

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



**VENTAJAS DE LA APLICACIÓN DE MÉTODOS ALTERNOS DE
RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN LOS PROCESOS CONTENCIOSOS-
ADMINISTRATIVOS RELATIVOS A LA MATERIA TRIBUTARIA EN
GUATEMALA**

DELIA ARAELY CRUZ CANGINOS

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2014

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

**VENTAJAS DE LA APLICACIÓN DE MÉTODOS ALTERNOS DE
RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN LOS PROCESOS CONTENCIOSOS-
ADMINISTRATIVOS RELATIVOS A LA MATERIA TRIBUTARIA EN
GUATEMALA**

TESIS

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

Por

DELIA ARAELY CRUZ CANCINOS

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, noviembre de 2014

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

DECANO:	MSc.	Avidán 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 PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Licda. Ingrid Coralía Miranda
Secretaria:	Licda. Dora Renee Cruz Navas
Vocal:	Lic. Raúl Antonio Castillo Hernández

Segunda Fase:

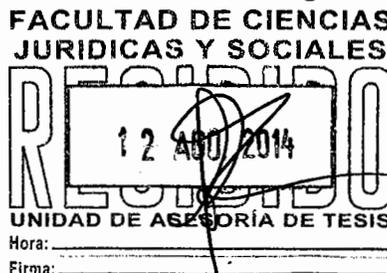
Presidente:	Licda. Telma Judith Martínez Espinoza
Secretaria:	Licda. María del Carmen Mansilla Girón
Vocal:	Licda. Roxana Elizabeth Alarcón Monzón

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



Guatemala, 11 de agosto del año 2014

Dr. Bonerge Amílcar Mejía Orellana
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su despacho.



Respetable Doctor Mejía Orellana:

De acuerdo a resolución emitida por el despacho a su cargo, con fecha veintiuno de mayo del dos mil trece, se me nombró asesor de tesis de la estudiante **DELIA ARAELY CRUZ CANCINOS**, misma que se denomina: "VENTAJAS DE LA APLICACIÓN DE MÉTODOS ALTERNOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN LOS PROCESOS CONTENCIOSOS-ADMINISTRATIVOS RELATIVOS A LA MATERIA TRIBUTARIA EN GUATEMALA". Al concluir dicha asesoría y como producto de la ejecución de la misma, me permito indicarle:

- a) La estudiante **DELIA ARAELY CRUZ CANCINOS** al realizar la tesis hoy referida, me consta que empujó y dirigió la investigación a la obtención de un genuino conocimiento científico y técnico, mismo que no sólo es novedoso sino también pertinente y apropiado al área de la investigación jurídica tratada. Cabe destacar que en el desarrollo de su trabajo se cifó a los objetivos originalmente planteados, recabando un importante cúmulo de información y bibliografía afín al problema investigado.
- b) **DELIA ARAELY CRUZ CANCINOS** con mucho esfuerzo y dedicación empleó diversos métodos de investigación generales, así como algunos específicos propios de la investigación jurídica, los que a continuación se indican: el *analítico*, a través del cual señaló, estudio y reflexionó en cuanto a los elementos, instituciones y demás características que sugieren la posible aplicación de los métodos alternos de resolución de conflictos en el proceso contencioso administrativo relativo a la materia tributaria en Guatemala; el *sintético*, que le permitió identificar con concreción cada uno de los temas que constituían la esencia misma de su problema objetivado; el *inductivo*, mismo que empleó al momento de precisar los métodos alternos, para luego generalizar en cuanto a su posible aplicación, ventaja y eficacia en el ámbito tributario; y el *deductivo*, con el cual inició el desarrollo de los trazos más generales acordes a la materia estudiada. Asimismo, partió de la utilización de un método jurídico apoyado en una perspectiva enfocada en la vertiente del positivismo jurídico.
- c) Se emplearon las siguientes técnicas de investigación: la documental, en cuanto a la preparación del material bibliográfico, producto del cual también se generaron las fichas que permitieron la identificación (por medio del parafraseo o la cita textual así como de la ficha legal, de palabras claves y jurisprudencial) de los temas objeto de discusión en su tesis. Ésta pues, permitió la recopilación de la información legal, jurisprudencial y doctrinaria relacionada con el problema que perfila la tesis acá referida.
- d) En cuanto a la redacción, así como el planteamiento de las ideas, el orden y la secuencia lógica con la cual se describe el problema analizado en la tesis, constituye un fruto de esfuerzo genuino que se adapta al perfil investigativo que se requiere en este tipo de trabajos, el cual plausiblemente debe atribuírsele a **DELIA ARAELY CRUZ CANCINOS**, quien de manera animosa y con actitud



científica se tomó el tiempo necesario para hacer las correcciones y enmiendas necesarias que fueron sugeridas, a fin de dotar de claridad y precisión a la descripción de las ideas efectuadas, y con ello se ha permitido alcanzar el mejor logro científico posible conforme a los recursos disponibles.

- e) Sin duda, el trabajo de tesis al cual acá me he referido, contribuye científicamente, a modo de propuesta novedosa, a la discusión y debate en cuanto al necesario mejoramiento, eficaz y eficiente desenvolvimiento y desarrollo del sistema de aplicación de justicia en Guatemala, específicamente en el ámbito contencioso-tributario. Investigación que raya en lo exploratorio y que por ello consideramos servirá de apoyo y consulta para próximos trabajos relacionados con esta materia.
- f) Las conclusiones y recomendaciones fueron emitidas y redactadas de forma clara, concreta y técnica, por lo que consideramos que constituyen supuestos adecuados y bien matizados que perfectamente ponen en relieve los puntos de análisis, crítica y principal reflexión alcanzados en la investigación.
- g) La bibliografía es pertinente, actualizada y abundante. Es importante destacar, como un logro adicional, que la sustentante de la tesis ha renunciado en una gran medida a la tentación de valerse del uso únicamente de fuentes de investigación ubicables por medio de la Internet, y se volcó a ubicar libros e investigaciones nacionales internacionales, que le han permitido contextualizar y tratar mejor el problema objeto de estudio. Mi felicitación y satisfacción por los logros alcanzados.

La tesis desarrollada por la sustentante a mi juicio cumple efectivamente con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por ello emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que pueda continuar con el trámite respectivo, para evaluarse posteriormente por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar a grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Sin otro particular, con deferencia y agradeciendo por el cargo en mí recaído,

PABLO ANDRÉS BONILLA HERNÁNDEZ
Abogado y Notario

Pablo Andrés Bonilla Hernández
Abogado y Notario
Colegiado No. 11,113
Asesor de Tesis



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.
Guatemala, 13 de agosto de 2014.

Atentamente, pase a la LICENCIADA KARLA MARISOL MORALES MARROQUÍN, para que proceda a revisar el trabajo de tesis de la estudiante DELIA ARAELY CRUZ CANCINOS, intitulado: "VENTAJAS DE LA APLICACIÓN DE MÉTODOS ALTERNOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN LOS PROCESOS CONTENCIOSOS ADMINISTRATIVOS RELATIVOS A LA MATERIA TRIBUTARIA EN GUATEMALA".

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


DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS

cc.Unidad de Tesis
BAMO/iy.

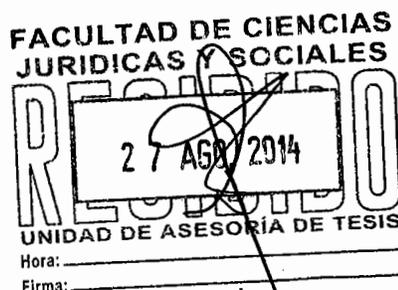


Licda. Karla Marisol Morales Marroquín
Abogada y Notaria
22 calle 46-84 zona 5
Tel. 56329863



Guatemala, 26 de agosto del año 2014

Dr. Bonerge Amílcar Mejía Orellana
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su despacho.



Respetable Doctor Mejía Orellana:

De acuerdo a resolución emitida por el despacho a su cargo de fecha trece de agosto de dos mil catorce, se me nombró revisora de tesis de la estudiante **Delia Araely Cruz Cancinos**, intitulado: **“VENTAJAS DE LA APLICACIÓN DE MÉTODOS ALTERNOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN LOS PROCESOS CONTENCIOSOS-ADMINISTRATIVOS RELATIVOS A LA MATERIA TRIBUTARIA EN GUATEMALA”**. Después de la revisión llevada a cabo, le indico:

- a) El trabajo de tesis de la estudiante Cruz Cancinos, es de suma importancia jurídica, desarrollando contenido técnico y científico, con adecuado soporte doctrinario y jurídico, acorde con el tema investigado, utiliza además el lenguaje correcto en el desarrollo de la investigación.
- b) Durante el desarrollo de la misma, fueron empleados los métodos de investigación siguientes: analítico, con el que señaló cada uno de los elementos, instituciones y demás características para la aplicación de los métodos alternos de resolución de conflictos en el proceso contencioso administrativo relativo a la materia tributaria en Guatemala; el sintético, con el que determinó concretamente la esencia del objeto de investigación; el inductivo, con el que dio a conocer los métodos alternos; y el deductivo, con el que indicó las ventajas de su aplicación.
- c) La estructura y redacción apropiada de la investigación se evidencia en el desarrollo concatenado de los capítulos que la conforman y señala los fundamentos que informan la posible incorporación de métodos alternos de resolución de conflictos en el proceso contencioso administrativo en materia tributaria, dando a conocer las ventajas de su aplicación e integración al sistema jurídico guatemalteco.

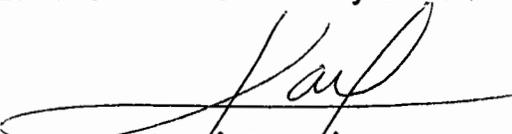
Licda. Karla Marisol Morales Marroquín
Abogada y Notaria
22 calle 46-84 zona 5
Tel. 56329863



- d) Por lo anterior, la tesis revisada, contribuye científicamente al mejor desenvolvimiento y desarrollo del sistema de aplicación de justicia en Guatemala, proponiendo beneficios para la ciudadanía guatemalteca y para la Administración Pública, constituyendo una herramienta útil de consulta para estudiantes y profesionales.
- e) Las conclusiones y recomendaciones fueron redactadas de forma técnica, clara y concreta, constituyendo supuestos valederos.
- f) El soporte bibliográfico empleado es actual y fue utilizado adecuadamente a través de las técnicas de investigación como la documental, utilizando fuentes históricas y fichas bibliográficas, con las que se recopiló la información legal y doctrinaria relacionada con el tema de tesis objeto del presente dictamen.

Con fundamento en las consideraciones anteriores sobre la investigación realizada por la estudiante Cruz Cancinos, emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que pueda continuar con el trámite respectivo, pues la tesis de grado desarrollada por la sustentante cumple efectivamente con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, para evaluarse posteriormente por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis y con ello optar al grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Sin otro particular,


Karla Marisol Morales Marroquín
ABOGADA Y NOTARIA

Licda. Karla Marisol Morales Marroquín
Abogada y Notaria
Colegiado No. 7171
22 calle 46-84 zona 5
Tel. 56329863
Revisor de Tesis



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 07 de octubre de 2014.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante DELIA ARAELY CRUZ CANCINOS, titulado VENTAJAS DE LA APLICACIÓN DE MÉTODOS ALTERNOS DE RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS EN LOS PROCESOS CONTENCIOSOS-ADMINISTRATIVOS RELATIVOS A LA MATERIA TRIBUTARIA EN GUATEMALA. 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

Lic. Avidán Ortiz Orellana
 DECANO





DEDICATORIA

A DIOS:

Al todo poderoso, quien me desde la fundación del mundo me escogió a mí dentro de muchos, predestinando que lograría grandes victorias, siendo esta una de ellas. Te amo mi Dios, **Jehová** de los ejércitos, gracias por todo.

A MIS PADRES:

Walter Otoniel Cruz Loy e Ingrid Araely Cancinos López de Cruz, quienes me dieron todo su apoyo en cada una de mis decisiones. Son una gran bendición en mi vida, no los cambiaría por nada. Los amo, mi logro es su logro.

A MIS HERMANAS:

Jackeline Mishell y Merjory Estefany, mis dos responsabilidades. Sigán adelante, no desmayen porque son princesas del Señor.

A MIS ABUELITOS:

Juan de Jesús Cruz González y María Delia Loy Ortíz; Efraín Cancinos y Francisca López Arango (Q.E.P.D.); mis ejemplos de trabajo, esfuerzo y esperanza puesta la mirada en aquel que nos creó.

A MIS TÍOS (AS) Y PRIMOS (AS) FAM. CRUZ LOY:

Son parte de mi vida y esto es una muestra de lo que pueden lograr, los motivo a no rendirse porque **todo lo podemos en Cristo que nos fortalece**.

A DENIS DAVID PINEDA RAMOS:

Gracias por tu apoyo, por cada oración, cada sonrisa, cada abrazo, cada verso, cada momento juntos, por todos tus detalles y cariño, eres un hermoso regalo en mi vida. Dios me sorprendió contigo, **TE AMO**.

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:

Por abrirme sus puertas y permitirme alcanzar este sueño, sobre todo a la **Jornada Matutina de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**, reconociendo la enorme labor que en ella se realiza, preparando a cada uno de los que tenemos el privilegio de pasar por sus aulas buscando la excelencia académica.



AL LIC. RAFAEL GODÍNEZ BOLAÑOS:

Por su dedicación para con cada joven estudiante de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Dios lo bendiga.

A MI ASESOR DE TESIS:

Lic. Pablo Andrés Bonilla Hernández por su paciencia, comprensión y tiempo para conmigo en cada una de estas páginas elaboradas.

A MI REVISOR DE TESIS:

Licda. Karla Marisol Morales Marroquín por su paciencia, atención y amor para conmigo en este proyecto.

AL CLAUSTRO DE CATEDRÁTICOS DE LA JORNADA MATUTINA:

Por sus invaluable enseñanzas, tiempo, consejos y buenos deseos.

A MIS COMPAÑEROS:

De la XV promoción de la Jornada Matutina, por haber compartido momentos inolvidables conmigo, he aprendido grandes cosas de cada uno de ustedes, pero principalmente a **César Paz, Jennifer María Figueroa, Valeska Gómez, Silvia Marroquín y Daniel Juárez.**

A IGLESIA DE DIOS, MINISTERIOS NUEVA JERUSALÉN:

Mi segundo hogar, donde aprendí a ver la vida como un hermoso regalo de Dios y a comprender que cada cosa que pasa a los hijos de Dios nos ayuda para bien. Bendiciones jóvenes enamorados de Jesús.

A MIS AMIGOS(AS):

Gracias por motivarme a seguir adelante, por estar conmigo en las buenas y en las malas, principalmente a **Pamela Castañeda, Daryld Mayen, Erick Pacheco Estrada y a mi gran familia en Chicago-Illinois.** Dios los bendiga, fuerte un abrazo.

A GUATEMALA:

Mi país de la eterna primavera, gracias a Dios por permitirme nacer y vivir en este hermoso lugar.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción	i
CAPÍTULO I	
1. Consideraciones generales sobre el Estado.....	1
1.1 Definición de Estado.....	3
1.2 Elementos del Estado.....	4
1.3 Fines del Estado.....	5
1.4 Actividad económica-financiera del Estado	7
1.4.1 Sujeto activo de la actividad financiera del Estado	10
1.4.2 Naturaleza jurídica de la actividad financiera del Estado	10
1.4.3 Fases de la actividad financiera del Estado	12
1.4.4 Mecanismos de control sobre la actividad financiera del Estado	13
CAPÍTULO II	
2. Los tributos	17
2.1 Características de los tributos	21
2.2 Principios de la imposición de tributos.....	22
2.3 Clasificación de los tributos	27
2.4 Relación jurídica tributaria	31
2.5 Obligación tributaria.....	34
2.6 Pago de la obligación tributaria	41
CAPÍTULO III	
3. Control administrativo del Estado	45
3.1 Procedimiento administrativo tributario.....	49
3.2 El proceso contencioso administrativo tributario y sus características	51
3.2.1 Naturaleza jurídica	55
3.2.2 Elementos	56
3.2.3 Principios	58
3.2.4 Etapas.....	61

CAPÍTULO IV

4. Ventajas de la aplicación de métodos alternos de resolución de conflictos en el proceso contencioso administrativo en materia tributaria.....	63
4.1 Consideraciones generales de los métodos alternos de resolución de conflictos	64
4.1.1 Antecedentes	64
4.1.2 Definición.....	67
4.1.3 Principios.....	68
4.1.4 Clasificación y tipología doctrinaria	70
4.1.5 Características y aspectos distintivos.....	77
4.2 Consideraciones particulares y específicas de los métodos alternos de resolución de conflictos	79
4.2.1 Aplicación y reconocimiento en la legislación guatemalteca	80
4.2.2 Factibilidad de la implementación en el ámbito contencioso administrativo.....	84
4.2.3 Ventajas de la aplicación en los procesos contencioso administrativo en materia tributaria.....	92
CONCLUSIONES	99
RECOMENDACIONES	101
ANEXOS.....	103
BIBLIOGRAFÍA.....	107



INTRODUCCIÓN

La historia ha reflejado que los seres humanos han vivido en guerras, agresiones, injusticias y diferencias en todas las épocas, incluso a sentirse en desventaja ante la administración pública con relación a conflictos sobre materia tributaria. Sin embargo, es ideal que los seres humanos vivan en armonía y en cooperación con sus semejantes para lograr un desarrollo productivo en la sociedad. Por ello, en la presente investigación se busca determinar las ventajas que trae la aplicación de métodos alternos de resolución de conflictos, específicamente en el proceso contencioso administrativo en materia tributaria.

La Constitución Política de la República de Guatemala, establece que el Estado de Guatemala tiene como fin supremo el bien común, y para cumplir con dicho fin, el Estado se organiza en tres organismos: el organismo legislativo, el organismo judicial y el organismo judicial, siendo en éste último donde se ubica en materia administrativa a los tribunales de lo contencioso-administrativo, cuya función es ser contralor de la juridicidad de la administración pública con atribuciones para conocer en casos de contiendas causadas por actos o resoluciones del Estado y de las entidades autónomas y descentralizadas, así como en los casos de controversia derivados de contratos y concesiones administrativas.

En los capítulos siguientes se abarcan los elementos y demás instituciones que conforman al Estado para poder conocer y establecer exactamente qué aspectos son afectados por la existencia de la controversia entre el particular y la administración pública. Se analiza y establece la importancia que posee el proceso contencioso administrativo-tributario, como una acción de carácter procesal, que lo que busca es que todo conflicto entre el contribuyente y la administración tributaria sea jurídicamente susceptible de solución.

Sin embargo, el actual sistema procesal guatemalteco se ha tornado cada vez más oneroso, no conserva la relación entre las partes y es poco celerico, razón por la cual



se provoca una desventaja para el proceso tradicional al momento de resolver el conflicto. De ahí la importancia de la investigación, pues el estudio de la temática aludida radica en las ventajas de la aplicación de métodos alternos de resolución de conflictos en los procesos contenciosos administrativos en materia tributaria que es la herramienta necesaria para darle flexibilidad, mayor celeridad, menos onerosidad y el beneficio de conservar la relación entre la administración tributaria y el contribuyente. Ya que de nada le sirve, que el Estado sepa con certeza que el contribuyente tiene que realizar el pago tributario pero no recibir el mismo porque dicha persona no posee el patrimonio ejecutable inmediato, siendo así más conveniente llegar a un convenio.

En este orden de ideas, de forma sintética y deductivamente se identificó la esencia de las ventajas a implementar con la innovación de los métodos alternos de resolución de conflictos. Así mismo, analíticamente se presenta un estudio reflexionado sobre los elementos, instituciones y características que dichas técnicas logran desempeñar en la función judicial dando una solución pronta al conjunto de conductas divergentes, ya que se basan en la comunicación y concesión recíproca de voluntades porque resuelve con justicia y con la intención de comprender las circunstancias de las partes con reflejo a la realidad jurídica actual, apreciando la importancia de los derechos fundamentales a proteger.

El pueblo de Guatemala tiene el derecho a la plena justicia basada en acuerdos que con cooperación logren aislar los problemas alcanzando un mejor desarrollo en aspectos de la vida, por lo que deductivamente se enfocó la utilización de métodos alternos de resolución de conflictos por parte de los órganos jurisdiccionales, implementando los métodos para agilizar la pronta justicia en base a la comunicación y como un amigable componedor, para que el pueblo frente al poder público mantengan una relación jurídica y de confianza.



CAPÍTULO I

En el presente capítulo se desarrollará el papel del Estado dentro de la esfera del sistema económico financiero, estudiándolo desde su origen, desarrollo y actualidad, a fin de destacar su función dentro de la sociedad. Se tomará en consideración la facultad que tiene el Estado de ejercer la actividad económica financiera o fenómeno financiero dentro de la sociedad, cuya importancia es sustancial al permitir a través de ésta, la obtención de los ingresos, la gestión de recursos y el gasto que se hace de los mismos para el mantenimiento de los servicios públicos.

1. Consideraciones generales sobre el Estado

Una comunidad se configura como un "...conjunto de miembros constituidos en una estructura de conducta orientada socialmente hacia fines específicos que darán como resultado satisfacer sus necesidades; el hombre tiende a vivir en sociedad, lo cual genera necesidades distintas de las que tiene el individuo en su consideración aislada..."¹. Entonces, "...cuando el ser humano se integra en una colectividad, esa reunión de individualidades supone diversos ideales comunes que originalmente son: defenderse recíprocamente, crear normas de convivencia que regulen una interdependencia armoniosa y velar por su acatamiento, así como buscar el medio de resolver las controversias y sancionar las infracciones con el mayor grado de

¹ Rivera Neutze, Antonio Guillermo. **Amigable composición, curso práctico de negociación y conciliación.** Pág. 3

justicia.”² Herman Heller afirmaba que incluso “El Estado mismo no es otra cosa que una unidad de acción jurídicamente organizada.”³

La etimología de “Estado deriva del latín *status* que significa una situación (estado); una determinada constitución de la convivencia.”⁴ En el Derecho Romano, la etimología de Estado, “...es resultado de una comunidad jurídica y políticamente organizada dentro de la institución *civitas* que traducida al griego es *polis* y *res pública* que significa cosa pública...”⁵

Sin embargo, grandes filósofos como Marx y Engels, establecieron que el Estado “...es un instrumento de la clase dominante hacia la clase dominada.”⁶; según Hans Kelsen, el Estado se origina de “...la comunión de una multitud de hombres que viven sobre una parte de la superficie terrestre claramente delimitada de las restantes, constituyendo una organización de dominio a la que se da el nombre de poder.”⁷

En concreto, el tratadista Francisco Porrúa Pérez, dice: “El hombre no vive aislado, sino en unión de otros seres humanos, a los que estamos vinculados por los diversos lazos de solidaridad, unión de esfuerzos, división de tareas, las formas mentales colectivas, lenguaje, religión, costumbre, nacionalidad, integrando una sociedad

² Villegas, Héctor B. **Manual de finanzas públicas**. Pág. 1

³ Reinhold Zippelius. **Teoría general del estado**. Pág. 47

⁴ **Etimologías latín**. <http://etimologias.dechile.net/?estado> (Consultado el 01 de julio del 2013, 20:10 p.m.)

⁵ Díaz Castillo, Roberto. **Manual de fundamentos de derecho**. Pág. 21

⁶ *Ibíd.*, Pág. 22

⁷ *Ibíd.*, Pág. 23



humana, sociedad que es la base del Estado, que se encuentra establecida de manera permanente en un territorio, que implica necesariamente la presencia de un orden normativo de la conducta y de la estructuración del grupo social que forman en conjunto, un sistema armónico de normas de derecho”⁸. Por tanto, tomando en cuenta que las necesidades son de difícil satisfacción, mediante esfuerzos aislados de las individualidades, el ser humano asociado tiende a buscar a alguien que incorpore esos esfuerzos.

Y así, “...desde los comienzos de la vida comunitaria se nota la predisposición de subordinarse a un jefe (patriarca, jeque, caudillo, cacique) o a un grupo dominante con el poder de mando suficiente (poder de imperio) como para dar solución a los problemas comunes de los grupos constituidos. Con la evolución que traen los siglos, las agrupaciones crecen y se perfeccionan convirtiéndose en Estados mediante la conjunción de tres elementos: población, territorio y gobierno (poder soberano).”⁹

1.1 Definición de Estado

Desde la perspectiva socio-jurídico, el Estado se define como “La máxima organización jurídica y política de un grupo de individuos sobre un territorio en virtud de un poder o facultad de mando (soberanía).”¹⁰; desde la perspectiva jurídica propiamente dicha, Kelsen define Estado como “un ordenamiento jurídico donde el poder del soberano es de crear y aplicar el derecho en un territorio determinado

⁸ Reinhold Zippelius. Ob. Cit., Pág. 19

⁹ Villegas, Héctor B. Ob. Cit., Pág. 3

¹⁰ Díaz Castillo, Roberto. Ob. Cit., Pág. 24

sobre un pueblo, ejerciendo poder que se regula por medio de la norma fundamental (legitimidad) con capacidad de imponerse mediante su vigencia y hacerse valer en última instancia por la fuerza (eficacia)".¹¹

Según el tratadista francés León Duguit, el Estado es "...el que designa a toda la sociedad humana en la cual existe una diferenciación política, una diferenciación entre gobernantes y gobernados, una autoridad política...".¹² Según Comte, el Estado existe como "...una persona física, donde el gobierno es la cabeza, el ejército y los tribunales son los miembros, los ferrocarriles las arterias, etcétera."¹³

Para objeto del presente trabajo, se considera oportuno definir que el Estado es una persona jurídica que consiste en un sistema de elementos consistentes en territorio, población y normas para el cumplimiento de diversas funciones administrativas, que posee la soberanía delegada por el pueblo para obtener el fin supremo. Pero lo más importante es determinarlo como un fenómeno social que no puede ser reducido a una teoría específica, ya que existen varios sistemas políticos que moldean los objetivos que el Estado realiza.

1.2 Elementos del Estado

Para entender la esencia de lo que es el Estado es necesario establecer cuáles son los elementos fundamentales de dicho término, siendo estos: primero, la población,

¹¹ Cáceres Rodríguez, Luis Ernesto. **Estado de derecho y derechos humanos**. Pág. 15

¹² Díaz Castillo, Roberto. *Ob. Cit.*, Pág. 22

¹³ *Ibíd.*

que deriva del concepto "...latín *populus* que significa conjunto de ciudadanos"¹⁴, en sentido sociológico pueblo se define como: "El conjunto de seres humanos que están unidos por un sentimiento de pertenencia nacional con afinidad racial, cultural y política"¹⁵; en conclusión, la población como elemento del Estado es "el conjunto de personas sometidas al poder estatal"¹⁶; segundo, el territorio, elemento del Estado que se refiere al espacio geográfico dentro del cual se pueden ejercer las facultades de regulación sobre determinados individuos; y tercero, el poder (potestad o soberanía), elemento que consiste en el monopolio de la fuerza legal y legítima impuesta soberanamente por la autoridad a los ciudadanos pertenecientes a una circunscripción geográfica determinada.

Autores como Santiago López Aguilar y Roberto Díaz Castillo, agregan un cuarto elemento, que es la finalidad. "...Dicha finalidad estará sujeta al tipo de propiedad que protege el Estado."¹⁷ Este punto es muy discutido por filósofos y juristas desde la antigüedad, no logrando nunca ponerse de acuerdo, precisamente porque determinar cuál es el fin del Estado constituye un problema de carácter ideológico.

1.3 Fines del Estado

Posteriormente, luego de haber establecido qué es el Estado y sus elementos, es necesario determinar ahora la relación con respecto a sus finalidades mismas que

¹⁴ **Etimologías latín.** <http://etimologias.dechile.net/?población> (Consultado el 01 de julio del 2013, 20:55 p.m.)

¹⁵ Díaz Castillo, Roberto. Ob. Cit., Pág. 27

¹⁶ Cáceres Rodríguez, Luis Ernesto. Ob. Cit., Pág. 18

¹⁷ López Aguilar, Santiago. **Introducción al estudio del derecho.** Pág. 28

derivan de la ideología política del mismo ente soberano sobre la sociedad. “Dentro de las más relevantes ideologías se menciona: a) Ideología Liberal, donde el Estado tiene como fin primordial el bienestar individual, y por ende garantizar la vida, libertad y sobre todo la propiedad privada de los habitantes; b) Ideología social-liberal o social-demócrata, donde el Estado tiene como fin primordial el bien común, se garantizan los derechos individuales pero también los derechos sociales; y c) Ideología Socialista, donde el Estado tiene como fin primordial el bienestar colectivo o general, a través de la intervención total del Estado en la economía.”¹⁸

En efecto, no es posible identificar los objetivos de dos sistemas jurídico-políticos asentados sobre concepciones ideológicas distintas. Sin embargo, sin tomar en cuenta que orientación ideológica sigan, su sola existencia como Estado presupone la realización de ciertas actividades, como lo son, la finalidad de realizar el derecho, refiriéndose al derecho que el mismo Estado ha establecido como tal.

En la actualidad el Estado realiza diversas actividades que tienen como objeto buscar el bien común para satisfacer necesidades sociales. “Entre las cuales la más importantes son: prestación de servicios públicos, prestación de servicios asistenciales de salud, incrementar y controlar la producción de alimentos básicos, controlar precios de artículos de primera necesidad, controlar y manejar su política monetaria, regular las actividades económicas entre los particulares, establecer las normas de cooperación entre los particulares para contribuir al gasto público y

¹⁸ Cáceres Rodríguez, Luis Ernesto. Ob. Cit., Pág. 25



coordinar la economía del país, entre otras.”¹⁹ Pero a pesar de las numerosas actividades que tiene el Estado, existe una que es primordial para que las demás se desenvuelvan de manera eficaz y eficiente, y esta es la actividad financiera del Estado. Veamos a continuación en qué consiste la misma.

1.4 Actividad económica-financiera del Estado

Los fines del Estado contemplan, independientemente de la ideología política que éste utilice, la actividad económica-financiera, “...debido a que es un impulso económico que se modifica y se dirige a las relaciones sociales en el todo sistema jurídico.”²⁰ De manera que, tanto los ingresos como los gastos del ente estatal se encuentran regulados por su actividad financiera; así mismo se constituye por las elecciones que los grupos políticos realizan dentro de las órdenes coercitivas.

La actividad financiera, puede denominarse también como fenómeno financiero o actividad económica del Estado. Según Mariano Abad, la actividad financiera es: “La acción del Estado y demás entes públicos dirigida a la obtención e inversión de los medios económicos destinados al sostenimiento de los servicios públicos...”²¹. Benjamín Retchkiman K., define la actividad financiera del Estado en base a la economía pública como “...aquella rama del conocimiento que se ocupa de la asignación de recursos económicos, por medio de los gastos e ingresos del Estado,

¹⁹ Abad, Mariano; Genaro Díaz; Patricia Herrero y Juan Méjican. **Notas de introducción al derecho financiero**. Pág. 39

²⁰ *Ibíd.*, Pág. 38

²¹ *Ibíd.*, Pág. 37

de la distribución del ingreso y de la riqueza mediante los impuestos y transferencias, de mantener la estabilidad económica usando las políticas presupuestales y de deuda, de los programas de obras públicas y de empresas del Estado”.²²

Por otra parte, Héctor B. Villegas, refiere que la actividad financiera del Estado es: “el conjunto de operaciones del Estado que tiene por objeto tanto la obtención de recursos como la realización de los gastos públicos necesarios para movilizar las funciones y los servicios públicos aptos para satisfacer las necesidades de la comunidad”²³; y finalmente, Sainz de Bujanda, determina que la actividad financiera es “la acción del Estado y entes públicos que se dirige a obtener los ingresos necesarios para poder realizar los gastos que sirven al sostenimiento de los servicios públicos”.²⁴ Es necesario resaltar que la esencia de la actividad financiera se centra en ese proceso de elección de fines y medios, y además trata de elegir el origen del dinero que ha de ser empleado por los entes públicos en las finalidades propuestas.

La actividad financiera se identifica con la hacienda pública en dos sentidos: “el sentido subjetivo, que se centra en todos aquellos órganos del Estado que realizan la actividad financiera, órganos encargados de establecer los ingresos, así como de asignar el gasto público; y el sentido objetivo, que consiste en la propia actividad financiera del Estado y demás entes públicos dirigida a los fines antes mencionados.”²⁵ Sin embargo, hay que hacer énfasis en que la actividad financiera

²² Retchkman K., Benjamín. **Teoría de las finanzas públicas**. Pág. 13

²³ Villegas, Héctor B. **Manual de finanzas públicas**. Pág. 12

²⁴ Abad, Mariano; et. al. Ob. Cit., Pág. 38

²⁵ Editorial Educativa. **Finanzas públicas**. Pág. 56



deriva, en cierto modo, de los impuestos; y es aquí donde nace la potestad del Estado en imponer y recaudar impuestos conforme a lo establecido en el sistema jurídico.

Mariano Abad, determina que la actividad económica del Estado se desarrolla en tres momentos básicos: "en primer lugar, la obtención de los ingresos que comienza cuando el Estado se apropia de las riquezas o bienes producidos por las economías de entes privados; segundo, la gestión de recursos donde dichos ingresos permitirán al Estado ejecutar los gastos públicos; y tercero, el gasto que se hace de los mismos para el mantenimiento de los servicios públicos, es decir, necesidad pública pasa a ser parte de los servicios públicos prestados, que ocurre cuando el ingreso público se ha convertido en servicio público o medio de satisfacción para la necesidad pública."²⁶

Para objeto del presente trabajo, se considera oportuno definir, el fenómeno financiero o actividad económica financiera del Estado, en concreto, como la acción o actividad del Estado y demás entes públicos, autónomos y descentralizados, dirigida a la obtención, administración, empleo e inversión de los medios económicos o recursos destinados al sostenimiento y satisfacción de los servicios públicos y demás necesidades públicas. Se considera una acción porque busca obtener e invertir de lo obtenido de dichos recursos, a través de precios, en forma gratuita, por sanciones, de manera monetaria, crédito público y/o tributariamente.

²⁶ Abad, Mariano; et. al. Ob. Cit., Pág. 39



1.4.1 Sujeto activo de la actividad financiera del Estado

El Estado, a través de sus órganos e instituciones se le considera como sujeto activo de la actividad financiera; éste cuenta con personalidad jurídica propia, es una autoridad independiente y tiene las finalidades según el sistema jurídico que adopte. En ese sentido, gestiona la decisión financiera a través del presupuesto con los fines que persigue.

La actividad económica del sujeto activo se manifiesta, de forma tácita o expresa, a través de un plan económico. Es así como el "...plan económico, como unidad de consumo, distribuye su renta en la adquisición de determinados bienes de modo que la totalidad de lo recaudado sea lo máximo para satisfacer la necesidades públicas."²⁷

1.4.2 Naturaleza jurídica de la actividad financiera del Estado

La actividad financiera es propiamente dicha una actividad económica. Sin embargo, Fuentes Quintana distingue que la naturaleza jurídica de la actividad financiera constituye varios aspectos: "primero, el aspecto económico financiero donde la adquisición de riqueza privada consiste en la obtención, gestión y gasto de los ingresos obtenidos; segundo, el aspecto político financiero con respecto a la adopción de decisiones económicas más convenientes respecto a las necesidades y recursos impuestos por el Estado en el ejercicio de su autoridad conforme al plan de

²⁷ Editorial Educativa. Ob. Cit., Pág. 57



Gobierno que se materializan mediante la realización de ingresos y gastos públicos; tercero, el aspecto jurídico con el sistema de normas que regulan la actividad financiera del Estado, desenvolviéndose específicamente en el Derecho Financiero donde se fijan límites de obtención de ingresos y ejecución de gastos; y cuarto, el aspecto ético o sociológico, con la realización de juicios de valor y crítica, donde a la vez se ejerce una influencia sobre los grupos vitales que operan dentro del Estado”.²⁸ Además se agrega un aspecto técnico, “...respecto a la administración o técnica financiera que determinará la organización administrativa, procedimientos de fiscalización y medidas de control de gasto y recaudación.”²⁹

El aspecto económico es el más fundamentado en la doctrina, debido a que dentro de los fines y aspectos del Estado se encuentra la actividad financiera del mismo considerada como un fenómeno económico, tal como lo confirman las teorías económicas en base a las doctrinas cameralistas, que “...enfocan a la actividad financiera del Estado como una actividad económica individual con la diferencia de que corre a cargo del Estado pero a la que le son aplicables los principios y normas del derecho privado...”³⁰; así también el aspecto económico es apoyado por la escuela clásica inglesa que se basa en una economía liberal.

Sin embargo, la insuficiencia de las teorías económicas determinó la inclinación hacia las teorías políticas y sociológicas. Estas últimas, parten “...atendiendo a la actividad financiera como una actividad económica desarrollada por la autoridad

²⁸ Fuentes Quintana, Enrique. **Lecciones de economía española**. Pág. 25

²⁹ Abad, Mariano; et. al. Ob. Cit., Pág. 42

³⁰ *Ibíd.*, Pág. 40

pública, comportando un conjunto de elecciones sobre qué bienes producir, cómo hacerlo y para quién hacerlo...³¹; siendo elemento básico la administración eficaz de los recursos escasos de que dispone con el fin de no sólo sostener los gastos públicos, sino también de impulsar la economía del país. Se hace énfasis en la teoría sociológica porque introduce el elemento o principio social en el análisis de la actividad financiera.

1.4.3 Fases de la actividad financiera del Estado

“La actividad financiera es la actividad que el Estado realiza para recaudar y administrar el dinero que invertirá en el cumplimiento de sus fines y sostenimiento económico de sus organismos.”³² Dicha actividad tiene primordial importancia dentro del Estado, tal cual es concebido al día de hoy, porque es por medio de ella que éste realiza las actividades que le permiten “...obtener ingresos y realizar gastos, a fin de que el Estado realice sus actividades...”,³³ y así cumplir sus fines.

Dicha actividad tiene tres fases fundamentales, según la doctrina, son: “...recaudación u obtención de recursos, que consiste en la explotación de su propio patrimonio, y a su vez impone a la sociedad tributos y así también utiliza el crédito público interno o externo; luego se administra o gestiona los recursos obtenidos, programando, manejando y distribuyendo los fondos públicos; y posteriormente se erogan o gastan los recursos, empleando dichos recursos para la satisfacción de

³¹ *Ibíd.*, Pág. 41

³² Meda, Miguel. **Actividad financiera del Estado**. Pág. 1

³³ Villegas, Héctor B. Ob. Cit., Pág. 14



necesidades en las comunidades.”³⁴ En concreto, las fases de la actividad financiera se resumen simplemente en planificar, obtener y gastar.

1.4.4 Mecanismos de control sobre la actividad financiera del Estado

La actividad financiera del Estado admite diversos enfoques que se plasman a través de las técnicas y criterios contables y jurídicos. “Como medio de expresión más adecuado para el contenido y la diversificación de los gastos e ingresos de este fenómeno financiero, es necesario observarse los siguientes aspectos: toda actividad financiera realizada por las entidades estatales son parte de la actividad económica del Estado, por lo cual supone una administración de los recursos; y la actividad financiera emana de la decisión política del grupo gobernante. Pero es esencial resaltar que dicha actividad dentro del Estado debe ser referida como un conjunto de la economía nacional y creciente, por lo que se define a este fenómeno financiero, no solo enfocándose en los flujos de dinero, sino también incluyendo todos los programas de ingresos y de gastos públicos recogidos en el presupuesto del Estado.”³⁵

Dentro de los medios de control de la actividad financiera del Estado, se tienen: primero, el presupuesto de ingreso y egresos del Estado, que es una institución financiera del Estado considerado como un acto ejecutivo y legislativo que parte de un plan económico confeccionado según los fines de la política establecida; y

³⁴ *Ibíd.*, Pág. 18

³⁵ *Ibíd.*, Pág. 19

segundo, el poder tributario financiero, "...que es un control que establece límites jurídicamente determinados, ya que es una facultad del Estado para regular las figuras como recurso (ingreso público), gasto (egreso público), necesidad pública y servicio público."³⁶

La existencia de controles en esta materia tienen como objetivo prever divergencias que puedan existir entre la administración pública, es decir, el Estado con los particulares, ya que se ha evidenciado a lo largo de la historia que el conflicto es cotidiano y frecuente en la interacción humana; el conflicto debe ser entendido como "...aquella acción que se produce en los casos en que una persona percibe de otra algo que lo afecta o que llegará a afectarlo en algún momento, pero siempre negativamente".³⁷

En este caso, el conflicto entre la administración pública y el particular se da al momento de existir discrepancias o desacuerdos al momento de la obtención de recursos públicos, del gasto público o con la existencia de una necesidad o servicio público. Esto ocurre porque los sistemas financieros e ideológicos de un Estado no son perfectos y se dan disconformidades y desequilibrios económicos.

Es necesario solucionar dichos conflictos restableciendo ese equilibrio y restablecer la paz social, y esto se puede lograr con la utilización de procedimientos administrativos y procesos judiciales, basados en resolver la divergencia de manera

³⁶ De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. Pág. 21

³⁷ Rivera Neutze, Antonio Guillermo. Ob. Cit., Pág. 4



pronta, justa y con objetividad. Los conflictos son "...la fuente de los procesos jurisdiccionales donde la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado la posee el Estado."³⁸

Los conflictos son más complejos según las causas que los motiven, uno de ellos es el conflicto entre los particulares y la administración pública, porque los intereses de ambas partes difieren respecto a sus objetivos. Sin embargo, se tornará aún más complicado si entre ellos existen desacuerdos sobre tributos, esto debido a que intervienen intereses monetarios que provocan variaciones en el sistema de recaudación de recurso, dando un nuevo giro a la actividad financiera estatal. Derivado de lo anterior surge el recurso tributario, el cual será objeto de materia de estudio en el próximo capítulo.

³⁸ *Ibíd.*, Pág. 5





CAPÍTULO II

En el presente apartado se abordará el tópico de los tributos y su incidencia dentro del ámbito jurídico económico, de manera que se podrá observar que una de las finalidades del Estado, a través de la administración pública, es la recaudación de dicho recurso, para que con ello se pueda tener un ingreso justo y equitativo. Se describe también una clara descripción de cada uno de los elementos que este tema nos aporta, tanto de forma sustantiva como adjetiva, debido a la amplia y moderna sistematización de sus instituciones.

2. Los tributos

Luego de determinar que es la actividad financiera del Estado, es indispensable conocer cómo se obtienen los recursos o ingresos necesarios para satisfacer el gasto público. Se ha considerado que el poder financiero "... se construye como una manifestación del Estado respecto a sus súbditos, de forma que un ente público podía establecer libremente tributos de cualquier naturaleza en base a una relación de poder, de ahí que se hable del poder tributario del Estado. Este poder hace referencia a la idea de establecer prestación sin contraprestación."³⁹ Los tributos son los ingresos públicos por excelencia, "...no se establecen en virtud de una simple relación de poder, sino en orden a un fundamento constitucional."⁴⁰

³⁹ Soler, Osvaldo H. **Tratado de derecho tributario**. Pág. 63

⁴⁰ Figueroa Vásquez, Waldo E. **Derecho tributario I**. Pág. 15



Es importante tomar en consideración que además de los tributos, existen diferentes fuentes de ingresos a los que recurre el Estado para obtener sus beneficios. Dentro de la clasificación más común se encuentra: primero, "...los ingresos ordinarios, aquellos que son recaudados en forma regular por el Estado como impuestos, derechos, los ingresos por la venta de bienes y servicios de los organismos y empresas, etcétera; y segundo, los ingresos extraordinarios, son los que percibe el Estado en circunstancias excepcionales y que sirven para hacer frente a necesidades imprevistas como sucede en caso de guerra, epidemia, etcétera."⁴¹

Sergio Francisco De la garza, clasifica los ingresos públicos de la siguiente manera: "Ingresos tributarios, que consisten exclusivamente en impuestos, derechos y contribuciones especiales; e ingresos no tributarios, que consisten en todos los demás ingresos públicos sea que deriven de un acto de utilidad pública, de un acto de derecho público o de un acto privado, como la venta de bienes del Estado."⁴²

Otra importante clasificación sitúa los ingresos de la siguiente forma: "los ingresos de derecho privado o ingresos originarios, que consisten en los recursos que el Estado percibe de sus bienes propios, estos ingresos se obtienen directamente sin la intermediación de particulares u otras personas colectivas, y son de derecho privado porque están sujetos a las leyes de carácter privado que rigen a los particulares en sus actividades productivas, las cuales son muy similares a las del Estado; y los ingresos de derecho público o ingresos derivados, que son los ingresos que recibe el

⁴¹ Catarina. **La actividad financiera del estado**. Pág. 25

⁴² De la Garza, Sergio Francisco. Ob. Cit., Pág. 115



Estado a cambio de los servicios que presta a los particulares, éstos son impuestos, tasas o contribuciones generales-especiales.”⁴³

La tributación presta el mayor contingente de recursos de la administración, puesto que se dan todos los servicios públicos directa o indirectamente, beneficiando a todos los habitantes. De manera general, se considera que los ingresos derivados son “...los que le entregan al Estado los habitantes a cambio de los servicios que les presta.”⁴⁴

Existen diversas modalidades de los ingresos públicos del Estado, pero una de las divisiones más acertadas en muchos sistemas jurídicos es la que realizaron Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, la cual consiste en: “a) aprovechamientos: definidos como, los ingresos que recibe el Estado por funciones de derecho público derivado de financiamientos y también de ingresos que reciba de los organismos descentralizados y empresas de participación estatal; b) mejoras y productos: que no son más que los ingresos que obtiene el Estado por funciones de derecho privado, por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio público; c) contribuciones: que son los ingresos que recibe el Estado por tributos en dinero y especie que se constituyen de prestaciones obligatorias exigidas por el Estado en virtud de su poder tributario destinado para satisfacer necesidades públicas, dentro de los cuales se menciona a los impuestos, tasas y contribuciones especiales; d) accesorios de las contribuciones: son los ingresos que se obtienen por el

⁴³ Editorial Educativa. Ob. Cit., Pág. 66

⁴⁴ Ibíd., Pág. 67



incumplimiento de la legislación tributaria, tales como recargos, sanciones pecuniarias, gastos de ejecución o indemnizaciones; y e) crédito público: compuesto por los ingresos obtenidos a través de empréstitos que se llevan a cabo con otro Estado o con instituciones de crédito privadas, de las cuales pueden ser empréstitos públicos o privados, emisión de moneda, emisión de certificados de tesorería u obligaciones de bonos de sociedades nacionales de crédito.”⁴⁵

No obstante las clasificaciones anteriores, será objeto de estudio específicamente los ingresos o recursos públicos tributarios. Los tributos son la principal fuente de ingresos del Estado moderno; según Ferreiro Lapatza “...existen porque los entes públicos tienen encomendadas ciertas actividades. En general, fundamentalmente, los tributos sirven, se utilizan, tienen por fin allegar recursos dinerarios al Estado y demás entes públicos para que éstos, utilizando estos recursos, gastándolos, para que puedan cubrir las necesidades públicas”.⁴⁶

En la legislación guatemalteca, el Código Tributario constituye la principal y especial ley que desarrolla esta materia. En el Artículo 9, dicho cuerpo normativo indica: “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.” En concreto, según la doctrina define el tributo como “la prestación pecuniaria que el Estado u otro ente delegado que ejerza para el caso sus

⁴⁵ Quintana Valtierra, Jesús y Jorge Rojas Yáñez. **Derecho tributario mexicano**. Pág. 39

⁴⁶ Ferreiro Lapatza, José Juan. **Derecho tributario: parte general**. Pág. 169



funciones, mismo que puede ser exigido coercitivamente en virtud de lo que disponga la ley con el objeto de cumplir sus fines.”⁴⁷

2.1 Características de los tributos

Para entender con mayor exactitud qué son los tributos, es necesario describir sus características y hacer una correlación con lo dispuesto en el Artículo 9 del Código Tributario; dentro de dichas características se encuentran: constituir una prestación pecuniaria, porque es exigible en dinero susceptible de atribuírsele un valor dinerario; ser coercible, porque existe una posibilidad de exigir coercitivamente si hay incumplimiento; es unilateral, porque no hay contraprestaciones o prestaciones bilaterales recíprocas, solamente el Estado lo crea; tiene origen en la ley, porque el poder tributario se ejerce en un Estado de derecho conforme a principio de legalidad; y su finalidad procura hacerse de los recursos como medios para satisfacciones de las necesidades públicas y gastos que demanda al Estado el cumplimiento de sus fines.

Otros autores consideran como características de los tributos las siguientes: “...los tributos poseen carácter de legalidad porque todo impuesto debe establecerse a través de una ley; es una prestación de valores pecuniarios normalmente en dinero; para el tributo el gravamen debe respetar la capacidad del contribuyente, lo que constituye la causa más justa de toda tributación; su destino debe ser para satisfacer necesidades y servicios colectivos; y el tributo se establece con base en reglas fijas,

⁴⁷ Villegas, Héctor B. Ob. Cit., Pág. 67



según normas constitucionales, tomando en cuenta principios de igualdad, generalidad, universalidad, justicia, equidad y capacidad de pago.”⁴⁸

2.2 Principios de la imposición de tributos

Los tributos son las fuentes de ingreso más importante dentro de la actividad financiera del Estado, ya que los ciudadanos con capacidad económica están obligados a pagar, por lo tanto es necesario que existan principios para su imposición. Los principios son los siguientes:

Principio de capacidad económica, contributiva o de pago: entendido como “...la aptitud de tipo económica del ciudadano para contribuir a la carga pública, así también incluye la competencia del legislador a gravar únicamente aquellos hechos y actos que evidencien claramente manifestaciones de capacidad económica por parte del contribuyente.”⁴⁹ La Corte de Constitucionalidad de Guatemala en los expedientes número 167-95 y 186-95, opinó que: “...El sistema tributario debe ser justo y equitativo, para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago...”, en estas sentencias la Corte de Constitucionalidad hace referencia a los hechos indicativos de riqueza, de los cuales se puede mencionar: la renta global, el patrimonio neto, el gasto global, los incrementos patrimoniales y los incrementos de valor del patrimonio. La doctrina establece que las manifestaciones de capacidad económica o hechos indicativos de

⁴⁸ Editorial Educativa. Ob. Cit., Pág. 61

⁴⁹ Abad, Mariano; et. al. Ob. Cit., Pág. 146



riqueza son tres: “la percepción de rentas, la tenencia o posesión de riquezas y la realización de gastos o actos de consumo.”⁵⁰

Principio de generalidad: este principio importa el deber que tienen todos los ciudadanos de contribuir a la carga pública, pero a su vez conlleva también que se considerarán dentro de esa generalidad todos aquellos que se encuentren en igual situación para contribuir de la misma manera, y se “...prohíbe cualquier tipo de discriminación o privilegio.”⁵¹

Principio de igualdad: es la garantía tributaria que impone a las leyes una forma igual para tratar a los “...iguales que se encuentren en las mismas circunstancias y un trato desigual a las situaciones desiguales; se diferencia de la equidad tributaria porque ésta se mide desde el punto de vista del sistema tributario...”⁵², entendido dicho sistema como el conjunto de tributos vigentes en un Estado en una época determinada, es decir, la equidad busca la personalización del tributo según las circunstancias propias del contribuyente dentro de su índole familiar y personal; en cambio el principio de igualdad se mide desde el punto de vista de los contribuyentes, es decir, de manera universal.

Es importante destacar, que la Corte de Constitucionalidad de Guatemala se ha pronunciado respecto a este principio en el expediente número 141-92, determinando que: “...el principio de igualdad impone que situaciones iguales sean tratadas

⁵⁰ *Ibíd.*, Pág. 148

⁵¹ *Ibíd.*, Pág. 144

⁵² *Ibíd.*, Pág. 145

normativamente de la misma forma; pero para que el mismo rebase un significado puramente formal y sea realmente efectivo, se impone también que situaciones distintas sean tratadas desigualmente conforme sus diferencias...”, por ello se dice que este principio hace referencia a la universalidad de la ley, pero no prohíbe ni se opone al hecho de que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de clasificar y diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, siempre que tal diferencia tenga una justificación razonable de acuerdo al sistema de valores que la Constitución Política de la República de Guatemala ampara.

Principio de legalidad, preferencia o reserva de ley: es “la garantía que implica la imposibilidad de crear cualquier figura tributaria sino es con el consentimiento de la colectividad a través del organismo competente, quien tiene la potestad o poder tributario”.⁵³ En Guatemala, quién goza de competencia para decretar los tributos, según lo dispuesto en la Constitución Política de la República de Guatemala en los Artículos 171 literal c) y 239, es el Congreso de la República de Guatemala. Hay que tomar en cuenta que para la creación de algún tributo se debe de atender a que su “...objetivo es cubrir los gastos...”⁵⁴, por ello es necesario tomar en cuenta las bases de recaudación, que consisten en los fundamentos o elementos mínimos para la creación de un tributo, donde se determine la relación tributaria y el hecho imponible en su acepción objetiva y subjetiva.

⁵³ *Ibíd.*, Pág. 152

⁵⁴ *Ibíd.*, Pág. 154



En la legislación guatemalteca el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, señala las siguientes bases de recaudación: el hecho generador de la relación tributaria, que es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo; las exenciones; el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; la base imponible y el tipo impositivo; las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; las infracciones y sanciones tributarias.

Principio de equidad tributaria (proporcionalidad) y justicia tributaria: la justicia en materia tributaria lo que se busca es “generalizar la imposición de manera que todas las personas que tengan la capacidad económica de pago estén sometidas al mismo impuesto y que el Estado gaste asignando equitativamente los recursos públicos”.⁵⁵

La equidad es un valor que busca que cada contribuyente deba aportar su parte justa para colaborar con el sostenimiento de los gastos públicos; dicho principio es medido desde dos teorías: “...la del beneficio, según la cual el contribuyente debe tributar en función de los beneficios que recibe del servicio público; y el sostenimiento conforme a la capacidad económica.”⁵⁶ Este principio tiene su base en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, mismo que preceptúa que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. La Corte de Constitucionalidad de Guatemala se pronunció al respecto en el expediente número 641-2003 en donde destacó que: “...La equidad y la justicia tributaria están vinculadas al principio de capacidad de pago y al de igualdad tributaria...”, por lo que se puede afirmar que

⁵⁵ *Ibíd.*, Pág. 150

⁵⁶ *Ibíd.*, Pág. 157



ningún principio de los antes mencionados pueden aplicarse de manera independiente.

Principio de no confiscatoriedad: este principio delimita al Estado a sobrepasar sobre la aptitud económica, tal como lo indica la Corte de Constitucionalidad de Guatemala en los expedientes acumulados 2947-2008 y 3108-2008: "...se prohíbe el impuesto confiscatorio, es decir, aquel impuesto excesivo, que producen efectos indeseables que exceden el límite de lo razonable o aquello que sustraigan una parte sustancial de la propiedad o renta. En este sentido se ha señalado que en todo sistema constitucional donde se encuentren establecidos principios rectores del ejercicio del poder tributario del Estado se garanticen los derechos fundamentales de los ciudadanos, las tributaciones confiscatorias pueden ser consideradas inconstitucionales...". Entonces, todo tributo confiscatorio además de sobrepasar los límites de la aptitud económica también viola otros principios en materia tributaria.

Principio de prohibición de doble y/o múltiple tributación: es la garantía que protege a que todo acto o hecho sea gravado solamente una vez. En la legislación guatemalteca, el Artículo 243 de la Constitución Política de Guatemala, se establecen los requisitos para identificar la doble o múltiple tributación al indicar que sucede cuando nos encontramos en primer lugar ante un mismo hecho generador, el segundo requisito lo constituye que ese hecho generador sea atribuible al mismo sujeto pasivo (el contribuyente), el tercer requisito es que sea gravado dos o más veces un mismo hecho generador por uno o más sujetos con poder tributario (el

Estado o municipalidad), y por último que el tributo se fije en el mismo evento o periodo de imposición.

2.3 Clasificación de los tributos

Doctrinariamente los tributos se clasifican de forma tripartita en “impuestos, tasas y contribuciones especiales”⁵⁷; tipología que es analizada según sus elementos y características esenciales, determinando así su importancia.

Los impuestos, palabra derivada del “latín *in-positus*, cuyo significado es imponer tributos o carga de dinero.”⁵⁸ A mediados del siglo XVII, Montesquieu decía: “...el impuesto es la porción de los bienes que el ciudadano da al Estado para tener seguridad sobre lo que le queda y para gozar de éstos placenteramente.”⁵⁹; según Manuel de Juano, el impuesto es “la obligación pecuniaria que pesa sobre las personas en su calidad de integrantes de un Estado por tener bienes o rentas en el mismo, exigida legalmente según su capacidad contributiva, en base a las normas fundamentales del país y a los principios de igualdad, generalidad y uniformidad, cuya recaudación debe destinarse a satisfacer las necesidades y servicios públicos indivisibles o divisibles.”⁶⁰; el Código Tributario, en el Artículo 11 regula que: “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.”

⁵⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos M. **Derecho financiero**. Pág. 320

⁵⁸ **Etimologías latín**. <http://etimologias.dechile.net/?impuesto> (Consultado el 22 de noviembre del 2013, 17:00 p.m.)

⁵⁹ Editorial Educativa. Ob. Cit., Pág. 60

⁶⁰ *Ibíd.*



En suma entonces, lo anterior significa que el hecho generador de un impuesto es la actividad general concreta que no va directamente hacia el contribuyente, ya que el legislador selecciona el impuesto a aplicar en base al principio de capacidad contributiva, por eso todo impuesto se destina a cubrir necesidades públicas indivisibles. Por lo tanto, no existe una vinculación directa entre el que paga el impuesto y el Estado. En Guatemala, es el Congreso de la República de Guatemala el único ente capaz de crear impuestos.

Las tasas, la Corte de Constitucionalidad de Guatemala en el expediente número 1349-2000 define que una tasa es: "...un tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado a favor del contribuyente...". En la legislación guatemalteca, la tasa es creada y eximida únicamente por las municipalidades. Como hecho generador prevé una contraprestación de un determinado servicio que las municipalidades están obligadas a proporcionar al contribuyente, esto ocurre porque el particular paga voluntariamente de forma directa una suma de dinero y debe de recibir como contraprestación un determinado servicio público inmediato que cubrirá necesidades públicas individualizadas (divisibles). En concreto, los elementos de la tasa son: la voluntariedad y la contraprestación o relación de cambio.

Las contribuciones especiales, E. R. Seligman las define como "...las contribuciones obligatorias recaudadas en proporción a los beneficios especiales, derivados por la propiedad inmueble de una obra o mejoras públicas específicas emprendidas en



interés general.”⁶¹ El hecho generador de las contribuciones prevé una contraprestación o “...beneficio cuantificable derivado de la realización de obras públicas, actividades o servicios que producen al contribuyente la obtención de un aumento de valor de sus bienes.”⁶² Se diferencia de la tasa porque “...existe un aumento de valor que produce al bien del contribuyente, además dicha recaudación no debe superar el costo de la obra o servicio.”⁶³

Además de la clasificación mencionada anteriormente, los impuestos (tributos) pueden clasificarse de la siguiente manera: “a) en función del ente que ejerce poder tributario: nacional o federal, provinciales, estatales o regionales y locales; b) según la actividad económica, donde se toma en cuenta la manifestación de capacidad económica recogida en el respectivo hecho generador: por rentas o ingresos, por consumo, por patrimonio o riqueza y comercio exterior; y c) según su forma de percibirlos: impuestos directos e impuestos indirectos; los tributos gravan el consumo en general o en sus diferentes etapas en específico (producción, distribución, venta y consumo final).”⁶⁴

En la legislación guatemalteca los tributos se clasifican de la siguiente forma según el Artículo 10 del Código Tributario “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras”. En dicho cuerpo normativo se definen cada uno de los tributos antes mencionados.

⁶¹ *Ibíd.*, Pág. 61

⁶² Schindel, Ángel. **Concepto y especies de tributos**. Pág. 570

⁶³ *Ibíd.*

⁶⁴ Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Ob. Cit.*, Pág. 322



El término impuesto se define, según el Artículo 11 del Código Tributario, como "...el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente."; el Artículo 12 del mismo cuerpo normativo menciona al arbitrio como una sub-clasificación de impuesto, al establecer: "Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades". Se debe de enfatizar que el Artículo 171 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que el Congreso de la República es el único ente facultado para decretar impuestos, incluyendo en ellos a los arbitrios, al considerar lo dispuesto en el Código Tributario. Es preciso aclarar que ya que el arbitrio es a favor de las municipalidades, estas últimas tienen a su vez la facultad de eximirlo, tal como lo indica el Artículo 261 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

El Artículo 13 del Código Tributario, define Contribución Especial como: "...el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales. Las contribuciones especiales por mejoras, son establecidas 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."

Es interesante observar que dentro de la clasificación mencionada en el Código Tributario no se menciona la tasa. Sin embargo, debe de incluirse porque se hace mención en la Constitución Política de la República de Guatemala dentro del capítulo VII sobre el Régimen Municipal en el Artículo 260 (Privilegios y garantías de los



bienes municipales) que indica: “Los bienes, rentas, arbitrios y tasas son propiedad exclusiva del municipio y gozarán de las mismas garantías y privilegios de la propiedad del Estado”; por su parte el Artículo 261 (Prohibiciones de eximir tasas o arbitrios municipales) preceptúa: “Ningún organismo del Estado está facultado para eximir de tasas o arbitrios municipales a personas individuales o jurídicas, salvo las propias municipalidades y lo que al respecto establece esta Constitución.”

A su vez la Corte de Constitucionalidad de Guatemala, en el expediente número 1349-2000 define la tasa como: “...un tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio público individualizado a favor del contribuyente...”; y en el expediente número 544-2001 establece: “La tasa, según la ya reiterada jurisprudencia de esta Corte, es una relación bilateral en virtud de la cual un particular paga voluntariamente una suma de dinero y debe recibir como contraprestación un determinado servicio público...”. De lo anterior, se infiere que la tasa es una forma de recaudar tributos por parte de las municipalidades para que el particular perciba un beneficio individualizado.

2.4 Relación jurídica tributaria

El establecimiento de diversas instituciones en el ámbito tributario da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, de hacer y de no hacer. Por ello, es esencial estudiar la relación jurídica tributaria; misma que es considerada como un “...vínculo jurídico de derecho público que se establece entre un sujeto

llamado activo y otro sujeto llamado pasivo donde existe una obligación (tributaria) o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer o de no hacer, es decir, de entregar o pagar cantidades de dinero; cuya única fuente es la ley y su único origen es la soberanía del Estado.”⁶⁵

En el sistema jurídico guatemalteco se hace referencia de esta relación jurídica tributaria en el Artículo 23 del Código Tributario, indicando: “Obligaciones de los sujetos pasivos. Los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso. La exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le corresponda.”

Del análisis del artículo anterior se determina que la relación jurídica tributaria por ser de naturaleza legal da lugar a ser un vínculo obligacional personal, por ello Juan Martín Queralt determina que el tributo se toma como relación jurídica obligacional, por lo que derivado de esa obligación, define a la relación jurídica tributaria como “...la pluralidad de prestaciones o relación jurídico compleja de carácter pecuniario, formal, con o sin contenido económico, que surgen entre sujetos.”⁶⁶

Los sujetos de la relación jurídica tributaria se constituyen de la siguiente manera: el sujeto activo, que es el Estado considerado como administración pública;

⁶⁵ Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. Pág. 100

⁶⁶ Queralt, Juan Martín. *Curso de derecho financiero y tributario*. Pág. 262



específicamente, administración tributaria. Y el sujeto pasivo que es cualquier sujeto económico que tenga la obligación de contribuir por encontrarse en alguna situación tributaria recogida en la ley.

En la legislación guatemalteca, el sujeto activo se encuentra regulado en el Artículo 17 del Código Tributario, que establece: "Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo."; y el sujeto pasivo en el Artículo 18 del mismo cuerpo normativo, mismo que determina: "Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable". Pero los responsables según la legislación guatemalteca, pueden ser por cuenta propia, es decir, los contribuyentes o bien, por cuenta ajena, los cuales son los responsables por representación, quienes adquieren bienes y derechos, los agentes de percepción y los agentes de retención.

La naturaleza de la relación jurídica tributaria, como se mencionó anteriormente, es de derecho público porque su finalidad es pública, ya que busca satisfacer el gasto público; además porque el acreedor es el propio Estado. Se considera que es legal, porque surge por disposición de ley o por disposición constitucional.

La necesidad de que los tributos constituyan una obligación para los particulares se justifica porque el Estado proporciona bienes sociales, y porque existen bienes que poseen características que los hacen poco aptos para su previsión a través del mercado privado, entre los cuales se menciona la defensa nacional, administración de justicia, orden público, etcétera; a su vez el Estado utiliza dinero proveniente de



los impuestos para mantener a diversa parte de la población en determinados aspectos; y actúa para corregir ciertos fallos del mercado en orden a su buen funcionamiento como mecanismo planificador y preventivo. La importancia de la relación jurídica tributaria radica en que a través de ella se logra el pago de tributos o contribuciones, establecidos conforme a la ley de forma proporcional y equitativa; siendo a favor de la administración pública para que puedan satisfacer los gastos previstos en su presupuesto.

2.5 Obligación tributaria

Obligación es un término que procede del "latín *obligatio*, que se refiere a algo que una persona está forzada a dar o hacer por una imposición legal o por una exigencia moral."⁶⁷ Y es tributaria, debido a que deriva de la relación jurídica tributaria, que como mencionamos anteriormente, es "el conjunto de vínculos y relaciones que se establecen entre la administración pública y los particulares con objeto de cumplir con el hecho imponible del tributo."⁶⁸

El Artículo 14 del Código Tributario conceptualiza la obligación tributaria como: "...un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se

⁶⁷ **Etimologías latín.** <http://etimologias.dechile.net/?obligación> (Consultado el 26 de noviembre del 2013, 19:30 p.m.)

⁶⁸ Queralt, Juan Martín. Ob. Cit., Pág. 263



asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”

La relación jurídica tributaria supone en su contenido dos tipos de obligaciones respecto del sujeto pasivo: “primero, una obligación principal que es aquella de carácter material que ocurre cuando se debe de realizar el pago de la cuota tributaria; y segundo, una obligación accesorio que es aquella que es de carácter o contenido formal que sin tener carácter pecuniario resultan del desarrollo de las actuaciones o procedimientos tributarios.”⁶⁹ Por ejemplo, la presentación de formularios, inscripción en los registros, entre otros. Pero hay que hacer énfasis que la obligación que tiene el Estado respecto a proporcionar una serie de servicios públicos para la satisfacción de las necesidades colectivas, no puede ser denominada obligación tributaria, ya que constituye otro tipo de obligación.

La obligación tributaria nace derivada de dos fenómenos o instituciones jurídicas tributarias:

Primero, del hecho generador, donde la obligación nace en el instante en que se realiza el presupuesto que constituye el hecho imponible. En ese momento se devenga el tributo y nace una obligación ilíquida que puede ser exigible en un momento distinto. En la legislación guatemalteca se define el hecho generador de la obligación tributaria, en el Artículo 31 del Código Tributario de la siguiente manera:

⁶⁹ *Ibíd.*



“Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.” La doctrina ha venido definiendo a la obligación tributaria como “una obligación establecida por ley, de entregar a un ente público, a título de tributo, una determinada cantidad de dinero”.⁷⁰

De dicha definición, Juan Martín Queralt extrae las siguientes características: “se configura como un obligación <<ex lege>>, porque se rige por el principio de legalidad, tanto por los hechos que implican su nacimiento como de los aspectos de regulación; configura la obligación tributaria, en cuanto a la relación jurídica tributaria, como una obligación de derecho público; y es una obligación de dar, cuyo objeto es una prestación de carácter pecuniario, es decir, se entrega una suma de dinero”.⁷¹

Y segundo, del poder tributario que posee el Estado. En la actividad económica financiera, el Estado es el obligado de proporcionar una serie de servicios públicos para la satisfacción de las necesidades colectivas, pero para satisfacer las necesidades públicas es indispensable la erogación que suponen los previos ingresos correspondientes; entonces, “...sí el Estado necesita gastar, es evidente que debe contar con los medios pecuniarios necesarios para afrontar tales erogaciones.”⁷² El Estado debe tener ingresos, por lo tanto, crea los tributos; la finalidad de la tributación es proporcionar al Estado recursos para el cumplimiento de sus fines sociales.

⁷⁰ Villegas, Héctor B. Ob. Cit., Pág. 100

⁷¹ Queralt, Juan Martín. Ob. Cit., Pág. 264

⁷² Villegas, Héctor B. Ob. Cit., Pág. 8



El poder tributario es “la facultad o la posibilidad del Estado, de crear y exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”.⁷³ Dicha facultad recibe varias denominaciones tales como: “facultad del Estado, virtud para imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas; facultad unilateral del Estado, porque será exigido un pago a las personas sometidas en su competencia; poder coactivo estatal o poder de imposición, porque se obliga a los particulares que entreguen una porción de sus rentas o patrimonios para cubrir las erogaciones en el cumplimiento de su finalidad de atender las necesidades públicas;”⁷⁴ y potestad tributaria o fiscal, como comúnmente suelen llamarle al poder tributario, ya que se considera que es parte de la supremacía de la soberanía delegada y de la cual está sujeta la población, es decir, existe un ente superior y preeminente donde frente a él existe una masa indiscriminada de particulares ubicada en un plano inferior que contribuyen.

Berliri llama a esa facultad del Estado como “supremacía tributaria, ya que en sus estudios iniciales se basa en la potestad tributaria pero posteriormente al estudiar sus elementos y luego de señalar que existe sinonimia entre poder y potestad, decide distinguirlo como un derecho de supremacía tributaria.”⁷⁵ Micheli, lo determina como una “...potestad impositiva, para individualizar la acción del ente público en el momento de la exacción tributaria y para distinguir la acción legislativa en cuanto se

⁷³ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Ob. Cit., Pág. 322

⁷⁴ Editorial Educativa. Ob. Cit., Pág. 61

⁷⁵ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Ob. Cit., Pág. 323



dirige al establecimiento de normas tributarias y la acción administrativa dirigida a aplicar dichas normas.”⁷⁶

En Estado Unidos impera el concepto de que la actividad tributaria radica en dos poderes soberanos del Estado: “el poder impositivo, como el poder soberano del Estado, de exigir contribuciones a personas o aplicarlas sobre bienes; y el poder de policía, como la facultad de los Estados soberanos de controlar a las personas y bienes dentro de su jurisdicción, en interés de bienestar general.”⁷⁷

Por otra parte, es importante para su análisis destacar las características del poder tributario: “es abstracto, distinguiéndose de lo concreto (materializado) al ejecutarse; es permanente, porque es connatural al Estado y deriva de la soberanía, de manera que solo se extingue con el Estado; es irrenunciable, porque el Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, ya que sin el poder tributario no subsiste; y es indelegable, porque el Estado no puede delegar el poder de legislar pero si puede conferir la ejecución o administración del tributo.”⁷⁸

En relación a que el poder tributario es irrenunciable e indelegable, la competencia es exclusivamente para el Estado con base en la obligación tributaria que tiene el contribuyente, tal como lo confirma Carlos M. Giuliani Fonrouge, “...el poder tributario consiste en la facultad de aplicar contribuciones, es decir, el poder de sancionar normas jurídicas de las cuales derive o pueda derivar, a cargo de determinados

⁷⁶ *Ibíd.*, Pág. 324

⁷⁷ *Ibíd.*, Pág. 325

⁷⁸ *Ibíd.*, Pág. 327



individuos o de determinadas categorías de individuos, la obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario, con ello la potestad de gravar.”⁷⁹ Y paralelamente al poder tributario está la facultad de ejercitarlo en el plano material, lo que Hensel denomina <<competencia tributaria>>⁸⁰.

Pero, “...puede haber órganos dotados de competencia tributaria al momento de recaudar los tributos, pero estos carecen de poder tributario...”⁸¹, es decir, no pueden crear el tributo pero si recaudarlo, o al revés. En el caso de Guatemala, se ejemplifica de la siguiente manera: el arbitrio, impuesto a favor de las municipalidades, creado por el Congreso de la República de Guatemala, pero quien lo administra, ejecuta y exime son las municipalidades.

El poder de gravar es inherente al Estado y no puede ser suprimido, delegado ni cedido; pero si hay poder de hacerlo efectivo en la realidad de las cosas, transfiriéndose y otorgándose a personas o entes estatales legalmente autorizados. En conclusión, la competencia tributaria, es la facultad delegar o de tener un poder derivado de administrar o ejecutar los tributos establecidos en ley, es decir, que determinado ente estatal puede cobrar los tributos y/o invertirlos para satisfacer necesidades básicas o para su sostenimiento.

Sin embargo, a pesar de ser una potestad, el poder tributario posee limitaciones. Las limitaciones se imponen porque en su origen el tributo significó “imposición del

⁷⁹ *Ibíd.*, Pág. 335

⁸⁰ *Ibíd.*, Pág. 336

⁸¹ *Ibíd.*, Pág. 335



Estado frente al particular⁸², y aún sigue teniendo ese carácter, pero el cambio se produce cuando se decide garantizar los derechos de los particulares resolviendo que la potestad tributaria se ejerza mediante la ley y que la capacidad económica dependa de la racionalidad de la tributación que deriva de la capacidad contributiva de las personas (individuales o colectivas).

El límite más importante son los “principios constitucionales tributarios, que se aplican al momento de que se crean unilateralmente los tributos por parte del Estado a través del órgano competente.”⁸³ En Guatemala, el Congreso de la República ejerce la potestad tributaria íntegramente por medio de normas legales que deben estar fundamentadas en los principios constitucionales tributarios.

Los elementos antes mencionados, constituyen parte de la obligación jurídica tributaria; sin embargo, se reitera que la principal obligación jurídica tributaria es la material que resulta de la relación jurídica tributaria determinada como el pago de la cuota tributaria. Pero para constituir el pago del tributo es necesario determinar dicha obligación tributaria. La determinación de la obligación tributaria es una institución del derecho tributario que consiste, según el Artículo 103 del Código Tributario, en un “...acto mediante el cual el sujeto pasivo o la administración tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.” Dicha determinación es esencial

⁸² Editorial Educativa. Ob. Cit., Pág. 62

⁸³ Abad, Mariano; et. al. Ob. Cit., Pág. 138



al momento de hacer efectivo el cumplimiento de dicha obligación. Y tal como lo establece el Artículo 104 del mismo cuerpo normativo su cumplimiento deberá ser sin necesidad de requerimiento por parte de la administración tributaria.

2.6 Pago de la obligación tributaria

La palabra pagar deriva del “latín *pacare* que significa apaciguar, es decir, dar algo a alguien para calmarlo y mantener la paz. El verbo latino *pacare* con el tiempo asume el valor de satisfacer a un acreedor.”⁸⁴ Será tributario cuando se encuentra como obligación de la relación jurídica tributaria donde intervengan el sujeto activo que es el Estado como acreedor y un sujeto pasivo que es el contribuyente como deudor.

La legislación guatemalteca contempla la figura del pago en el Código Tributario como un acto jurídico de extinción siendo la forma normal de cumplimiento de la obligación. Los principios sobre los cuales se basa el pago de la obligación tributaria son: “identidad, que es el respecto al tributo y el sujeto obligado; indivisibilidad, ya que la cuota de pago debe efectuarse de forma total y conjunta, salvo las facilidades de pago que la administración tributaria pueda dar; e integridad, porque el pago debe hacerse de forma justa y honrada.”⁸⁵

Desde la perspectiva del elemento subjetivo, “... el pago debe hacerse al sujeto activo de la obligación tributaria, es decir, a la administración tributaria, ya que no sólo tiene

⁸⁴ **Etimologías latín.** <http://etimologias.dechile.net/?pagar> (Consultado el 02 de diciembre del 2013, 14:55 p.m.)

⁸⁵ Bravo Arteaga, Juan Rafael. **Nociones fundamentales de derecho tributario.** Pág. 346



un derecho de recaudar el tributo, sino un deber de hacerlo.”⁸⁶ Y el responsable de efectuar dicho pago es el sujeto pasivo, sea contribuyente o responsable. Sin embargo, existen terceros que efectúan el pago pero no son los obligados a tributar, a éstos se les denomina pagadores.

Es indispensable tomar en cuenta que dentro del tema de los sujetos del pago, el principio de capacidad contributiva o como lo denomina la doctrina anglosajona “capacidad de pagar/pago”⁸⁷, porque como afirma Goode: “En el sentido, más elemental, la capacidad de pago significa solamente la posesión de recursos que puede entregarse al Estado...pero la idea de la capacidad de pago, si ha de tener algún valor como criterio impositivo, debe significar algo más...”⁸⁸. Ese significado esencial, es el que le da la doctrina italiana, sobre establecer “...que la fuerza económica debe constituir el contenido fundamental de la capacidad contributiva donde implica que sólo aquellos hechos de la vida social que son índices de la capacidad económica puede ser adoptados por las leyes particulares como presupuesto del nacimiento de la obligación tributaria.”⁸⁹ En concreto, se refiere a que debe existir obligación de pago del tributo solo en aquellas personas que tengan la capacidad económica suficiente para realizarlo.

Para Griziotti y Maffezzoni, “...la capacidad contributiva no debe ser tendida como capacidad económica sino como medida de disfrute por parte del sujeto pasivo del

⁸⁶ Queralt, Juan Martín. Ob. Cit., Pág. 268

⁸⁷ Bravo Arteaga, Juan Rafael. Ob. Cit., Pág. 347

⁸⁸ Lidón, Jesús Campillo. **Conceptos básicos de economía**. Pág. 208

⁸⁹ *Ibíd.*, Pág. 209

conjunto de los servicios públicos.”⁹⁰ Entonces, la capacidad de pago además de ser una obligación también debe de incorporar un beneficio recíproco, tal como lo manifiesta Jesús Campillo Lidón: “En la ley se describe un hecho económico determinado; si el hecho económico concreto causado por el sujeto pasivo coincide con el recogido en la norma, aparece la obligación tributaria basada en la capacidad de pago, que se haya puesto de manifiesto.”⁹¹

Desde la perspectiva del elemento objetivo, “...el pago incorpora los diversos elementos como: el elemento formal que se refiere a la forma de presentar el pago; el elemento temporal que refiere a la regulación específica que se tiene para realizar los pagos en la fecha estipulada de acuerdo con el tipo de tributo; y elemento espacial que se refiere al lugar donde debe efectuarse el pago.”⁹² La forma, tiempo y lugar para efectuar el pago varía según la modalidad en la que éste se realice.

Algunas modalidades de pago, según los Artículos 38 al 41 del Código Tributario son: a) bajo protesta, que ocurre cuando no hay determinación del monto del tributo o la liquidación no esté firme, permitiéndose el pago previo con el fin de no incurrir en multa, interés o recargos; b) por consignación, pagando el monto del tributo ante órganos judiciales; c) a cuenta, ocurre en el caso de que el pago determinado sea anual y la ley específica del tipo impositivo puede disponer una base imponible a un período menor; d) facilidades de pago, cuando el pago se hace con un convenio de pago a plazos otorgado después del vencimiento del pago; e) bancarización, forma

⁹⁰ *Ibíd.*, Pág. 211

⁹¹ *Ibíd.*, Pág. 216

⁹² Queralt, Juan Martín. *Ob. Cit.*, Pág. 269



de pago donde la operación económica es por medio de operaciones bancarias; f) retenciones; entre otros.

Tomando en cuenta que el pago es un aspecto obligatorio de la relación jurídica tributaria y que a su vez existen diversas modalidades para poder efectuar el pago dependiendo las circunstancias en las que se sitúe el sujeto pasivo; sin embargo, si el contribuyente a pesar de ello no paga, de forma coercible se le exigirá que efectúe el pago. Dicho incumplimiento será llevado dentro de procedimientos administrativos tributarios para poder resolver la falta de pago, que son variables dependiendo de la legislación de cada país.

En Guatemala, se debe de llevar una serie de procedimientos administrativos fundamentados en el Código Tributario, que posteriormente, en caso de ser desfavorables para el contribuyente, pueden impugnarse a través de los recursos que establece la ley; pero, sí agotada la vía administrativa, no hay resolución favorable para el particular, éste puede iniciar un proceso judicial ante las salas de lo contencioso administrativo tributario. Esto último se estará abordando de una forma más amplia en el capítulo siguiente.



CAPÍTULO III

En el presente capítulo se estudiarán temas e instituciones de derecho administrativo enfocados en materia tributaria, que al momento de su estudio se desarrollan con el objeto de resolver los problemas provocados por circunstancias dadas entre el contribuyente y la administración tributaria. Para dicho efecto, se analizará cómo se desenvuelve el proceso contencioso administrativo jurisdiccional tributario que sea aplica en Guatemala, describiendo de forma más profunda cada una de las etapas, determinando así si es necesario implementar nuevos métodos de resolución de conflictos dentro de dicho proceso.

3. Control administrativo del Estado

La administración es una “forma de gobernar, guiar, presidir o cuidar una institución, sea pública o privada”.⁹³ El tratadista Hugo Calderón expresa que “la palabra administración etimológicamente viene del latín *Ad* y del verbo *Ministro-as-are*, que significa servir, ejecutar, administrar.”⁹⁴

Definiendo qué y en qué consiste la administración, Carlos Ramírez Cardona expresa que “la administración es la actividad humana que consiste en ejecutar los procesos de planear, organizar, dirigir, coordinar y controlar. Como ciencia, su objeto de estudio es la actividad humana administrativa y puede concretarse como el

⁹³ Bolaños Pedroza De Torres, Aída Elena y Lidia González Rodríguez. **Administración, organización y prácticas de oficina.** Pág. 5

⁹⁴ Calderón Morales, Hugo Haroldo. **Derecho administrativo II.** Pág. 27

conjunto de conocimientos sobre la forma y modalidades de esa actividad.”⁹⁵ La conceptualización que hace Ramírez Cardona, es unas de las más acertadas y completas ya que se contempla a la administración como ciencia consistiendo en una acción humana de ejecución de procesos y procedimientos.

Describiendo más a profundidad el tema de la administración, sus características nos indican que “es un proceso que se mide por sus resultados, por lo que es intangible; además se enfoca a un grupo o institución, sea pública o privada que necesita un control administrativo, por ello es universal; y para que una administración cumpla y alcance sus objetivos es necesario conocer lo específico de la misma, y con ello, otra característica sería la especificidad en materias.”⁹⁶

Una de esas especificidades o especialidades en su estudio es el factor jurídico, “...que tiene como objeto integrar las funciones de la administración en un marco legal para que se alcancen los objetivos organizados para satisfacer las necesidades de la población y se tenga mayor eficiencia y eficacia dentro del servicio prestado para la sociedad guatemalteca.”⁹⁷ Dentro de las diversas ramas del derecho, en el presente análisis se tomará en cuenta la rama del derecho administrativo, específicamente en materia tributaria.

En los elementos de estudio del derecho administrativo, se encuentra la administración pública, como factor importante dentro de la relación jurídica tributaria.

⁹⁵ *Ibíd.*, Pág. 8

⁹⁶ Bolaños Pedroza De Torres, Aída Elena; et. al. *Ob. Cit.*, Pág. 7

⁹⁷ Godínez Bolaños, Rafael. *Administrar y administración*, colección juritex 31. Pág. 3



La administración pública es analizada por varios autores como: “Goodnow, al final del siglo XIX, White, Gulick, Dimock, Dahl, Ostrom, Parker, Mosher, Waldo, Chevalier, Loschak y Guerrero; definiéndola como un conjunto de técnicas y habilidades que debidamente aplicadas contribuyen a la eficiencia y eficacia del gobierno; otros sostienen que es una ciencia en gestación y desarrollo que tiene identidad y materia; que es el ejecutivo en acción; y para otros autores son los organismos del Estado prestando servicios públicos.”⁹⁸ Entonces, la administración pública consiste en el conjunto de planes de gobierno y actividades ejecutadas a través de las entidades estatales centralizadas, descentralizadas y autónomas, para satisfacer las necesidades de la población.

En Guatemala, se encuentra dentro del ámbito del derecho administrativo, el Organismo Ejecutivo como administración pública, sin descartar las actuaciones de los entes descentralizados y autónomos. Un ejemplo claro de una entidad descentralizada es la Superintendencia de Administración Tributaria, según la Ley Orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria, Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala.

Dentro de la materia tributaria, la Superintendencia de Administración Tributaria es la que se encarga de la administración y fiscalización de los tributos, tal como lo establece el Artículo 98 del Código Tributario, que indica: “Atribuciones de la Administración Tributaria. La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos de este Código se

⁹⁸Sánchez González, José Juan. **La administración pública como ciencia**. Pág. 17

entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. ...”.

En general, la administración pública emplea funciones como: “planificación, organización, dirección e integración de personal, coordinación y control.”⁹⁹ El control, es uno de los más importantes, ya que dentro de la administración pública es la base de aplicación y evaluación de los elementos de trabajo y personal, que a su vez ayuda a comprobar y fiscalizar las otras funciones del Estado, porque ésta permite tomar medidas correctivas a tiempo. El control aplicado es el jurídico, ya que se regula elementos e instituciones para poder obtener una plena certeza y seguridad jurídica.

Parte del contenido del control jurídico consiste en: “primero, un control preventivo estableciendo normas jurídicas que determinen ciertos aspectos; segundo, un control que se emplea utilizando los procedimientos administrativos o jurisdicción administrativa,...”¹⁰⁰ incluyendo a su vez las formas de impugnación para las actuaciones de cada institución estatal; y tercero, un “control judicial de los actos de la administración pública.”¹⁰¹ En Guatemala esta institución se denomina proceso contencioso administrativo, siendo un control privativo, mismo que se complementa con la acción de amparo como control constitucional.

⁹⁹ *Ibíd.*, Pág. 121

¹⁰⁰ Calderón Morales, Hugo Haroldo. **El control jurisdiccional privativo de los actos y resolución de la administración pública guatemalteca.** Pág. 4

¹⁰¹ *Ibíd.*, Pág. 5



En materia tributaria se aplican los controles mencionados en el párrafo anterior, siendo la Superintendencia de Administración Tributaria la que emplea los procedimientos administrativos frente a los particulares o contribuyentes; así también es parte pasiva dentro del proceso contencioso administrativo tributario, cuando se llega a esta instancia.

3.1 Procedimiento administrativo tributario

La administración pública en Guatemala tiene la función de realizar "... a cargo de funcionarios públicos o estatales, diversas actividades administrativas en nombre de la población, que tienen como objetivo buscar el bien común para satisfacer necesidades públicas, tales como: prestación de servicios públicos, establecer las normas de cooperación entre los particulares para contribuir al gasto público (tributación) y coordinar la economía del país, entre otras."¹⁰² Dichas actividades administrativas del Estado, en su mayoría implican la realización de procedimientos que deben de hacer los particulares para poder obtener algún servicio en específico. Esos procedimientos administrativos terminan con la emisión de resoluciones por los órganos competentes, mismos que deben de comprender la forma y publicidad establecidas en la ley.

Según, Rafael Bielsa los procedimientos administrativos son "...la demostración material y jurídica que describen la forma como se ejercen las funciones públicas"¹⁰³

¹⁰² Godínez Bolaños, Rafael. Ob. Cit., Pág. 4

¹⁰³ Bielsa, Rafael. **Derecho administrativo**. Pág. 34

de la administración pública del Estado, constituida por "...órganos centralizados o jerarquizados, en los órganos desconcentrados del Organismo Ejecutivo, los descentralizados y autónomos del Estado, así como en los órganos de control (Tribunal Supremo Electoral, Corte de Constitucionalidad de Guatemala, Contraloría de Cuentas, Ministerio Público, Procuraduría de Derechos Humanos, etcétera)."¹⁰⁴ En el tema de estudio, los procedimientos administrativos en materia tributaria, son controlados por la Superintendencia de Administración Tributaria, tal como se mencionó antes, es una entidad estatal descentralizada.

Las actuaciones del procedimiento administrativo se hacen constar en "...actas, formularios, informes, oficios, diligencias, declaraciones, memoriales, dictámenes, resoluciones de trámite y de fondo, que ordenadas cronológicamente constituyen el expediente administrativo."¹⁰⁵ Dicho expediente es la representación material del procedimiento que se encuentra bajo la custodia y responsabilidad de funcionarios públicos.

Según Rafael Bielsa, el procedimiento administrativo se define como: "la serie de actos en que se desenvuelve la actividad o función administrativa del Estado"¹⁰⁶. En concreto, "...el procedimiento administrativo es un conjunto ordenado de actuaciones administrativas a cargo de funcionarios públicos de la administración pública centralizada, desconcentrada, descentralizada y/o autónoma, iniciado de oficio o por solicitud de interesado, con o sin la intervención de terceros, que se desarrolla para

¹⁰⁴ Godínez Bolaños, Rafael. **El procedimiento administrativo, colección juritex 11**. Pág. 2

¹⁰⁵ *Ibíd.*

¹⁰⁶ Bielsa, Rafael. *Ob. Cit.*, Pág. 35



conformar decisiones o resoluciones de fondo, con el objeto de cumplir las funciones que la ley asigna a los órganos y entidades, representado materialmente el expediente por escrito o digitalizado, fundamentado en principios y normas legales de orden jurídico vigente en el Estado.”¹⁰⁷

Sin embargo, si existe violación de derechos de los particulares en dichas resoluciones finales o de fondo, de ello se deriva la interposición de recursos administrativos para impugnar dichas actuaciones. Y al resolverse la impugnación de conformidad con la ley, resolviendo en el mismo sentido y determinando el particular que se sigue violando sus derechos, puede iniciar el proceso contencioso administrativo tributario y así someter su situación a instancias judiciales para obtener una mejor resulta del caso, siendo este procedimiento el empleado en Guatemala, constituyendo control jurídico el que se realiza por la administración tributaria y control judicial al emplear el proceso contencioso administrativo tributario. En Guatemala, en materia tributaria, la regulación de los procedimientos constituyéndose como un control privativo.

3.2 El proceso contencioso administrativo tributario y sus características

El proceso contencioso administrativo es definido por Andrés Serra Rojas como “el juicio que se sigue, sobre pretensiones fundadas en preceptos de derecho administrativo que se litigan entre particulares y la administración pública, por los actos ilegales que lesionan sus derechos. Estos órganos cumplen una misión de

¹⁰⁷ Godínez Bolaños, Rafael. Ob. Cit., Pág. 22

control sobre la actividad administrativa. La jurisdicción como función del Estado alude a la extensión y límites del poder de juzgar la legalidad de la actividad de la administración pública, por medio del control jurisdiccional.”¹⁰⁸ Este proceso es de conocimiento, y tiene por objeto oponerse a las decisiones de la administración pública, una vez agotada la vía administrativa y los respectivos recursos.

La jurisdicción en materia administrativa “...es de tipo especial, por ello en Guatemala, se le denomina privativa, porque se excluye de la jurisdicción ordinaria; estos tribunales son por su naturaleza los contenciosos administrativos, considerados como órganos contralores de la juridicidad de los actos de la administración pública, siendo de única instancia...”.¹⁰⁹ Por ello, se puede establecer que el proceso contencioso administrativo es una forma de control de los actos administrativos y constituye una revisión jurisdiccional, porque los tribunales son utilizados como un instrumento procesal de control, esto debido a su independencia e imparcialidad en la controversia.

Solo un tribunal puede decidir válidamente sobre la pretensión, desestimándola o declarando la nulidad del acto donde se infringen derechos. La acción es de carácter procesal que puede ser ejercida por una persona individual o colectiva, terminados los procedimientos administrativos y no existiendo recursos pendientes a interponer, todo ello porque se trata de una jurisdicción que nace como “medio de control para que los administrados se defiendan en contra de los actos y resoluciones de la

¹⁰⁸ Serra Rojas, Andrés. **Derecho administrativo**. Pág. 527

¹⁰⁹ Calderón Morales, Hugo Haroldo. *Ob. Cit.*, Pág. 6



administración, y así que dicha administración pueda dejar sin efectos sus propias resoluciones a través de la declaratoria de lesividad de sus propios actos.”¹¹⁰

En Guatemala, el fundamento de esta jurisdicción administrativa se encuentra en el Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala que indica: “Tribunal de lo Contencioso-Administrativo. Su función es de contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas. Para ocurrir a este tribunal, no será necesario ningún pago o caución previa. Sin embargo, la ley podrá establecer determinadas situaciones en las que el recurrente tenga que pagar intereses a la tasa corriente sobre los impuestos que haya discutido o impugnado y cuyo pago al fisco se demoró en virtud del recurso. Contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, puede interponerse el recurso de casación.”

Es importante mencionar que la Corte de Constitucionalidad de Guatemala, confirma dicho control judicial, tal como lo expresa en el expediente número 219-00, al determinar que: “...La Constitución establece (Artículo 221), el principio de control jurídico de los actos de la administración, de manera que sus resoluciones directas o de sus entidades, pueden ser revisadas a fin de evitar a los gobernados la lesión de sus derechos fundamentales y legales. El cuerpo procesal aplicable para tal objeto es la Ley de lo Contencioso Administrativo, la que, a fin de concentrar y reducir

¹¹⁰ *Ibíd.*, Pág. 5



diversos medios impugnativos dispuestos en materia administrativa, para agotar esta vía que previamente obliga a acudir a la jurisdiccional, los redujo a los recursos de revocatoria y reposición, aplicables a toda la administración pública centralizada y descentralizada, salvo excepciones muy específicas...”.

En materia tributaria se aplica el control jurisdiccional especial a fin de conocer la contienda por actos o resoluciones de la administración tributaria frente a los particulares, con fundamento en el Código Tributario, Artículo 161 que indica: “Recurso de lo Contencioso Administrativo. Procedencia del recurso y pazo de interposición. Contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición dictadas por la administración tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas, procederá el recurso contencioso administrativo,...”. Y para no crear confusión, se aclara que cuando se utiliza el término recurso de lo contencioso administrativo en el Código Tributario, es lo mismo que hacer referencia al proceso contencioso administrativo; tal como lo establece el artículo 167 de dicho cuerpo normativo.

Al margen de lo expuesto, se señalan las características del proceso contencioso administrativo tributario para tener una mejor perspectiva de su aplicación. Dentro de sus características se determina que “...el proceso no trata de un recurso, como se le denominó en alguna época antigua, sino de un verdadero proceso de conocimiento; es un proceso que se conoce y se resuelve dentro de un órgano jurisdiccional, es decir, el tribunal de lo contencioso administrativo en materia tributaria donde su competencia está dirigida a conocer de las controversias que surgen de las relaciones que se dan entre la administración tributaria y los particulares; y lo conoce

un tribunal colegiado integrado por magistrados titulares y sus respectivos suplentes.”¹¹¹

3.2.1 Naturaleza jurídica

La naturaleza jurídica de la jurisdicción contencioso administrativo–tributario, según Jesús González Pérez, es de “jurisdicción especial (privativa)”.¹¹² Existen muchas doctrinas que están a favor y otras en contra de esta teoría, y con ello muchas veces no tiene un valor puramente doctrinal la naturaleza especial. Sin embargo, la práctica hace que esto sea indudable.

En Guatemala, según el Artículo 18 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, la naturaleza del proceso contencioso administrativo “...será de única instancia y su planteamiento carecerá de efectos suspensivos,...”. Confirmando así, que la naturaleza jurídica del contencioso administrativo no es la de un recurso, sino más bien como un proceso judicial, tal como se establece en el Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Este proceso por ser jurisdiccional, se le aplica todos los preceptos procesales comunes aunque tenga su especialidad en materia. Por ello, a pesar de ser una materia especial, siempre se hará integración legal, tal como lo establece el Artículo 168 del Código Tributario.

¹¹¹ *Ibíd.*, Pág. 18

¹¹² González Pérez, Jesús. **Derecho procesal administrativo**. Pág. 34



La naturaleza jurídica además de incluir la especialidad incorpora que es un “...proceso de conocimiento, ya que su función es el control de los procedimientos de la administración pública tributaria, conociendo la contienda por actos o resoluciones de la administración y los particulares.”¹¹³

3.2.2 Elementos

Desde la perspectiva del elemento objetivo, el proceso contencioso administrativo tributario se enfoca, según Jesús González Pérez, “...en la actividad del órgano judicial y las partes que intervienen en el proceso, es decir, es la materia del conflicto jurídico que se crea entre el ejercicio de la función administrativa y los titulares de los derechos vulnerados.”¹¹⁴ En concreto, el objeto es la existencia de la controversia jurídica tributaria entre la administración tributaria y el particular.

Desde la perspectiva del elemento subjetivo, se tiene la intervención de las partes o contribuyentes afectados, el posible infractor que es la administración tributaria, así mismo puede o no intervenir la Procuraduría General de la Nación o la Contraloría General de Cuentas y finalmente el tribunal de lo contencioso administrativo tributario.

¹¹³ Calderón Morales, Hugo Haroldo. Ob. Cit., Pág. 26

¹¹⁴ González Pérez, Jesús. Ob. Cit., Pág. 33



En Guatemala, el control judicial para el proceso contencioso administrativo es llevado por el tribunal de lo contencioso administrativo, consistiendo en seis salas de lo contencioso administrativo, distribuido de la siguiente forma:

En materia general contencioso administrativo, con la sala primera, creada por el Acuerdo número 30-92 de la Corte Suprema de Justicia; la sala quinta, por el Acuerdo número 32-2007 de la Corte Suprema de Justicia; y la sala sexta, por el Acuerdo número 9-2013 de la Corte Suprema de Justicia. En materia específica contencioso administrativo tributario, con la sala segunda, creada por el Acuerdo número 30-92 de la Corte Suprema de Justicia; la sala tercera, por el Acuerdo número 15-2005 de la Corte Suprema de Justicia; y la sala cuarta, por el Acuerdo número 32-2007 de la Corte Suprema de Justicia. Siendo todas las salas, órganos jurisdiccionales de carácter privativo que se encargan de tramitar la demanda o acción y resolver en sentencia, luego del correspondiente proceso de conocimiento.

Dichas salas se integran con tres magistrados titulares y dos suplentes. Los magistrados son designados por la Corte Suprema de Justicia, luego de haber sido electos por el Congreso de la República de Guatemala, con base en el listado de aspirantes seleccionados presentado por la Comisión de Postulación correspondiente, según la Ley de Comisiones de Postulación, decreto 19-2009 del Congreso de la República de Guatemala.

Todas las salas tienen su sede en la ciudad capital de Guatemala, por lo que toda procuración del proceso debe hacerse en la capital. No obstante, en los



departamentos la demanda puede ser presentada ante un juzgado de primera instancia, quien lo remitirá a la sala correspondiente; esto en base a lo que establece el Artículo 30 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

3.2.3 Principios

Para poder analizar de forma más detallista cada una de las etapas del proceso contencioso administrativo tributario, se considera necesario el estudio de sus principios específicos, mencionados a continuación:

Principio de legalidad: garantía que faculta a los administrados para exigir a la administración tributaria que se sujete a sus funciones, es decir, a lo que las normas legales establecen a efecto de que se cumpla realmente con la búsqueda del bien común. Tal como lo expresa Fernando Garrido Falla: “El principio de la legalidad postula la primacía jurídica de la ley, en sentido material, es decir, la sumisión total de la acción administrativa a lo que se ha denominado el boque de la legalidad.”¹¹⁵

Es importante resaltar que ésta garantía recae también sobre los órganos jurisdiccionales que integran el poder judicial. En Guatemala, el fundamento ésta en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 154 que expresa: “Función Pública; sujeción a la ley. Los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella.”

¹¹⁵ Garrido Falla, Fernando. **Tratado de derecho administrativo**. Pág. 9



Principio de juridicidad: garantía que se refiere, tal como lo establece Hugo Haroldo Calderón Morales a: "Toda actividad administrativa está sujeta a la ley, pero al no existir ésta, debe someterse a los principios generales del derecho, siempre que no afecte el orden público y no dañe los intereses de los particulares."¹¹⁶ Como fundamento legal se encuentra el Artículo uno del Código Tributario.

Principio de cláusula general: se aplica debido a que en materia administrativa, general o especial, "...no existe expresamente un listado de las cuestiones que pueden o no someterse a revisión judicial, entonces, todo acto administrativo donde exista una relación entre administración pública y un particular, incluyendo lo tributario, puede ser sometido a la vía judicial."¹¹⁷ En Guatemala, el único requisito que existe, es el que establece el Artículo 19 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, que determina que el objeto debe de ser un conflicto que derive de una resolución o acto de la administración.

Principio del debido proceso: garantía que debe de aplicarse en todos los procesos regulados en las legislaciones, ya que a través de este principio se establece que nadie puede ser privado de su vida, libertad o de sus propiedades, sin antes ser citado, oído, ofrecer y producir pruebas, para que posteriormente se tenga una decisión fundamentada legalmente. El fundamento legal se encuentra en el Artículo

¹¹⁶ Calderón Morales, Hugo Haroldo. Ob. Cit., Pág. 30

¹¹⁷ Garrido Falla, Fernando. Ob. Cit., Pág. 11



12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, sobre el Derecho de defensa.

Principio de derechos adquiridos por los particulares: garantía que protege los derechos ya adquiridos, ya que ocurre, según Andrés Serra Rojas, "...cuando un particular tiene bajo su dominio algo que se encuentra bajo el amparo del ordenamiento jurídico vigente en ese momento, y al entrar una nueva ley en vigor, estas no deben tener pugna entre lo establecido, porque no hay retroactividad de la ley."¹¹⁸ El fundamento está en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, referente a la Irretroactividad de la Ley.

Principio de no retroactividad en el derecho administrativo (tributario): garantía que complementa el principio de derechos adquiridos, porque se enfoca en que "...al entrar en vigor una nueva ley se modifica el sistema jurídico actual, no regresando a revisar los efectos pasados."¹¹⁹

Luego de establecer los principios especiales, se hace necesario recordar algunos principios procesales generales como lo son: principio dispositivo, igualdad, rogación, inmediación, concentración, economía procesal, oralidad, preclusión, defensa, publicidad, escritura, celeridad, entre otros. Todos los principios se complementan al momento de ser aplicados en el proceso contencioso.

¹¹⁸ Serra Rojas, Andrés. Ob. Cit., Pág. 587

¹¹⁹ *Ibíd.*, Pág. 302



3.2.4 Etapas

Se considera apropiado para efectos de referencia y didáctica en la presente investigación, presentar el esquema de las etapas del proceso contencioso administrativo tributario que se aplica en Guatemala de acuerdo a lo regulado en el Código Tributario, en la Ley de lo Contencioso Administrativo y demás leyes integradas, ver anexo I.

En detalle, se puede determinar que el proceso contencioso administrativo tributario, es el proceso judicial especial y privativo que consiste en un sistema de etapas que se deben de desarrollar de forma cronológica y de conformidad con el orden legal. El proceso posee todos los elementos de un proceso judicial, ya que existe una relación jurídico procesal ante un tribunal (actor, demandado y órgano jurisdiccional); la relación jurídica procesal se inicia luego de la demanda inicial con la notificación de la demanda que se interpuso; se da la contestación de la demanda; se produce la prueba, que se puede omitir cuando la litis es de puro derecho; la vista, que realiza de forma privada o pública; es posible determinar un período de diligencias para mejor resolver; y finalmente se dicta sentencia, misma que puede ser impugnada por los recursos correspondientes, excepto con apelación debido a que es un proceso llevado en un tribunal de única instancia.

Es importante resaltar la aplicación de los principios procesales en el proceso contencioso administrativo, ya que al analizar se puede determinar que efectivamente se aplican los principios especiales. Sin embargo, en la actualidad se



observa deficiencias en el proceso, ya que principios como el de economía procesal, oralidad y celeridad, se ven obstaculizados ante la rutina procesal del trámite contencioso administrativo tributario, por lo que sería más conveniente que en la actualidad se innove su aplicación dentro del proceso con nuevos métodos para lograr obtener una pronta y eficiente resolución del litigio; y así incluso podría darse una solución donde ambas partes obtengan beneficios.

Al margen de lo expuesto, se presta atención que en las etapas que toman lugar durante la tramitación de dicho proceso no se encuentra ninguna etapa de conciliación, mediación o bien que haga uso de cualquier otro método de resolución de conflictos que pueda proveer agilidad al proceso y a su vez lograr impactar en una justicia eficiente y eficaz, reflejando una indudable y ventajosa innovación. A propósito de esto se estará abordando en el capítulo siguiente.



CAPÍTULO IV

En el presente capítulo se abordará la importancia y las ventajas de implementar en el proceso contencioso administrativo tributario nuevos métodos para mejorar las circunstancias en las que se alcanza solucionar el litigio de forma rápida y eficaz, así como tener una perspectiva de cómo se puede actualizar el proceso en Guatemala. Los temas analizados demostrarán que los métodos alternos de resolución de conflictos tienen la finalidad de obtener resultados que traen óptimos beneficios entre las partes, que voluntariamente se someten a los mismos.

4. Ventajas de la aplicación de métodos alternos de resolución de conflictos en el proceso contencioso administrativo en materia tributaria

La aplicación de nuevas formas de solución de conflictos es parte de un desarrollo integral del individuo y de la sociedad, porque a través de esto se logra racionalizar y concientizar la búsqueda de la paz social. El libro de la biblia denominado Proverbios en el capítulo 15 versículo 1, determina: "La blanda respuesta quita la ira; mas la palabra áspera hace subir el furor."¹²⁰ Es importante señalar que moralmente sensibiliza al ser humana a tal punto de desear no provocar problemas y buscar lo más pronto posible una respuesta. La legitimidad de la sociedad en las instituciones que le implementen es la base de todo Estado de derecho.

¹²⁰ Biblia Reina Valera, 1960. Pág. 870



4.1 Consideraciones generales de los métodos alternos de resolución de conflictos

Los métodos alternos de resolución de conflictos tienen diferentes denominaciones que a través del tiempo y en diferentes lugares se les ha dado de forma doctrinaria o legalmente, como lo son: “medios alternativos de solución de controversias (MASC), resolución alternativa de conflictos/controversias (RAC), métodos de resolución de disputas (MRD), técnicas alternativas de resolución de conflictos (TARC) o métodos alternos de resolución de conflictos (MARC).”¹²¹

4.1.1 Antecedentes

La historia ha reflejado que los seres humanos han vivido en guerras, agresiones, injusticias y diferencias en todas las épocas, por lo que el origen de toda forma de resolución es el conflicto. La forma de solucionar esos conflictos ha venido variando, una de ellas es utilizando métodos alternos de resolución de conflictos, dentro y fuera de los órganos jurisdiccionales.

Como antecedente bíblico, desde la antigüedad se incluyen pasajes que demuestran que Dios les indica que apliquen mediación y conciliación unos con otros, tal como lo señala el libro de la biblia denominado Lucas en el capítulo 12 versículos 57 al 58: “¿Y por qué no juzgáis por vosotros mismos lo que es justo? Cuando vayas al magistrado con tu adversario, procura en el camino arreglarte con él, no sea que te

¹²¹ Estavillo Castro, Fernando. **Medios alternativos de solución de controversias**. Pág. 374

arrastre al juez, y el juez te entregue al alguacil, y el alguacil te meta en la cárcel.”¹²²; así también la biblia afirma que Jesús es un mediador entre Dios y el hombre, como lo señala primera de Timoteo: “Porque hay un solo Dios, y un solo mediador entre Dios y los hombres, Jesucristo hombre, el cual se dio a sí mismo en rescate por todos, de lo cual se dio testimonio a su debido tiempo.”¹²³

En la época antigua en el derecho romano, el proceso judicial era público y privado, “...la etapa *in iure* consistía en que el juez recibe la demanda e indica los términos de resolución de conflictos, y en la etapa *in iudicio*, el juez privado romano designado por las partes decide sobre el fondo de la controversia.”¹²⁴

En el renacimiento, “...la Iglesia Católica era probablemente la organización fundamental de mediación y administración de los conflictos en la sociedad occidental.”¹²⁵ Por ello, en el derecho eclesiástico los cristianos someten sus diferencias a fallos de obispos. En la edad media, los procesos eran sometidos ante el rey.

En Guatemala se utilizó la mediación y negociación desde las culturas descendientes de los mayas, como modalidades o sistemas espontáneos y tradicionales de resolución de conflictos. Posteriormente, “...en la época moderna los mediadores asumieron nuevos roles como intermediarios diplomáticos formales, por eso, en

¹²² Biblia Reina Valera, 1960. Pág. 1299

¹²³ *Ibíd.*, Pág. 1489

¹²⁴ Basto Betancour, Gustavo Alonso. **La conciliación en Colombia. Cámara de Comercio de Tuluá. Pág. 3**

¹²⁵ Rivera Neutze, Antonio Guillermo. *Ob. Cit.*, Pág. 8



Norteamérica se describe un mecanismo alternativo de resolución de disputas utilizadas por los puritanos, los cuáqueros y otras sectas religiosas.”¹²⁶ En Francia, con las ordenanzas de 1560 y 1673 se obliga al arbitraje dentro de los conflictos familiares. En 1737, “España con ordenanzas de Bilbao el arbitraje se impone forzosamente entre socios de compañías mercantiles.”¹²⁷

A partir del siglo XX, la mediación se institucionalizó internacionalmente, convirtiéndose en una profesión aceptada a nivel mundial por muchos Estados. “A consecuencia de eso, en 1980, la Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional y la Cámara de Comercio Internacional adoptaron reglas de conciliación.”¹²⁸ En Guatemala, los Acuerdos de Paz Firme y Duradera celebrados en 1996, contemplan el desarrollo de los métodos alternos de resolución de conflictos en materia de ambiente y de cultura, tal como se puede observar en el Acuerdo sobre Identidad y Derechos de los Pueblos Indígenas, el Acuerdo sobre Fortalecimiento del poder civil y función del ejército en una sociedad democrática y el Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria.

Los medios alternativos de resolución de controversias se van aplicando en diversos campos, como: comercio, industria, publicidad, familia, ambiente, religión, laboral, educación, entre otros, y todo ello demuestra el alcance de los mismos. Sin embargo, siempre existen nuevas materias poco modernizadas, donde aún no se ha adoptado

¹²⁶ *Ibíd.*, Pág. 10

¹²⁷ Basto Betancour, Gustavo Alonso. *Ob. Cit.*, Pág. 5

¹²⁸ Estavillo Castro, Fernando. *Ob. Cit.*, Pág. 379



estos métodos, por ejemplo, dentro del derecho administrativo en materia procesal de lo contencioso administrativo tributario.

4.1.2 Definición

Los métodos alternos de resolución de conflictos según la Organización de las Naciones Unidas se definen como: "...un conjunto de métodos y técnicas que tiene como objetivo la resolución de conflictos sin confrontación y que incluyen la mediación, la negociación y el arbitraje."¹²⁹; Fernando Estavillo Castro determina que son: "...una gama de procedimientos que sirven como alternativas a los procedimientos adjudicatorios de litigio y arbitraje para la solución de controversias...".¹³⁰ Así también Rafael Badell Madrid, los puntualiza como: "...medios de resolución que pueden utilizarse solamente si las partes acceden al empleo de los mismos y si con ellos se llega a una solución que no sea impuesta por ninguna de ellas, tratándose de métodos de resolución convenidos e igualitarios."¹³¹

Para objeto del presente trabajo, se considera oportuno definir, los métodos alternos de resolución de conflictos son el conjunto de mecanismos, técnicas o procedimientos flexibles que se utilizan como alternativa para resolver el litigio de forma accesible y voluntaria, que es aceptada por las partes en todas sus

¹²⁹ Organización de las Naciones Unidas, departamento de asuntos económicos y sociales. **Conferencia internacional anual de zaragoza de ONU-Agua.** http://www.un.org/spanish/waterforlifedecade/water_cooperation_2013/ (Consultado el 08 de marzo del 2014, 10:50 a.m.)

¹³⁰ Estavillo Castro, Fernando. Ob. Cit., Pág. 376

¹³¹ Badell Madrid, Rafael. **Los medios alternativos de solución de conflictos en el proceso contencioso-administrativo.** Pág. 2

condiciones y preceptos, dentro o fuera de juicio, para facilitar la solución de conflicto; así también pueden ser determinados como una forma anormal de terminar un proceso. Dando motivos a que tenga como elemento principal la prevención de conflictos.

4.1.3 Principios

Para el mejor análisis de la conceptualización de los métodos alternos de resolución de conflictos se debe hacer énfasis en los fundamentos esenciales que comprenden su orientación, integración e interpretación al resolver las controversias. El principio más importante que rige a estos métodos, según Brian Haderspock Gutiérrez, es: "...el principio de la autonomía de la voluntad de las partes bilateralmente, porque dichos mecanismos no pueden ser impuestos y cumplidos coercitivamente; a su vez, eso no significa que al momento de sujetarse a cualquier método alternativo se encuentren libres de la suscripción imperativa de un acuerdo o convenio que exprese las intenciones para ello."¹³²

Antonio Rivera Neutze, agrega los siguientes principios: "neutralidad, imparcialidad, objetividad, accesibilidad, voluntariedad por las partes, flexibilidad, inmediatez, confidencialidad y alternatividad."¹³³

¹³² Haderspock Gutiérrez, Brian. **Métodos alternativos de resolución de controversias. Introducción al arbitraje y métodos RAD.** Pág. 7

¹³³ Rivera Neutze, Antonio Guillermo. Ob. Cit., Pág. 188



La neutralidad e imparcialidad que son principios que consisten en dar un tratamiento a las partes con respaldo en busca de la obtención de un acuerdo mutuo, justo y equitativo. Estos principios se complementan con el principio de objetividad en base al respeto en el análisis e intervenciones que se realicen.

El principio de accesibilidad que es la facultad de las partes en poder acceder a los métodos en cualquier momento siempre que ambas partes estén de acuerdo, mismo que se complementa con el principio de voluntariedad por las partes, flexibilidad e inmediatez.

El principio de confidencialidad que comprende el deber por parte del tercero mediador en guardarse para sí y para las partes las circunstancias pactadas; y el principio de alternatividad es la facultad de las partes de que el método pueda ser empleado en cualquier momento para la pronta, eficaz y eficiente solución del conflicto.

Estos principios deben ser estudiados desde la perspectiva de aplicación de los métodos alternos de resolución de conflictos a cualquier proceso; y al realizar el respectivo análisis, sí estos se aplicaran a los procesos judiciales, como en el proceso contencioso administrativo tributario, se estaría aportando mayores ventajas a la resolución del litigio y con ello innovar el proceso tradicional, ya que a través de estos métodos las controversias tienen como objetivo buscar un arreglo entre las partes con un acuerdo mutuo y voluntario donde sí se haga efectiva la obligación.



4.1.4 Clasificación y tipología doctrinaria

Para analizar cada una de las tipologías de los métodos alternos de resolución de conflictos, es necesario determinar las diversas modalidades que pueden adoptar de conformidad con la persona que proporciona la solución a la controversia, estos son: “los métodos autocompositivo, donde las partes voluntariamente son quienes directamente resuelven entre ellas la controversia, ya sea poniéndose de acuerdo ambas partes o es una de ellas quien resuelve la disputa; y los métodos de heterocompositivo, donde la solución viene determinada e impuesta por un tercero quien resuelve y pone fin a la controversia.”¹³⁴ Brian Haderspock Gutiérrez, denomina al “método heterocompositivo como adversarial y al método autocompositivo como no adversarial.”¹³⁵

Así mismo, los métodos alternos de resolución de conflictos de conformidad con el momento en el que se aplican son: “primero, extrajudiciales, que ocurre cuando las partes no están litigando en juicio alguno y logran un acuerdo por medio de sus propios esfuerzos con la colaboración o no de un tercero objetivo e imparcial; segundo, extrajudiciales institucionales o prejudiciales, que ocurre cuando las partes aun no llevan un proceso jurisdiccional y acuden a un centro donde se practica algún método alternativo, sometiéndose voluntariamente a un lugar, reglamento y listado de expertos; y tercero, anexa a un litigio o judicial, que consiste en la utilización de algún

¹³⁴ Estavillo Castro, Fernando. Ob. Cit., Pág. 389

¹³⁵ Haderspock Gutiérrez, Brian. Ob. Cit., Pág. 15



un juez retirado, que resuelve la controversia en forma privada, aunque obligatoria, aplicando la ley estatal.

El arbitraje derivado o court annexed arbitration se refiere al método alternativo de resolución de controversias en el cual las partes pueden pedir al juez que conoce el juicio que el asunto sea derivado o remitido al arbitraje de un abogado que designe el mismo juez de conocimiento, lo cual hace que se considere al procedimiento, como arbitraje derivado o administrado judicialmente.

El medio alternativo de solución de controversias de juicio sumario ante jurado o summary jury trial se determina como el método creado por el Juez Thomas Lambros; procedimiento que consiste en la integración de un jurado que oye los argumentos de las partes, generalmente sin recepción de pruebas, emitiendo un veredicto no obligatorio.

La técnica alternativa de resolución de conflictos que consiste en oyente neutral o neutral listener se refiere al medio por el cual las partes escogen a una persona cuya confianza, méritos y experiencia sean reconocidos por ellas, a la que cada una de las partes hace llegar su mejor propuesta, que analiza el oyente neutral, para determinar si ambas propuestas están lo bastante cercanas como para celebrar reuniones de negociación.

Los buenos oficios son método de resolución de disputas que se lleva a cabo ante una controversia entre las partes donde un tercero ofrece su intervención amistosa

para evitar un deterioro de la situación y persuadir las partes para que acepten un medio pacífico de solución.

La investigación o survey se utiliza derivado del hecho sobre el cual la controversia se origina, ya que son incluso hechos no comprobados, por lo que con este mecanismo las partes alcanzan reducir sus desavenencias mediante la aclaración del hecho, encomendando su investigación a un tercero independiente surveyor, que puede ser una persona física o colectiva; su resultado no es obligatorio para las partes, ya que éstas últimas pueden llegar a una valoración objetiva del hecho que ocasione su discrepancia.

La conciliación es el método alternativo de resolución de conflictos también denominado como “negociación asistida o composición amigable”.¹³⁸ Según el Artículo 49 de la Ley de Arbitraje, decreto 67-95 del Congreso de la República de Guatemala, la conciliación es: “...un mecanismo o alternativa no procesal de resolución de conflictos, a través de la cual las partes entre quienes exista una diferencia originada en relaciones comerciales o de cualquier otra índole, tratan de superar el conflicto existente, con la colaboración activa de un tercer, objetivo e imparcial, cuya función esencial consiste en impulsar las fórmulas de solución planteadas por las partes o propuestas por él, evitando así que el conflicto llegue a instancia jurisdiccional o arbitral.”

¹³⁸ Haderspock Gutiérrez, Brian. Ob. Cit., Pág. 11



Esta alternativa de solución de controversias que tiene como característica principal "...la participación activa de un tercero objetivo e imparcial que trata de avenir a las partes hacia un arreglo que si fructifica desemboca en una transacción."¹³⁹ Asimismo Rodolfo A. Nápoli, señala que la conciliación "...es espontánea solicitada por las partes o por intervención de un tercero que puede ser un particular o un funcionario, donde en el último caso forma parte del mecanismo procesal..."¹⁴⁰; por lo que, es un método autocompositivo pero con la tripartito por la intervención del tercero imparcial o neutral.

La mediación consiste en un método autompositivo tripartito que es definido por la Organización de las Naciones Unidas como: "...un mecanismo de resolución de conflictos donde una tercera persona media en la negociación entre las partes."¹⁴¹ Se caracteriza porque el tercero neutral que interviene "...no toma partido en el procedimiento, ya que su papel principal es el de reducir el antagonismo entre las partes y de abrir líneas de comunicación entre ellas y hacer arreglos para negociaciones formales."¹⁴²

El arbitraje es el método heterónimo en donde la solución emana de terceras personas que al emitir su veredicto denominado laudo, crean una nueva situación jurídica. Según el Artículo cuatro numeral dos de la Ley de Arbitraje, decreto 67-95

¹³⁹ Rivera Neutze, Antonio Guillermo. Ob. Cit., Pág. 14

¹⁴⁰ Nápoli, Rodolfo A. **Conciliación y arbitraje**. Pág. 592

¹⁴¹ Organización de las Naciones Unidas, departamento de asuntos económicos y sociales. http://www.un.org/spanish/waterforlifedecade/water_cooperation_2013/ (Consultado el 22 de marzo del 2014, 12:15 p.m.)

¹⁴² Estavillo Castro, Fernando. Ob. Cit., Pág. 387



del Congreso de la República de Guatemala, el arbitraje es: "...cualquier procedimiento arbitral, con independencia de que sea o no una institución arbitral permanente ante la que se lleve a cabo."; según Antonio Rivera Neutze, es: "...un juicio de conocimiento derivado de una relación jurídica mediante el cual, cuando hay controversias, entre dos o más personas, empresas o Estados, éstos recurren a particulares para que después de apreciar los argumentos y pruebas aportadas por las partes en conflicto se emita un veredicto denominado laudo arbitral con características y efectos idénticos a una sentencia judicial."¹⁴³

Este método de resolución de conflictos puede ser forzoso o legal, pero siempre en base del principio de autonomía de la voluntad de las partes; por ello, su naturaleza jurídica "...es ecléctica porque es contractual por su génesis pero con efectos jurídicos-procesales por ser jurisdiccional, es así como se le denomina como una justicia privada y alternativa."¹⁴⁴

La transacción consiste en un método autocompositivo y autónomo en donde la solución emana de los propios protagonistas. Según Eduardo Pallares, "...la transacción se considera como especie y a la conciliación como género."¹⁴⁵ Según Antonio Rivera Neutze, es: "...un medio alternativo que viene a representar la culminación formal de lo acordado por las partes como resultado de la conciliación, mediación o cualquier otro tipo de MARC con el que se hubiese logrado dirimir sus

¹⁴³ Rivera Neutze, Antonio Guillermo. Ob. Cit., Pág. 16

¹⁴⁴ Haderspock Gutiérrez, Brian. Ob. Cit., Pág. 17

¹⁴⁵ Pallares, Eduardo. **Diccionario de derecho procesal civil**. Pág. 154



discrepancias de manera mutuamente satisfactoria.”¹⁴⁶ La naturaleza jurídica de la transacción, es: “...una especie de negocio de declaración de certeza de las relaciones jurídicas celebrada entre las partes basado en el principio de autonomía de la voluntad...”¹⁴⁷

En el derecho estadounidense, la transacción “...es un acto o proceso de ajustar o determinar entre personas concerniente a sus dificultades, componiendo sus dudas por convenio o liquidación.”¹⁴⁸ En Guatemala, se encuentra tipificado como un contrato civil, según el Artículo 2151 del Código Civil que determina: “Es un negocio jurídico civil por el cual las partes, mediante concesiones recíprocas, deciden de común acuerdo algún punto dudoso o litigioso, evitan el pleito que podría promoverse o terminan el que está principiado.”

La Negociación directa como un método autocompositivo de litigios surgidos o por surgir, es según Antonio Rivera Neutze, “...un método por medio del cual dos o más partes mediante interacciones recíprocas, procuran obtener satisfactorios intercambiando valores tangibles o intangibles, total o parcialmente procurando el mejor logro desde la perspectiva de cada parte dentro de un marco racional de conducta.”¹⁴⁹

¹⁴⁶ Rivera Neutze, Antonio Guillermo. Ob. Cit., Pág. 25

¹⁴⁷ Badell Madrid, Rafael. Ob. Cit., Pág. 11

¹⁴⁸ Estavillo Castro, Fernando. Ob. Cit., Pág. 397

¹⁴⁹ Rivera Neutze, Antonio Guillermo. Ob. Cit., Pág. 15



Cada una de las tipologías, de los métodos alternativos de solución de controversias, se consideran y valoran desde múltiples experiencias y prácticas dentro de la variedad de los procesos de los sistemas jurídicos existentes. Sin embargo, su coordinación, complementariedad y colaboración entre ellos es posible, pero se necesita saber su importancia y poder identificarlas y conocerlas para que se apliquen de la mejor forma posible y sistemática. Un ejemplo claro de esa complementariedad puede ser: "...si la conciliación ha dado resultado, el arbitraje no tiene razón de ser. Pero si la conciliación falla, no queda sino dos caminos: dejar que los acontecimientos se precipiten o recurrir al arbitraje..."¹⁵⁰.

Por ello, ante la aplicación de cualquier método a una situación conflictiva, es elemental la voluntad de partes en desear resolver las controversias de forma amigable, en un marco dentro o fuera de juicio a través de un diálogo respetuoso y flexible, dejando por un lado sus posturas rígidas y buscar un acuerdo de intereses, para lograr un beneficio ecuánime.

4.1.5 Características y aspectos distintivos

Para tener una mejor perspectiva de las diferencias entre los métodos alternos de resolución de conflictos se presenta el siguiente cuadro comparativo:

¹⁵⁰ Nápoli, Rodolfo A. **Conciliación y arbitraje**. Pág. 595

Diferencia entre los métodos alternos de resolución de conflictos				
Conciliación	Mediación	Arbitraje	Negociación	Transacción
Tipo de método: Es un método autocompositivo indirecto.	Es un método autocompositivo indirecto.	Es un método heterocompositivo.	Es un método autocompositivo directo.	Es un método autocompositivo y autónomo.
Sujeto que interviene: Un tercero imparcial denominado "conciliador".	Interviene un tercero objetivo e imparcial denominado "mediador".	Intervienen personas denominadas "árbitros", que conforman un tribunal.	No existe un tercero activo que interviene.	No interviene un tercero para avenir a las partes.
Objeto: Se ayuda a las partes a resolver el conflicto con intervención o no de un tercero. El tercero que interviene desempeña un papel más activo, donde está facultado a proponer fórmulas de arreglo a las partes.	Se auxilia a las partes siempre con intervención de un tercero, pero que no está facultado para impulsar fórmulas de arreglo, ni sugerir la resolución del conflicto, sino que invita a las partes a concertar un acuerdo por ellas mismas.	Se resuelve el conflicto con intervención de un tribunal arbitral, conformado por uno o más expertos en la materia, elegidos por un listado específico o por voluntad de las partes. La solución emana de un juicio de conocimiento privativo que concluye con un laudo arbitral que tiene los mismos efectos que una sentencia judicial.	Se resuelve la disputa solo por las partes que se ponen de acuerdo sin ningún mecanismo concreto y técnico.	Su objeto es plasmar la culminación formal de lo acordado por las partes en cualquier tipo de método alterno. No hay tercero que interviene, solo una persona facultada para faccionar el documento donde se establecerá la transacción. No se sugieren fórmulas de arreglo, debido a que la solución se determinó con anticipación.



Observaciones: Actualmente se utiliza dentro de varios procesos judiciales. En Guatemala es en el proceso laboral, según el Código de Trabajo, decreto número 1441 del Congreso de la República.	Actualmente es utilizada fuera y antes de varios procesos judiciales, por ejemplo en Guatemala con la ayuda del Centro de Mediación del Organismo Judicial.	Debido a la formalidad que tiene este método, posee una ley específica donde se le considera al arbitraje como un juicio de conocimiento, solucionado el conflicto emitiendo un laudo arbitral.	En Guatemala, es un método libre y no regulado, salvo en materia laboral.	En muchas legislaciones es considerado un contrato civil (negocio jurídico), por ejemplo en Guatemala, según el Artículo 2151 del Código Civil.
--	---	---	---	---

Fuente: Elaboración de la autora.

4.2 Consideraciones particulares y específicas de los métodos alternos de resolución de conflictos

Al pasar el tiempo las personas se aferran más a sus propias posiciones enfocándose en la importancia de sus posturas que en los intereses colectivos, causando a la vez mayor dificultad para ver razonablemente la situación de los demás, debido a que lleva mucho tiempo para que las partes abandonen sus actitudes. Por ello, al usar métodos alternos de resolución de conflictos se tiene la señal de que se quiere encontrar una unánime solución donde las partes se enfocan en la superación de los conflictos con un beneficio mutuo y con intenciones positivas.

La forma en que los métodos alternos de resolución de conflictos pueden ser utilizados es fuera o dentro de un proceso judicial, ya sea de manera obligatoria (porque se encuentra legislado) o voluntariamente (cuando es adoptado por las partes en controversia). Pero no importa cuando y donde se aplique, sino lo que



realmente interesa es que la solución y el acuerdo al que se llegue sea deseado y buscado por las partes para que el cumplimiento del mismo tenga efectos.

En el presente estudio no se busca que el proceso de resolución del litigio se vuelva más oneroso, sino que se utilicen los medios ya existentes para poder solucionar las controversias, es decir, que al referirse a métodos alternativos no se busca privatizar la justicia ni reemplazar a los órganos jurisdiccionales, sino que se tenga la plena facultad para desarrollar cualquiera de los métodos alternos de solución de conflictos reconocidos en el sistema jurídico vigente, por lo que para el presente trabajo, se considera determinar que dichos métodos deberían denominarse a su vez métodos alternativos de prevención de conflictos.

No todos los métodos alternativos de resolución de controversias son aplicables en todas las materias por sus características propias y la función respectiva de cada procedimiento, pero todas las modalidades se complementan entre sí de la forma en que los sistemas jurídicos los adopten, tal como lo demuestra la legislación guatemalteca, que se analizará a continuación.

4.2.1 Aplicación y reconocimiento en la legislación guatemalteca

La incorporación de los métodos alternos de resolución de conflictos en Guatemala varía según su aplicación, sea fuera o dentro de un proceso judicial. También es importante mencionar que su modalidad y límites dependerán de la materia a la cual



sean referidos. Dentro de los métodos alternativos de resolución de controversias utilizados en la legislación guatemalteca se puede mencionar los siguientes:

La conciliación como método que se aplica en materia procesal civil, que se encuentra regulado en los Artículos 97 y 203 del Código Procesal Civil y Mercantil, donde se les da la facultad a los tribunales para que de oficio o a instancia de las partes, pueda citar a las mismas a conciliación en cualquier estado del proceso, un ejemplo de ello es en el juicio oral, donde la conciliación es obligatoria. También se utiliza en materia laboral, según lo regulado en el Artículo 241 inciso b), 377 al 396 del Código de Trabajo; en materia penal según el Artículo 25 ter. del Código Procesal Penal; y en materia mercantil sobre lo que respecta al consumidor y usuario en el Artículo 82 de la Ley de Protección al Consumidor y Usuario.

En Guatemala, la conciliación se incorpora de forma extrajudicial, aplicándose antes y fuera de juicio con las determinaciones que las partes establezcan; de forma extrajudicial institucional o prejudicial que ocurre cuando se va al Centro de Arbitraje y Conciliación de la Cámara de Comercio de Guatemala u otro centro de conciliación autorizado; y judicial cuando por disposición de la ley el juez aplica la conciliación en juicio. El fundamento legal de la conciliación extrajudicial y judicial se encuentra en el Artículo 49 y 50 de la Ley de Arbitraje.

La mediación es el método que por sus características se aplica y se encuentra regulado, en Guatemala, únicamente en el Código Procesal Penal en el Artículo 25 quáter, que determina: "Las partes, sólo de común acuerdo, en delitos condicionados



a instancia particular, en los de acción privada, así como aquellos en los que proceda criterio de oportunidad, con la aprobación del Ministerio Público, se podrá someter al conocimiento de centros de conciliación o mediación registrados por la Corte Suprema de Justicia, ...”. Actualmente también existe una entidad pública que se encarga de aplicar este método, es el Centro de Mediación del Organismo Judicial del Guatemala, únicamente en el ámbito penal.

El arbitraje es el método reconocido en la Ley de Arbitraje donde se regulan los preceptos para poder utilizarlo en diversas materias, siempre que se cumpla con lo determinado en dicho cuerpo normativo. Se utiliza este método en materia mercantil, civil, administrativo, entre otras. Sin embargo, en materia laboral será regulado según el Artículo 397 del Código de Trabajo en lo que concierne a sus instituciones colectivas específicas.

La transacción como técnica que se aplica en materia procesal civil y mercantil, regulado en los Artículos 2151 al 2169 del Código Civil, como una modalidad donde se formaliza el acuerdo pactado entre las partes y así evitar promover un proceso judicial o terminar el que ya se inició. Debido a que se encuentra regulado, éste método posee requisitos respecto a la capacidad de las partes al transar, las cosas que pueden ser objeto de transacción y que la promesa que se hace sea recíproca. Así mismo se le considera como una excepción previa, según el Artículo 116 numeral once del Código Procesal Civil y Mercantil. Este método no es aplicable en materia penal, ya que es una prohibición expresa regulada en el Artículo 2158 numeral tres del Código Civil.



La negociación es el mecanismo que se aplica en diversas materias sin ninguna técnica específica y sin intervención de tercero; sin embargo, está regulado en materia laboral en el Artículo 51 del Código de Trabajo, referente a la negociación del pacto colectivo.

Los métodos descritos anteriormente son los más utilizados dentro del sistema jurídico guatemalteco y han alcanzado un cumplimiento beneficioso en los procesos judiciales y extrajudiciales, debido a que son reconocidos e incorporados en la legislación, tal como se observa en el Artículo 66 literal e) de la Ley del Organismo Judicial, decreto número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, que determina: “Los jueces tienen facultad: ... e) Para procurar de oficio o a petición de parte, dentro del proceso o antes de que se inicie el mismo, el avenimiento de las partes, proponiéndoles fórmulas ecuanímes de conciliación. ...”.

Pero al estar regulados los métodos alternos de resolución de conflictos, no significa que se formalizan rígidamente sino que solamente se establecen ciertos parámetros. Sin embargo, el hecho de limitarse su utilización se provoca una desventaja al sistema debido a que existen más mecanismos que también darían resultados positivos, los cuales podrían ser fuente de resolución de conflictos eficaces y eficientes. Eficaz, en el sentido de que se obtenga el fin determinado y propuesto, que es solucionar el conflicto derivado y logrando la paz social. Eficiente, ya que se lograría el fin propuesto pero con el menor tiempo y con menos recursos materiales, económicos y humanos posible.



4.2.2 Factibilidad de la implementación en el ámbito contencioso administrativo tributario

El actual sistema procesal guatemalteco ha tenido dificultades al momento de resolver los litigios debido a su tradicionalidad y su forma rutinaria de desarrollarse, volviéndolo poco celerico y con un grado mayor de deficiencias entre las partes, asimismo por su larga duración se ha convertido cada vez más oneroso. Como ya se ha indicado, hay que tomar en cuenta que se trabaja con un sistema tradicional operado bajo una técnica donde una parte pierde y otra gana, se provoca que se deteriore la relación entre las partes y se tenga falta de credibilidad en el sistema de justicia y en este caso también del sistema tributario. Entre estas y otras razones, se provocan desventajas para cualquier proceso judicial tradicional, por eso se ve la necesidad de adoptar herramientas actualizadas que den flexibilidad, mayor celeridad, menos onerosidad y el beneficio de conservar la relación entre las partes que intervienen.

Es necesario para poder tener un mejor desarrollo en un sistema jurídico, que se abarquen ramas del derecho que actualmente se tienen por olvidadas, retrasando a un país con grandes expectativas de progreso, como lo es Guatemala. En esto, es oportuno resaltar que en materia procesal administrativa tributaria todavía no se está utilizando ningún método alternativo de resolución de conflictos, por lo que su atención a incorporarlos traería ventajas al proceso tradicional de lo contencioso administrativo tributario, debido a que se tendría mayores aportaciones de la recaudación de tributos, así como entre otras ventajas.



Al enfocarse específicamente en el proceso contencioso administrativo tributario, se observa que los resultados son determinados en una balanza de perder-ganar entre la administración tributaria y el contribuyente, pero de nada le sirve a la administración tributaria saber con certeza que el contribuyente tiene que realizar el pago tributario y no recibir el mismo porque dicha persona no posee el patrimonio ejecutable inmediato para hacerlo efectivo, sería más conveniente llegar a un convenio donde ambas partes tengan una solución ecuánime utilizando un sistema de ganar-ganar a través de los métodos alternativos de resolución de conflictos.

El sistema jurídico guatemalteco regula una variedad de métodos alternos de resolución de conflictos que han aportado mayor credibilidad y sustentabilidad de la forma en cómo se resuelve el litigio. Al momento de incorporar un mecanismo determinado se debe de tomar en cuenta que no todos los métodos son adecuados debido a sus características específicas. Sin embargo, todo dependerá de la manera en que el sistema jurídico lo adopte, ya que estos mecanismos no poseen rigurosas formalidades de aplicación.

Al tratar de la materia tributaria es compleja en su desarrollo, ya que trata de una relación entre el contribuyente y la administración tributaria, por lo que al momento de implementar dichos mecanismos se debe de respetar ciertos límites para su perfecta aplicación y ejecución. Dentro de esos factores restrictivos se tiene: "...primero, el principio de legalidad; y segundo, el interés público."¹⁵¹

¹⁵¹ Tercer encuentro de resolución pacífica de conflictos. **Métodos alternos de resolución de conflictos** procuraduría de la administración de panamá. Pág. 10



Se busca enfatizar que aplicar los métodos alternativos al proceso contencioso administrativo-tributario, no supone sustituir a los órganos jurisdiccionales, sino lo que pretende es aumentar la satisfacción de las partes involucradas, sin violar la ley y reservando los poderes judiciales, todo ello en base a un interés público y general. Al proponer esta incorporación se busca que realmente todo el sistema jurídico tributario garantice legítimamente el principio de capacidad contributiva del contribuyente y el principio de legalidad o reserva de ley, frente al principio de voluntariedad, seguridad, tipicidad e igualdad de las partes en el pago del tributo.

En Guatemala, desde la perspectiva del elemento objetivo, para que en el proceso contencioso administrativo tributario incluya métodos alternativos se debe examinar si la situación es objeto susceptible de algún mecanismo, aunque en general cualquier tipo de litigio tributario es susceptible, pero siempre dependerá de cuestiones determinadas como: estimaciones, recaudación, liquidación, devolución de ingresos indebidos, sanciones tributarias o incluso presunciones de determinación que se encuentren dentro del margen legal. Y desde la perspectiva del elemento subjetivo, se designarán la incorporación de métodos alternos en el proceso contencioso administrativo tributario, de oficio por el órgano jurisdiccional o a requerimiento de los contribuyentes o de la administración tributaria. Así también dentro de los sujetos parte en el proceso no se debe olvidar notificar a la Procuraduría General de la Nación como representante del Estado y según el caso, a la Contraloría General de Cuentas.



Dentro de algunas modalidades que pueden incorporarse al proceso contencioso administrativo tributario guatemalteco son:

La conciliación como "...mecanismo de revisión que se puede utilizar posteriormente de planteada la demanda en el proceso contencioso administrativo tributario, ya sea de oficio o a requerimiento de las partes, donde se solicita la celebración de un acto de conciliación como alternativa al proceso,"¹⁵² ya que es un instrumento para alcanzar el punto de encuentro entre el contribuyente y la administración tributaria.

El ordenamiento jurídico de Italia, incorporó por decreto legislativo número 546/1992, disposiciones sobre el proceso tributario, la figura de "...*conciliazione giudiziale*, institución de carácter procesal y conciliatorio aplicable a la jurisdicción tributaria para alcanzar un punto de encuentro entre el contribuyente y la administración tributaria en la sede del proceso en única instancia. Dicha *conciliazione giudiziale* puede ser utilizado ante cualquier tipo de *lite* tributaria."¹⁵³

En Guatemala, se aplicaría en integración del Código Procesal Civil y Mercantil, Artículo 97, que determina: "Los Tribunales podrán, de oficio o a instancia de parte, citar a conciliación a las partes, en cualquier estado del proceso. ...". Esto haría que el juez tuviera la función como sujeto conciliador, ya que a su previo conocimiento de la controversia puede examinar los argumentos y proponer fórmulas equitativas

¹⁵² Badell Madrid, Rafael. Ob. Cit., Pág. 37

¹⁵³ Andrés Aucejo, Eva. **Quincena fiscal, revista de actualidad fiscal de mecanismos convencionales y transaccionales de resolución de conflictos en derecho tributario nacional y comparado, la mediación en derecho tributario: una propuesta de lege referenda.** Pág. 19



conforme a derecho. En cuanto a las partes, la administración tributaria y el contribuyente deben tener la capacidad para poder conciliar. Sería aconsejable notificársele a la Procuraduría General de la Nación para que sea parte de la representación del Estado y se garantice el interés público.

La mediación siendo un "...mecanismo complementario que pudiera usarse previo al examen del expediente por parte de la Sala de lo contencioso administrativo tributario, donde se determina la conveniencia de una mediación sustanciada en el curso del proceso."¹⁵⁴ Con este mecanismo no se estaría perdiendo la facultad de juzgar, debido a que toda orden de mediación es dicta por el juez, por lo que podría ser el propio órgano jurisdiccional el encargado de llevar a cabo este procedimiento o remitirlo a una comisión o institución autorizada para aplicar la mediación.

En Panamá se ha promovido este método de acuerdo con la Ley 38 del 2000, "...donde tienen una Procuraduría de la Administración que interviene para mediar."¹⁵⁵ Así mismo en España se han iniciado planificaciones para que se apruebe un proyecto de ley de mediación para incorporarse en el ámbito tributario, "...con mediadores que deben ser expertos en materia tributaria y estar registrados en el respectivo Colegio de Abogados."¹⁵⁶

Se innovaría con el arbitraje tributario, ya este es un método complejo, porque "...su elección implicaría la sustitución de una parte del sistema de recursos y del proceso

¹⁵⁴ *Ibíd.*, Pág. 20

¹⁵⁵ Tercer encuentro de resolución pacífica de conflictos. *Ob. Cit.*, Pág. 10

¹⁵⁶ Andrés Aucejo, Eva. *Ob. Cit.*, Pág. 26



contencioso administrativo tributario”¹⁵⁷, pero es necesaria su descripción ya que es el mecanismo que se utilizaría previo al proceso contencioso administrativo tributario cuando no se ha alcanzado un acuerdo; además por el prestigio que tienen las instituciones arbitrales logran caracterizarse por tener árbitros sumamente calificados en sus respectivas especialidades que dan resultados beneficiosos y rápidos. En España, “se busca implementar el arbitraje tributario entre propuestas al Consejo de defensa del Contribuyente.”¹⁵⁸

En este caso, la ley especial que regule el arbitraje tributario deberá determinar la extensión y alcance del poder de disposición del ente que juzgará, para que no se viole el principio de legalidad ni ninguno de los rigen el ámbito tributario y a los métodos alternos de resolución de conflictos. Según Rafael Badell Madrid “...el arbitraje administrativo tributario debe ser eminentemente de derecho y no de equidad debido a que a administración tributaria no puede ser juzgada sino conforme a la ley... Sin embargo, su aplicación en materia tributaria es casi improcedente.”¹⁵⁹

La transacción como “...un contrato que sería utilizado como mecanismo alternativo en situaciones tributarias susceptibles de transar, sobre todo en estimaciones directas o indirectas de cantidades referentes a recursos tributarios, siempre que no viole las determinaciones reguladas del hecho generador del sistema jurídico tributario.”¹⁶⁰ Este método alterno, recibe varias críticas debido a su naturaleza

¹⁵⁷ *Ibíd.*, Pág. 27

¹⁵⁸ *Ibíd.*, Pág. 29

¹⁵⁹ Badell Madrid, Rafael. *Ob. Cit.*, Pág. 18

¹⁶⁰ *Ibíd.*, Pág. 11



jurídica, ya que es una especie de negocio de declaración de certeza. Las críticas según la posibilidad de aplicar la transacción, son: "...primero, una posición negativa que desconoce la posibilidad, porque solo hay transacción cuando las partes tienen el poder de disposición y en éste caso el poder público se encuentra sujeto al principio de legalidad e interés público; y segundo, una posición positiva que acepta la posibilidad, porque se trata de una relación de carácter patrimonial, y muchas veces la administración dispone de determinados derechos..."¹⁶¹

En Venezuela, la transacción "...es aplicada con intervención del Procurador General de la República en su condición de representante *ex lege* de los órganos de la administración pública, y a su vez toda transacción en esta materia es homologada por el tribunal para que produzca efectos, dicha sentencia tiene fuerza definitiva que pone fin a todo juicio iniciado."¹⁶² En Guatemala, este método alternativo cabe posteriormente de haber iniciado el proceso contencioso administrativo tributario al momento de ser presentado en la contestación de la demanda como una excepción previa, según el Artículo 36 literal j) de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

Luego de haber determinado que los métodos alternos que se pueden incorporar al proceso contencioso administrativo tributario, se debe tomar en consideración que se distinguen aquellos que involucran el acuerdo de voluntades de la administración tributaria y el contribuyente con el fin de sustituir la decisión unilateral de la administración tributaria para obtener una solución ecuatoria donde los intereses de

¹⁶¹ *Ibid.*, Pág. 13

¹⁶² *Ibid.*, Pág. 12



ambas partes estén satisfechos, como ocurre en la transacción y el arbitraje tributario, y aquellos en los que se verifica la intervención de un tercero neutral, es decir, un ente especializado o facultado que se encarga de acercar a las partes para concretar un arreglo que ponga fin a la controversia transformando el litigio en un proceso de comunicación, como la conciliación y mediación.

Al incluir en los procesos judiciales los métodos alternos de resolución de conflictos, esto no hace que el acuerdo con que se termina el conflicto pierda su fuerza legal, sino que siempre producirá los efectos de una sentencia judicial porque lo que se busca es formalizar lo informal. A su vez, al implementar estos mecanismos se busca perfeccionar el sistema jurídico del Estado, ya que para poder tener finalmente un verdadero Estado democrático organizado que garantice la justicia se requiere que la sociedad esté integrada con instituciones legitimadas socialmente.

Tal perfección lleva a que los sistemas de justicia integren planes de justicia en una sola vía, por eso al utilizar los métodos alternos de resolución de conflictos se hace un complemento y no una sustitución, porque el sistema jurídico es uno, aunque las destrezas y estrategias sean diversas. Por ello, al emplear estas técnicas se pueden obtener diversas ventajas como las descritas en el siguiente punto.



4.2.3 Ventajas de la aplicación en los procesos contencioso administrativo en materia tributaria

Uno de los objetivos de los métodos alternos de resolución de conflictos es obtener la pronta solución del conflicto sin necesidad de agotar enteramente algún proceso en específico. Sin embargo, como bien se ha indicado, tampoco se busca reemplazar las facultades de los órganos jurisdiccionales, sino facilitar las soluciones de toda controversia. Lo importante, es darse cuenta que a través de estos métodos se utilizan herramientas que hacen desarrollar las facultades de los jueces o magistrados, debido a que estarán preparados para fines alternativos frente a las partes en contienda en cualquier estado del proceso.

De la mano con todo lo indicado, se concretan las siguientes ventajas:

Primer ventaja, al incorporar métodos alternos de resolución de controversias en el proceso contencioso administrativo tributario se obtiene un sistema sumario, poco formalista y flexible: porque se aplicaría un mecanismo novedoso, innovador y más idóneo para la naturaleza del asunto, empleando el más conveniente para reducir el tiempo que se llevaría el proceso tradicional, trabajando mediante un trámite rápido y económico, que no está sujeto a reglas procesales formalísimas, por lo que se considera flexible y que ofrece una amplia gama de soluciones con la colaboración de las partes combinando obligaciones recíprocas.



En el proceso tradicional se hacen juicios donde se pretende encuadrar determinada capacidad económica a un hecho generador esperando siempre las mismas conductas para poder dictar una sentencia conforme a una larga serie de etapas, pero con esta ventaja se integrarían elementos que vienen a ser acomodados conforme a las circunstancias de la economía actual. En Guatemala, al utilizar este tipo de flexibilidad se está filtrando el proceso contencioso administrativo tributario basándose en cuestiones que pueden ser resueltas con procedimientos graduales de comunicación mutua.

Segunda, se obtiene la ventaja de tutelar la posición jurídica del contribuyente con un control a las actuaciones administrativas tributarias y evitando la acumulación del número de causas en los tribunales: porque se busca que prevalezca la transparencia administrativa en un ambiente renovado con interrelaciones fisco-contribuyente y lograr una verdadera colaboración al descongestionamiento de los tribunales de justicia, ayudando al desarrollo y fortalecimiento de la paz social. Con este sistema se permite a las partes tener la solución que más les convenga a sus intereses con un marco de esfuerzos y programas de modernización de la justicia que garantizan el éxito, ya que se atacó el problema con inteligencia.

En tercer lugar, se tiene voluntariedad y satisfacción de intereses de las partes porque su aplicación y aceptación emana exclusivamente de la voluntad de las partes que intervienen. En este caso la voluntad de la administración tributaria se forma en mayor o menor grado teniendo en cuenta la colaboración del contribuyente. Para la aplicación voluntaria se requiere que el sistema jurídico guatemalteco tenga



la valentía en transformar las diferencias entre las partes, siempre bajo la sombra de los principios generales del derecho (procesales y en materia de los métodos alternos de resolución de conflictos).

Una cuarta ventaja está constituida por la plena legitimidad y seguridad jurídica porque a consecuencia de la integración, el sistema legal proporciona a las partes, no sólo un plan seguro de acción para el futuro, sino también un mayor sentido de aceptación, legitimidad social y seguridad jurídica acerca del proceso al que se sometieron. Estos procedimientos son simples, directos, orales y posibilitan la participación de toda la población involucrada, así como de las autoridades para la decisión de los conflictos. Su legitimación en Guatemala traería mayor credibilidad a los órganos jurisdiccionales.

Se agrega como quinta ventaja la conservación y mejora de las relaciones jurídicas porque es un mecanismo reflexivo y eficiente que busca mejorar y ensanchar la relación entre las partes. En el proceso tradicional, la discusión sobre posiciones pone en peligro la relación porque se convierte en un enfrentamiento de voluntades. Sin embargo, hay que tomar en cuenta que ser amable no es una solución, se deben hacer ofrecimientos pero con resultados razonables que hagan que no se pierda la relación entre las partes. La aplicación de los métodos alternos de resolución de conflictos tiene como objeto mejorar el proceso contencioso administrativo tributario, donde los contribuyentes y la administración tributaria puedan obtener un beneficio y finalmente una convivencia pacífica.



Con la aplicación de los métodos alternos de resolución de controversias se trata de que todos ganen, nadie debe perder porque todos tienen algo importante que aportar al conjunto de situaciones, y gracias a la intención positiva que reflejan los métodos alternativos se hace válida la balanza de ganar-ganar, donde las partes obtienen una ganancia. Se busca lo anterior porque al analizar el proceso tradicional las partes están con el objetivo de eliminar las pretensiones de la parte contraria, provocando persecución e incrementando la intensidad del conflicto.

Otra ventaja es la concentración en los problemas principales porque estos mecanismos por su flexibilidad, voluntariedad y legitimidad de las partes, hace que se centralicen en el punto objeto del litigio evitando distraerse en cuestiones procesales y de trámite. Esta ventaja se complementa con la celeridad, porque existe un control en la controversia medida en tiempo donde la solución es deseada y aceptada, refiriéndose a tener la ventaja de tener mayor celeridad en el conocimiento y resolución de la contienda.

Se puede enumerar como séptima ventaja poseer mejor comunicación, cooperación y buena fe entre las partes, ya que sus intereses, opciones y legitimidad son voluntarias, alternativas y un compromiso. Esta ventaja provoca que las partes sientan a satisfacción de ser escuchadas y comprendidas.

Octava ventaja, se obtiene confidencialidad: porque estos métodos tiene como atributo garantizar y resguardar la debida confidencialidad de ciertas informaciones que se obtienen, puesto que todo debe mantenerse en reserva. Esta ventaja tiene



como fin mantener a la vez una buena reputación y continuar con la relación entre las partes.

Novena ventaja, la aplicación de estos mecanismos hace que se tenga especialidad, habilidad, destrezas, técnicas y mayor transparencia en los acuerdos, por lo que se recomienda reconocerlos e incorporarlos al sistema jurídico para tener un mayor grado de cumplimiento en su práctica. La innovación del sistema de métodos de resolución de conflictos es una forma novedosa y estratégica que implica una nueva concepción del poder público y del derecho administrativo tributario, imponiendo de manera consensuada formas que ayudan a la eficacia y eficiencia de los órganos jurisdiccionales frente a las partes.

Dentro de otras ventajas se puede agregar, tener una buena imagen internacionalmente, esto debido a que Guatemala se encuentra en una situación dependiente de relaciones internacionales y al hacer uso de métodos alternos en sus procesos judiciales se actualiza y garantiza ser un país capaz de escuchar sin juzgar rígidamente, focalizar las problemáticas y retarse a satisfacer las necesidades de las personas.

A su vez, una de las ventajas más específicas en materia de lo contencioso administrativo tributario, sería que se tendría un aumento de la recaudación del tributo, así como el ahorro de costes de personal y elementos en la economía del país. Los métodos alternos de resolución de controversias son mecanismos que



garantizan al proceso contencioso administrativo tributario igualdad de oportunidades en base del principio de legalidad y capacidad de pago.

Por la celeridad y confianza que poseen estos métodos, se entiende que se tendrá un nivel mayor de resultados positivos que alcancen cumplir realmente los objetivos de la administración tributaria en recaudar el tributo y no quedarse con una sentencia donde nunca podrá ser ejecutada porque el contribuyente no posee el patrimonio suficiente. Por ello, es indispensable y ventajoso implementar en el proceso contencioso administrativo la aplicación de métodos alternos de solución de controversias.

Otro elemento de los métodos alternos de resolución de conflictos es la prevención, que al incorporarla en el proceso contencioso administrativo tributario llegaría a evitar un gran proceso sin resultados notorios. La prevención como ventaja tiende a dar a las posiciones de las partes una negociación integrativa a sus intereses, buscando la paz social y la satisfacción de las necesidades de la población. Es preciso recordar que por las ventajas que poseen la aplicación de los métodos alternos de resolución de controversias se tiene mayor desarrollo en la organización estatal, ya que se está frente a una circunstancia donde participa la administración tributaria. También debe considerárseles como una nueva concepción del poder público a través de la su aplicación en los órganos jurisdiccionales dando mayor rendimiento en la justicia, ya que implementan estrategias nuevas de comunicación, información, amigable composición y opiniones.





CONCLUSIONES

1. El proceso contencioso administrativo tributario posee desventajas en su larga serie de etapas procesales porque al momento de resolver los litigios su formalismo y forma rutinaria de desarrollarse lo vuelve poco celerico, dando como resultado la acumulación de un gran número de causas en el tribunal de lo contencioso administrativo tributario y a su vez esa larga duración lo ha convertido en un proceso cada vez más oneroso.
2. La tradicionalidad del proceso, por su complejidad, provoca que las partes actualmente se aferren más a sus propias posiciones enfocándose en la importancia de ellas que en los intereses colectivos, teniendo poca comunicación y cooperación por las partes procesales, causando mayor dificultad para obtener justicia y paz social, obstaculizando el cumplimiento de los objetivos del tribunal de lo contencioso administrativo en el proceso contencioso administrativo tributario.
3. Las técnicas utilizadas en el proceso contencioso administrativo determinan actualmente que una parte procesal pierda y otra gane, deteriorando la relación entre las partes y estimulando la falta de credibilidad en el sistema de justicia, así como en el sistema tributario, porque de nada le sirve a la administración tributaria saber con certeza que el contribuyente tiene que realizar el pago tributario y no recibir el mismo porque dicha persona no posee el patrimonio ejecutable inmediato para hacerlo efectivo.





RECOMENDACIONES

1. El Estado de Guatemala debe de fomentar la aplicación de los métodos alternos de resolución de conflictos en el proceso contencioso administrativo tributario como medio complementario del sistema de justicia para el descongestionamiento de trabajo en el tribunal de jurisdicción privativa, no reemplazando las facultades del mismo sino fortaleciéndolo, abarcando una amplia gama de técnicas de resolución de controversias, acelerando así las soluciones y logrando un proceso menos oneroso.
2. Para actualizar y modernizar el proceso tradicional de lo contencioso administrativo tributario el Estado de Guatemala debe incorporar la utilización de métodos alternos de resolución de conflictos para que el tribunal de lo contencioso administrativo facilite el desarrollo y fortalecimiento de la justicia y paz social con mecanismos simples, directos y orales que posibiliten la participación de las partes involucradas para una pronta y efectiva solución ecuatoria.
3. El tribunal de lo contencioso administrativo debe difundir la innovación de los métodos alternos de resolución de controversias en el proceso contencioso administrativo tributario por ser mecanismos novedosos y estratégicos que darían la ventaja de un proceso flexible, sumario, comunicativo, confidencial, legítimo, voluntario y conservador de la relación entre las partes, que también aumentaría la recaudación del tributo.



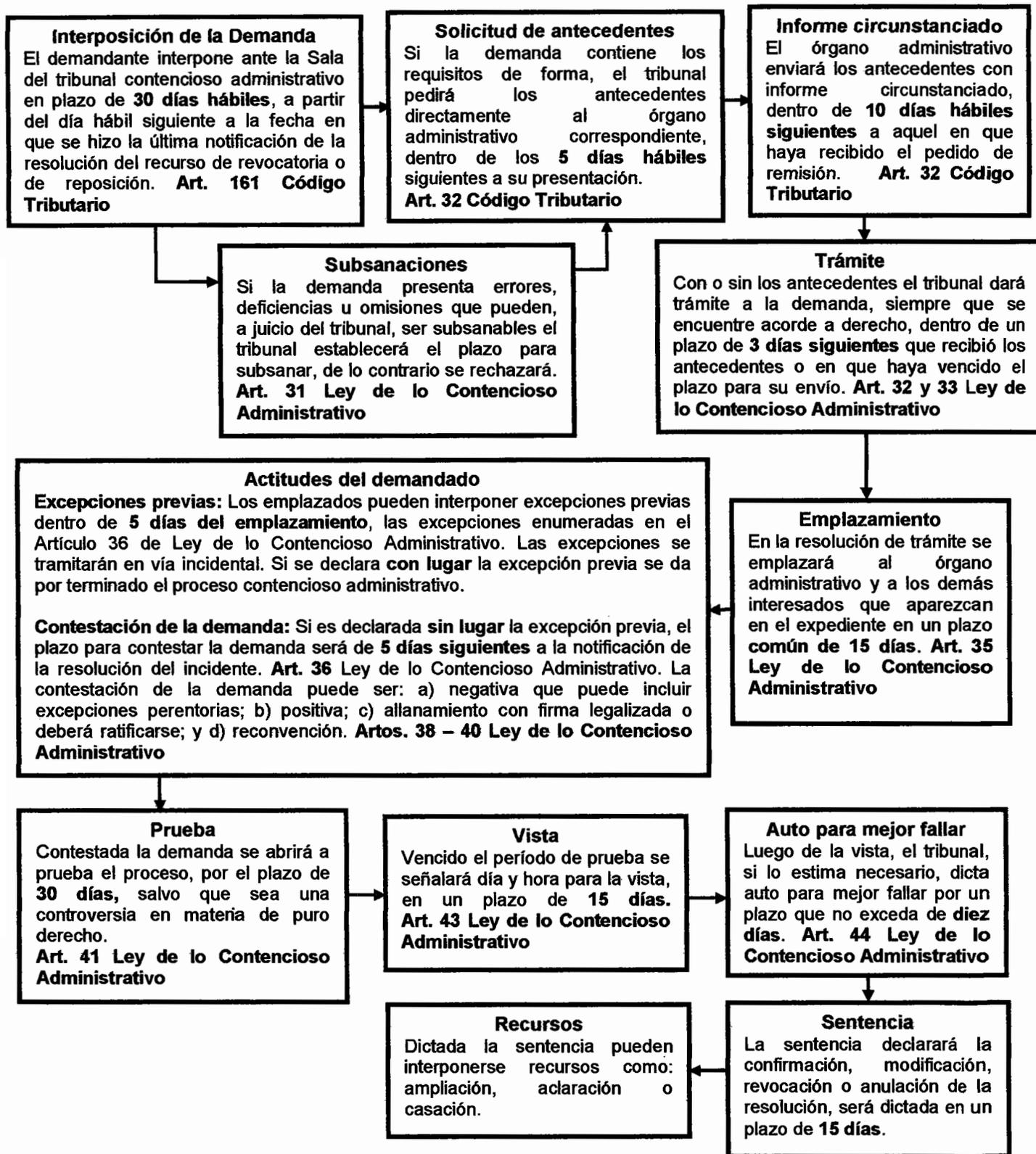


ANEXOS





ANEXO I



Fuente: Elaboración de la autora con base en la legislación.





BIBLIOGRAFÍA

- ABAD, Mariano; Genaro, Díaz; Patricia, Herrero; y Juan, Méjica. **Notas de introducción al derecho financiero**. Madrid, España: Ed. Tecnos, S.A., 1992.
- AFTALIÓN, Enrique R. **Introducción al derecho**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Impresora la ley, 1967.
- ANDRÉS AUCEJO, Eva. **Quincena fiscal, revista de actualidad fiscal de mecanismos convencionales y transaccionales de resolución de conflictos en derecho tributario nacional y comparado, la mediación en derecho tributario: una propuesta de lege referenda**. Madrid, España: Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 2010.
- BADELL MADRID, Rafael. **Los medios alternativos de solución de conflictos en el proceso contencioso-administrativo**. Caracas, Venezuela. (s.e.) (s.f.)
- BOLAÑOS PEDROZA DE TORRES, Aída Elena; y Lidia, González Rodríguez. **Administración, organización y prácticas de oficina**. Guatemala, Guatemala: Ed. Textos y formas impresas, 2004.
- BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. **Nociones fundamentales de derecho tributario**. 2ª. ed., Bogotá, Colombia: Ed. Rosaristas Santa Fe de Bogotá, 1997.
- CÁCERES RODRÍGUEZ, Luis Ernesto. **Estado de derecho y derechos humanos**. Guatemala, Guatemala: Ed. Estudiantil Fenix, 2005.
- CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho administrativo II**. 3ª. ed., Guatemala, Guatemala: Ed. F&C editores, 1999.
- COUTURE, Eduardo Juan. **Fundamentos de derecho procesal civil**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Nacional, 1984.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. México D.F., México: Ed. Porrúa, 2002.



DÍAZ CASTILLO, Roberto. **Manual de fundamentos de derecho.** Guatemala, Guatemala: Ed. Serviprensa Centroamericana, 1977.

DIEZ, Manuel María. **Derecho administrativo.** Tomo I, 2ª. ed., Buenos Aires, Argentina: Ed. Plus Ultra, 1972.

EDITORIAL EDUCATIVA. **Finanzas públicas.** Guatemala, Guatemala: Ed. Educativa, 2005.

ESTAVILLO CASTRO, Fernando. **Medios alternativos de solución de controversias.** México, D.F. (s.e.) (s.f.)

FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Derecho tributario: parte general.** Volumen II de curso de derecho financiero español. 24 ed., Madrid, España: Ed. Marcial Pons, 2004.

FUENTES QUINTANA, Enrique. **Lecciones de economía española.** Madrid, España: Ed. Asociación española de contabilidad y administración de empresas, 2009.

GARRIDO FALLA, Fernando. **Tratado de derecho administrativo.** Volumen I de colección estudios de derecho y administrativo. 9ª. ed., Madrid, España: Ed. Centro de estudios constitucionales, 1985.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho financiero.** Volumen I, 4ª. ed., Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1987.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. **Derecho procesal administrativo.** Tomo II, 2ª. ed., Madrid, España: Ed. Instituto de estudios políticos, 1966.

LIDÓN, Jesús Campillo. **Conceptos básicos de economía.** Valencia, España: Ed. Repproval, (s.f.)

LÓPEZ AGUILAR, Santiago. **Introducción al estudio del derecho.** 1ª. ed., Guatemala, Guatemala: Ed. Colección textos jurídicos, 1984.



MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano**. 9ª. ed., México, D.F.: Ed. Porrúa, 1989.

ORGANIZACIÓN DE LOS ESTADOS AMERICANOS. **Métodos alternativos de resolución de conflictos en los sistemas de justicia de los países americanos**. Oficina del subsecretario de asuntos jurídicos, secretaria general de la Organización de los Estados Americanos. Cuarta reunión de ministros de justicia. Trinidad y Tobago, 2002.

PALLARES, Eduardo. **Diccionario de derecho procesal civil**. 5ª. ed., México, D.F.: Ed. Porrúa, 1966.

QUERALT, Juan Martín. **Curso de derecho financiero y tributario**. Madrid, España: Ed. Tecnos, 2012.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús; ROJAS YÁNEZ, Jorge. **Derecho tributario mexicano**. México, D.F.: Ed. Tillas, 1998.

REINHOLD ZIPPELIUS. **Teoría general del estado**. 3ª. ed., México, D.F.: Ed. Porrúa, 1998.

RETCHKMIMAN, Benjamín. **Teoría de las finanzas públicas**. Tomo 1. México, D.F.: Ed. UNAM, 1997.

RIVERA NEUTZE, Antonio Guillermo. **Amigable composición, curso práctico de negociación y conciliación**. Guatemala, Guatemala: Ed. Autores, 2001.

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

TERCER ENCUENTRO DE RESOLUCIÓN PACÍFICA DE CONFLICTOS. **Métodos alternos de resolución de conflictos procuraduría de la administración de Panamá**. Procuraduría de la administración, dirección de investigación y fortalecimiento de la administración pública. Viña del Mar, Chile: Ed. Panamá, 2004.



VILLEGAS, Héctor B. **Manual de finanzas públicas**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 2000.

Legislación:

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

Código Civil. Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, Decreto Ley número 106. Guatemala, 1964.

Código Procesal Civil y Mercantil. Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, Decreto Ley número 107. Guatemala, 1964.

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

Ley de lo Contencioso Administrativo. Decreto número 119-96 del Congreso de la República de Guatemala. Guatemala, 1997.

Ley del Organismo Judicial. Decreto número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala. Guatemala, 1989.

Ley de Arbitraje. Decreto número 67-95 del Congreso de la República de Guatemala. Guatemala, 1995.