

Se consideraba que el gravamen era un arancel que se pagaba al Estado por el servicio que éste efectuaba al facilitar el traspaso de bienes.

Posteriormente, y en una última evolución, se volvió a la concepción tradicional, y los sistemas tributarios comenzaron a gravar no el total transmitido sino la porción heredada por los sucesores.



Esta evolución histórica es importante porque tiene vinculación tanto con el fundamento del impuesto como con su naturaleza de directo o indirecto. Jarach (Curso..., t. 2, p. 404) explica que originariamente los impuestos sucesorios, como los de la época de Augusto, fueron concebidos como impuestos directos, pero a través de la evolución medieval que desembocó en las leyes de registro del año vii de la Revolución Francesa, los impuestos sufrieron una gran transformación; ya no se gravaba un enriquecimiento de los herederos, sino que se aplicaba un impuesto derivado de la sola transferencia, y que consistía en un porcentaje sobre el total del acervo hereditario. En su última evolución —agrega Jarach—, al gravarse cada hijuela, donación o legado, adquiere nuevamente la fisonomía de un impuesto directo sobre los enriquecimientos individuales derivados de transmisiones gratuitas.<sup>22</sup>

#### 4.1.2 Incorporación al ordenamiento jurídico guatemalteco

"En la legislación guatemalteca, antes del Código Fiscal, lo relativo al Impuesto sobre Herencias, Legados y Donaciones, fue regulado por los Decretos Gubernativos del mes de julio de 1879, números 240 y 247, promulgados en el mes de octubre de ese año"<sup>23</sup>

Para el treinta de mayo de mil novecientos veintiuno el Decreto Legislativo 1153, que contenía la Ley de Contribuciones, en sus Artículos del número 51 al 83, inclusive,

---

<sup>22</sup> Villegas. **Ob. Cit.** Pág. 619-620

<sup>23</sup> <http://www.tesis.ufm.edu.gt/adm/66205/tesis.htm>



regulaba el impuesto y la liquidación del impuesto sobre herencias legados y donaciones.

Sin embargo, el Decreto Legislativo 1153 fue derogado por la entrada en vigencia del Decreto Número 1988 Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones el día quince de septiembre de mil novecientos treinta y siete emitido por el Presidente Jorge Ubico; aprobado por el Decreto Número 2277 de la Asamblea Legislativa.

Actualmente es el Decreto 431 del Congreso de la República de Guatemala, el cuerpo jurídico que regula todo lo relacionado con el impuesto de Herencias Legados y Donaciones, fue publicado el 18 de noviembre de 1947, vigente desde el 18 de diciembre del mismo año.

#### **4.2 Definición del impuesto sobre herencias legados y donaciones.**

El Decreto 431 del Congreso de la República de Guatemala, no establece una definición jurídica del impuesto sobre herencias legados y donaciones sino que *únicamente se limita a indicar cuáles son los hechos que generan los impuestos que en el mismo se establecen*, por lo que para definir el impuesto como tal ha de tomarse en consideración la noción básica de impuesto y aplicarla a lo relacionado con las herencias legados y donaciones.

Siendo que los impuestos son aquellas prestaciones en dinero que el Estado exige de los particulares, cuya exigibilidad no es posible sino hasta que tiene lugar el hecho generador, mismo que debe estar regulado en la ley, cabe afirmar que El impuesto sobre herencias legados y donaciones es un tributo que grava la renta que se produce por la aceptación de una herencia o de una donación. Estos actos jurídicos funcionan como el hecho generador del impuesto.

Pese a que se trate básicamente de dos hechos generadores distintos, sucesiones y donaciones, la ley considera una sola figura impositiva que abarca las transmisiones a título gratuito *mortis causa e inter vivos*.

#### **4.3 El Impuesto sobre Herencias Legados y Donaciones: función que realiza la Contraloría General de Cuentas.**

##### **4.3.1 Tramite de recaudación**

El Artículo 25 del Decreto 431 del Congreso de la República, Ley sobre el Impuesto de Herencias Legados y Donaciones, regula que para el caso de las donaciones entre vivos el impuesto se causa al autorizarse la escritura de donación y aceptación si los actos se hubieren realizado en forma simultánea, caso contrario al otorgarse la escritura de aceptación.

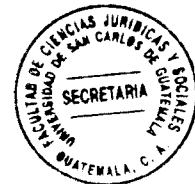


Por otro lado el Artículo 36, del mismo cuerpo legal, regula que para el caso del impuesto sobre herencias legados y donaciones por causa de muerte, el impuesto se causa desde la fecha del fallecimiento del causante o de la declaratoria de la muerte presunta del ausente.

Por lo anterior, debe presentarse el expediente notarial completo, sea la escritura de aceptación de donación entre vivos o por causa de muerte, o el proceso sucesorio extrajudicial que incluya el auto declaratorio de herederos ante el Departamento de Herencias Legados y Donaciones de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles;

Es necesario aclarar que no obstante el Artículo 26 del Decreto 431 del Congreso de la República, Ley sobre el Impuesto de Herencias Legados y Donaciones establece que es la Dirección General o la Administración Departamental de Rentas es quien debe practicar la liquidación del impuesto conforme a la ley; por medio del Acuerdo Ministerial Número 23-86, del Ministro de Finanzas, se incorpora a la organización Administrativa de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles la Sección de Herencias Legados y Donaciones, que pertenecían al Departamento del Impuesto sobre Patrimonios de la Dirección General de Rentas Internas.

Presentado el expediente correspondiente, el Departamento de Herencias Legados y Donaciones de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles deberá practicar la liquidación en el plazo de 10 días.



Dentro del Tercero día, establece la ley, el expediente con su respectiva liquidación deberá remitirse en consulta al Tribunal y Contraloría de Cuentas, sin embargo por derogatoria del Decreto 1126 del Congreso de la República Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas y consecuente vigencia del Decreto 31-2002 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas; el expediente se remitirse a la Contraloría General de Cuentas.

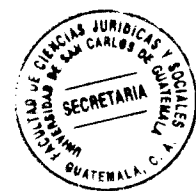
La Contraloría General de Cuentas, recibido el expediente nombrará auditor quien deberá emitir dictamen sobre la aprobación de la liquidación dentro de seis días, y devolverá el expediente a la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles.

La resolución que emita la Contraloría General de Cuentas será notificada por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles dentro de las cuarenta y ocho horas de recibido el expediente.

Firme la Resolución notificada, el impuesto debe pagarse.

#### **4.3.2 Función de aprobación de liquidación del impuesto sobre herencias legados y donaciones en la legislación guatemalteca**

En el año mil novecientos cincuenta y seis entro en vigencia el Decreto 1126, del Congreso de la República denominado originalmente como “Ley Orgánica del



Tribunal y Contraloría de Cuentas”; y en los Artículos del 1 al 32, se regulaba lo relativo a la Contraloría de Cuentas.

En el Artículo 12 del referido Decreto, a numeral 14°. Se establecía como atribución de la Contraloría de Cuentas, aprobar, improbar o modificar las liquidaciones para el pago del impuesto sobre herencias legados y donaciones; disposición consecuente con lo establecido en los artículos 27, 28, 40, 41 y 42 del Decreto 431, Ley sobre el Impuesto de Herencias Legados y Donaciones, vigente desde el año mil novecientos cuarenta y siete.

No obstante, en el año dos mil dos cobró vigencia del Decreto 31-2002 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, derogando a través de su Artículo 50, los artículos del 1 al 32 inclusive, contenidos en el Decreto 1126, y reformando a través del Artículo 51, el nombre de la ley del Decreto 1126 por el de “Ley del Tribunal de Cuentas”; quedando, por tanto, derogada la función relacionada con la liquidación del Impuesto de Herencias Legados y Donaciones.

Es importante señalar que al entrar en vigencia el Decreto 31-2002 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, se otorgó a tal institución funciones relacionadas directa y exclusivamente con la fiscalización de los fondos públicos y de los funcionarios en el ejercicio de sus cargos, no así la fiscalización de fondos previo a que formen parte del erario público como en su momento lo reguló el Decreto 1126.



Debe considerarse además que los ingresos que percibe el Estado en concepto de pago del impuesto de herencias legados y donaciones forman parte del Presupuesto Nacional de Ingresos y Egresos de la Nación, ya que según el Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público de Guatemala debe catalogarse el ingreso de fondos provenientes de este impuesto en el rubro Ingresos Tributarios, Impuestos Directos, Impuestos sobre el patrimonio, sobre transferencias gratuitas de patrimonio.

Se hace esta aclaración, ya que las funciones de la Contraloría General de Cuentas se circunscriben a fiscalización de la ejecución presupuestaria y no a Verificación de cálculos tributarios o la determinación del monto de los tributos a pagar; para obtención de fondos a integrar el Presupuesto Nacional.

#### **4.4 Competencia de la Superintendencia de Administración Tributaria sobre la Aprobación de la Liquidación del Impuesto sobre Herencias Legados y Donaciones.**

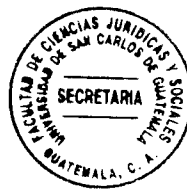
Como se señaló previamente, El Artículo 3 del Decreto 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, establece, entre otras funciones la de *“Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos”*, siendo que el impuesto de herencias legados y



donaciones constituye un ingreso tributario ordinario, su recaudación y control son actividades comprendidas dentro del ámbito de la competencia de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Es importante señalar que el Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo 7-2007 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, regula en el Artículo 33 lo relativo a la Intendencia de Fiscalización, designándola como la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de supervisión, inspección, verificación, y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Razón por la cual se hace evidente que debe ser la Superintendencia de Administración Tributaria, a través de la Intendencia de Fiscalización, la entidad que califique, apruebe o impruebe la liquidación del impuesto sobre herencias legados y donaciones, ya que tal actividad se engloba en la función de aplicar las competencias de la SAT en materia de Supervisión, Inspección y verificación del cumplimiento de dicha obligación tributaria.



#### 4.5 Proyecto de Reforma a la Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones.

DECRETO NÚMERO XXX-2014

EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

CONSIDERANDO:

Que a través del Decreto 31-2002, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas se derogó la función administrativa de aprobar, improbar o modificar las liquidaciones para el pago del impuesto sobre herencias, legados y donaciones.

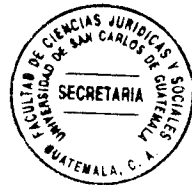
CONSIDERANDO:

Que la competencia administrativa de la Contraloría General de Cuentas se circunscribe a la fiscalización de fondos públicos y de funcionarios en el ejercicio de sus funciones.

CONSIDERANDO:

Que es función de la Superintendencia de Administración Tributaria ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos.





CONSIDERANDO:

Que es necesario armonizar el contenido de las normas ordinarias con el mandato de la Constitución Política de Guatemala.

POR TANTO:

En ejercicio de las atribuciones que le confiere el artículo 171 literal a) de la Constitución Política de la República de Guatemala

DECRETA:

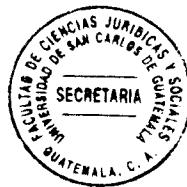
La siguiente Reforma a la Ley sobre el Impuesto de Herencias Legados y Donaciones.

Artículo 1.

Se traslada a la Superintendencia de Administración Tributaria la función administrativa de revisar, aprobar, improbar, modificar, tanto la liquidación del pago del impuesto de herencias legados y donaciones, como la determinación de multas y ajustes ocasionados por el mismo de acuerdo a la Ley del Impuesto de Herencias Legados y Donaciones.

Artículo 2.

En toda norma legal y reglamentaria relativa al impuesto de herencias legados y donaciones en que se mencione Tribunal y Contraloría, de Cuentas, deberá entenderse que se refiere a la Superintendencia de Administración Tributaria.

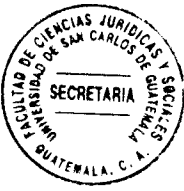


Artículo 3.

El presente Decreto entrará en vigencia a los ocho días de su publicación en el Diario Oficial. Pase al Organismo Ejecutivo, para su sanción, promulgación y publicación.

Dado en la Ciudad de Guatemala el día xxxx de xxxxxxxxxxxx del xxxxx.





## CONCLUSIÓN DISCURSIVA

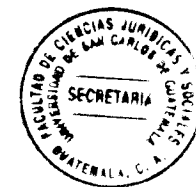
Al finalizar el trámite de un proceso sucesorio, donación entre vivos o por causa de muerte, es obligación de quien recibe los bienes realizar el pago del Impuesto sobre Herencias Legados y Donaciones, impuesto que como todos se integra al presupuesto general de ingresos y egresos del Estado y que por tanto debe tener un trámite de recaudación bajo la vigilancia de la Superintendencia de Administración Tributaria, como cualquier impuesto.

Actualmente la Contraloría General de Cuentas realiza la aprobación de la liquidación del impuesto previo a su pago, lo cual no se ajusta a las funciones que constitucionalmente le han sido otorgadas, como ente fiscalizador de fondos públicos y patrimonio estatal, debemos comprender que los impuestos constituyen fondos públicos lógicamente después de haber sido pagados; la aprobación que hace la Contraloría General de Cuentas la realiza previo al pago del mismo, cuando aún no se ha integrado presupuestalmente.

La Superintendencia de Administración Tributaria tiene como funciones ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos, por lo que a esta institución corresponde verificar que se pague el impuesto sobre herencias legados y donaciones con arreglo a lo que establece el Decreto 431 del Congreso de la República.

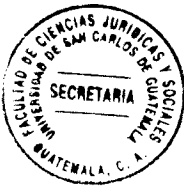


Por lo anterior se debe reformar la ley del Impuesto de Herencias Legados y Donaciones para que sea la Superintendencia de Administración Tributaria, en cumplimiento a sus funciones, la institución designada para realizar la aprobación de la liquidación del impuesto en los procesos sucesorios, donaciones entre vivos y por causa de muerte.



## BIBLIOGRAFIA

- BARRIOS OSORIO, Omar. **Folleto: Derecho administrativo, la administración pública.** Guatemala: S. Ed., 2011.
- BIELSA, Rafael, **Compendio de derecho público constitucional, administrativo y fiscal,** Buenos Aires, Argentina: S. Ed., 1952.
- CALDERON MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho administrativo parte general, Tomo I.** Guatemala: Ed. Orión, 2005.
- CALDERON MORALES, Hugo Haroldo. **El derecho administrativo guatemalteco.** México: Ed. Porrúa, 2003.
- CALDERON MORALES, Hugo Haroldo. **Teoría General del Derecho Administrativo, Tomo I.** Guatemala: Ed. MR, 2011.
- CLASSON MAZARIEGOS, Arturo. **Estudio sobre el presupuesto: el presupuesto nacional: su planificación, ejecución, fiscalización y control, organización de la Oficina Técnica del Presupuesto, organización y métodos de trabajo en la administración pública.** Guatemala: Tipografía Nacional, 1968.
- <http://finanzaspublicas2011.blogspot.com/2011/11/ingresos-publicos.html>  
(consultado: el 10 de mayo de 2014)
- [http://es.wikipedia.org/wiki/tasa\\_\(tributo\)html](http://es.wikipedia.org/wiki/tasa_(tributo)html) (consultado: el 15 de mayo de 2014)
- <http://www.tesis.ufm.edu.gt/adm/66205/tesis/html> (consultado: el 22 de mayo de 2014)
- MONTERROSO DE MORALES, Gladys E. **Derecho financiero, parte I finanzas públicas.** Guatemala: Litográfica Print Color, 2005.
- OSSORIO, Manuel, **Diccionario de ciencias políticas y sociales** 28<sup>a</sup>. ed.; Buenos Aires Argentina: S. Ed., 2001.
- SANTIAGO DE LEON, Erick Gustavo. **Derecho Financiero.** 2<sup>a</sup>. Ed.; Guatemala: Ed. SR Editores, 2008.
- VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario** 7<sup>a</sup>. ed.; Buenos Aires, Argentina: Ed. Ediciones de Palma, 2001.
- ZANNONI, Eduardo, **El proceso sucesorio en la provincia de Mendoza,** en Revista de la Universidad Nacional de Cuyo, Facultad de Ciencias Económicas, Argentina: No. 5 año 1974.



Legislación:

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

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

**Código de Notariado**, Decreto 314. Congreso de la República de Guatemala, 1946.

**Código Civil**, Decreto Ley 106. Enrique Peralta Azurdia, Jefe del Gobierno de la República de Guatemala, 1963.

**Código Procesal Civil y Mercantil**, Decreto Ley 107. Enrique Peralta Azurdia, Jefe del Gobierno de la República de Guatemala, 1963.

**Ley del Tribunal de Cuentas**, Decreto 1126, Congreso de la República de Guatemala, 1956

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

**Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas**, Decreto 31-2002 del Congreso de la República de Guatemala, 2002.

**Ley sobre el Impuesto de Herencias Legados y Donaciones**, Decreto 431, del Congreso de la República de Guatemala, 1948.

**Ley sobre el impuesto de Herencias Legados y Donaciones**, Decreto 1988, Jorge Ubico, 1937.

**Normas de Auditoría para el Sector Gubernamental**, Acuerdo A-57-2006, del Despacho del Subcontralor de Probidad encargado del Despacho Superior de la Contraloría General de Cuentas, 2006.

**Manuel de Cosificaciones Presupuestarias del Sector Público de Guatemala**, Acuerdo Ministerial 215-2004, Ministerio de Finanzas Públicas, 2004.