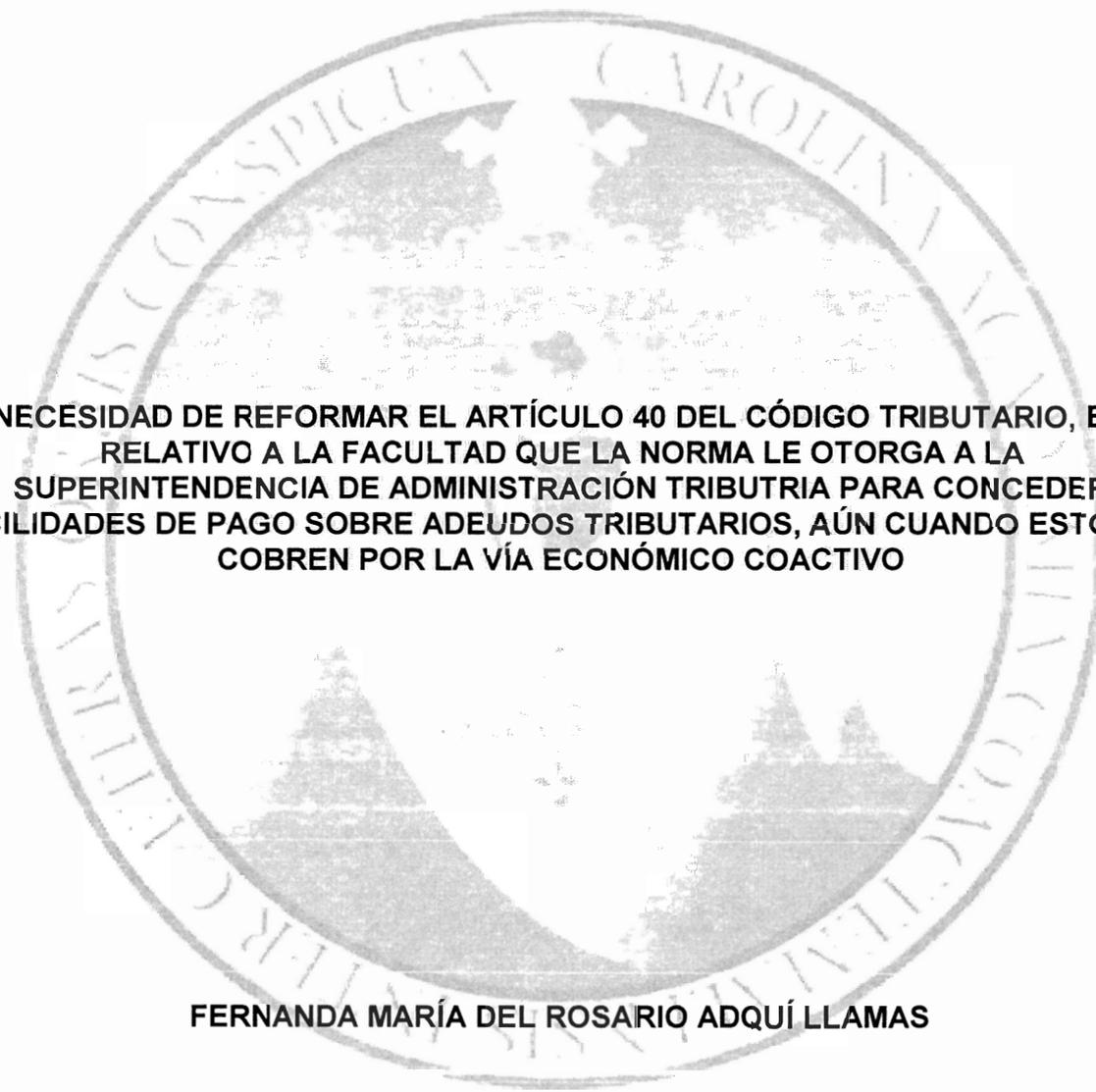


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central shield with a cross and a figure, surrounded by a wreath. The shield is set against a background of a landscape with trees and a building. The Latin motto "SICUT ERAT" is inscribed on the left side of the shield, and "SICUT ERIT" is on the right. The outer ring of the seal contains the text "UNIVERSITAS CONSPICUA CAROLINENSIS" at the top and "FUNDATA 1697" at the bottom.

**LA NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO 40 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, EN LO
RELATIVO A LA FACULTAD QUE LA NORMA LE OTORGA A LA
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA CONCEDER
FACILIDADES DE PAGO SOBRE ADEUDOS TRIBUTARIOS, AÚN CUANDO ESTOS SE
COBREN POR LA VÍA ECONÓMICO COACTIVO**

FERNANDA MARÍA DEL ROSARIO ADQUÍ LLAMAS

GUATEMALA, AGOSTO DE 2016

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

**LA NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO 40 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, EN LO
RELATIVO A LA FACULTAD QUE LA NORMA LE OTORGA A LA
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA CONCEDER
FACILIDADES DE PAGO SOBRE ADEUDOS TRIBUTARIOS, AÚN CUANDO ESTOS SE
COBREN POR LA VÍA ECONÓMICO COACTIVO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

FERNANDA MARÍA DEL ROSARIO ADQUÍ LLAMAS

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, agosto 2016

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

DECANO:	Lic..	Gustavo Bonilla
VOCAL I:	Lic.	Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II:	Licda.	Rosario Gil Pérez
VOCAL III:	Lic.	Juan Jose Bolaños Mejía
VOCAL IV:	Br.	Jhonathan Josué Mayorga Urrutia
VOCAL V:	Br.	Freddy Noé Orellana Orellana
SECRETARIO:	Lic.	Fernando Antonio Chacón Urizar

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic.	Marvin Omar Castillo Garcia
Vocal:	Lic.	Jaime Ernesto Hernández Zamora
Secretaria:	Licda.	Adela Lorena Pineda Herrera

Segunda Fase:

Presidente:	Lic.	Menfil Osberto Fuentes Perez
Vocal:	Lic.	Guillermo Díaz Rivera
Secretaria:	Licda.	Maria del Carmen Mancilla Girón

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).



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, 07 de octubre de 2014.

Atentamente pase al (a) Profesional, DANIEL MAURICIO TEJEDA AYESTAS, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante FERNANDA MARÍA DEL ROSARIO ADQUÍ LLAMAS, con carné 200610344, intitulado LA NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO 40 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, EN LO RELATIVO A LA FACULTAD QUE LA NORMA LE OTORGA A LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA CONCEDER FACILIDADES DE PAGO SOBRE ADEUDOS TRIBUTARIOS, AÚN CUANDO ESTOS SE COBREN POR LA VÍA ECONÓMICO COACTIVO.

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

El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, la conclusión discursiva, y la bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime pertinentes

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

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

Fecha de recepción 10 / 10 / 2014

Asesor(a) Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas
 Abogado y Notario

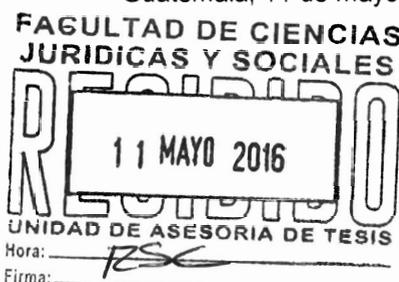




**LIC. DANIEL MAURICIO TEJEDA AYESTAS
ABOGADO Y NOTARIO**

6ta. Avenida 0-60 zona 4 Gran Centro Comercial de la Zona 4 Torre Profesional I oficina 801
octavo nivel Teléfono 45454515

Guatemala, 11 de mayo de 2016



MSc.:

William López Morataya
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Distinguido MSc. López:

En atención a la providencia emanada de esta unidad de fecha siete de octubre de 2014, me permito manifestarle que en la calidad de asesor de tesis de la bachiller **FERNANDA MARÍA DEL ROSARIO ADQUÍ LLAMAS**, quien desarrolló el tema intitulado, " **LA NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO 40 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, EN LO RELATIVO A LA FACULTAD QUE LA NORMA LE OTORGA A LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA CONCEDER FACILIDADES DE PAGO SOBRE ADEUDOS TRIBUTARIOS, AÚN CUANDO ESTOS SE COBREN POR LA VÍA ECONÓMICO COACTIVO**", declarando expresamente que no soy pariente de la bachiller dentro de los grados de ley, por lo que me complace manifestarle lo siguiente:

- a. Respecto del contenido científico y técnico de la tesis: De la revisión practicada al trabajo de tesis relacionado, se puede establecer que el mismo cumple con los requisitos establecidos en el Artículo 31 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, relativo al contenido científico y técnico de la tesis en virtud, asimismo, que el presente trabajo llena las expectativas por dicho normativo, al haberse empleado dichos lineamientos al desarrollarse la investigación del caso.
- b. Respecto a la metodología y técnica de investigación utilizada: se utilizó el método deductivo, que en virtud del análisis de los hechos que aparecen en la investigación se originaron argumentos sobre las observaciones efectuadas que llegaron a conclusión discursiva. En definitiva el trabajo de tesis se ajusta a los requerimientos científicos y técnicos que se deben cumplir de conformidad con la norma respectiva, la metodología y técnica de investigación utilizadas.
- c. De la redacción utilizada: Se observó que en toda la tesis se emplearon técnicas de redacción, ortografía y gramática adecuadas para este tipo de trabajos, así como de fondo y forma lo establecido por la Real Academia de la Lengua Española.
- d. Respecto a la contribución científica: La contribución científica lo constituye el análisis extensivo sobre la necesidad de reformar el Código Tributario Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala en su Artículo 40, el cual tiende a vulnerar los intereses del Estado al dejar de percibir los tributos correspondientes a los adeudos tributarios que se ventilan en el proceso Económico Coactivo Tributario.
- e. De la conclusión discursiva: se puede establecer que la bachiller realizó hallazgos dentro de la investigación, mismos que a mi consideración y criterio son adecuados y oportunos para el contexto en el que se desarrolló la misma, y del mismo modo, la conclusión discursiva de dicho trabajo es congruente con el trabajo final realizado.
- f. Respecto a la bibliografía utilizada: Finalmente se constató que en el desarrollo y culminación del informe final de la tesis, se utilizó doctrina de autores nacionales y extranjeros, así como haber

Daniel Mauricio Tejeda Ayestas
Abogado y Notario



**LIC. DANIEL MAURICIO TEJEDA AYESTAS
ABOGADO Y NOTARIO**

6ta. Avenida 0-60 zona 4 Gran Centro Comercial de la Zona 4 Torre Profesional I oficina 801
octavo nivel Teléfono 45454515

realizado análisis tanto de la legislación interna como de la legislación de otros países, lo cual, a mi criterio es totalmente adecuado.

- g. La bachiller aceptó todas las sugerencias que le hice y realizó las correcciones necesarias para una mejor comprensión del tema, en todo caso, respeté sus opiniones y los aportes que planteó.

En conclusión y en virtud de haberse cumplido con las exigencias del suscrito asesor derivadas del examen del trabajo en los términos anteriormente expuestos e individualizados y por las razones expresadas, así como haber cumplido con los requisitos establecidos en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, resulta procedente aprobar el trabajo de tesis relacionado, realizado por la estudiante **FERNANDA MARÍA DEL ROSARIO ADQUÍ LLAMAS**, y en consideración conferirse la opinión que merece, debiendo continuar su trámite administrativo legal correspondiente a efecto se emita orden de impresión y se señale día y hora para la discusión en el correspondiente examen público. En tal virtud, emito **DICTAMEN FAVORABLE** aprobando el trabajo de tesis asesorado.

Atentamente.

Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas,
Abogado y Notario

Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas
Abogado y Notario
Colegiado 9,219



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 27 de julio de 2016.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante FERNANDA MARÍA DEL ROSARIO ADQUÍ LLAMAS, titulado LA NECESIDAD DE REFORMAR EL ARTÍCULO 40 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, EN LO RELATIVO A LA FACULTAD QUE LA NORMA LE OTORGA A LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA CONCEDER FACILIDADES DE PAGO SOBRE ADEUDOS TRIBUTARIOS, AÚN CUANDO ESTOS SE COBREN POR LA VÍA ECONÓMICO COACTIVO. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/srrs.





DEDICATORIA

- A DIOS:** Padre Celestial, forjador de mi camino, porque lo que un día me prometió hoy se vuelve una realidad.
- A MI PADRE:** Marco Tulio Adqui Adqui, por ser un ejemplo de responsabilidad y de deseos de superación, porque la distancia física nunca separó nuestros corazones.
- A MI MADRE:** Trinidad Llamas Arreaza, por ser el pilar de mi vida, educarme con amor, y ser siempre mi motor para concluir esta meta; es un privilegio ser tu hija.
- A MIS HERMANOS:** Marco Iván y Mónica José, por su apoyo y amor incondicional, gracias por compartir mis alegrías y sostenerme en los momentos difíciles.
- A MI FAMILIA:** Por su cariño y muestras de apoyo a lo largo de este camino.
- A MI TÍO:** José Hermelindo Llamas Arreaza, por educarme con su ejemplo en tan loable profesión.
- A MIS AHIJADAS:** Dulce y Elany, como ejemplo de perseverancia, para que las metas que se propongan sean futuros triunfos para honrar a sus padres.
- AL LICENCIADO:** Daniel Mauricio Tejeda Ayestas, por motivarme constantemente a no desfallecer y así poder alcanzar mi meta profesional.



A MIS AMIGOS:

Por acompañarme durante este arduo camino, especialmente a Luis, Astrid, Heber, Dennys, Haroldo, Alexander y a todos aquellos que en algún momento han marcado mi vida.

A:

La tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.



PRESENTACIÓN

La relación jurídico tributaria es uno de los elementos más importantes del tributo, por ser el vínculo que une al particular con el Estado, siendo una obligación de dar, coloca al contribuyente como un deudor tributario, el análisis de la misma es de suma importancia en el derecho tributario. Partiendo de lo anterior, la presente investigación busca establecer a través de un análisis cualitativo de las atribuciones conferidas a la Superintendencia de Administración Tributaria, como ente perteneciente al derecho público, el ejercicio de las mismas en determinado momento puede llegar a vulnerar los intereses estatales si no se guarda la cautela necesaria.

Para poder analizar de una manera objetiva y concreta esta problemática en el ejercicio de la facultad otorgada por el Artículo 40 del Código Tributario a la Superintendencia de Administración Tributaria, se analizó de manera cuantitativa una muestra de cinco los expedientes administrativos presentados ante la unidad de Cobranza de la Intendencia de Fiscalización, de la Gerencia Regional Central de Guatemala, durante el periodo comprendido del año 2011 AL 2014. El objeto de estudio se refiere a la necesidad de reformar el Artículo 40 del Código Tributario en un sentido restrictivo, en cuanto a la facultad que el mismo le otorga a la Superintendencia de Administración Tributaria para realizar convenios de pago sobre adeudos dejados de pagar, aun cuando los mismos ya se hayan requerido por la vía económico coactivo, siendo ésta entidad el sujeto de estudio de la investigación. El aporte académico del tema consiste en la valoración por parte de los estudiosos del derecho tributario de fortalecer la gestión de la Superintendencia de Administración Tributaria, en cuanto a un modelo de procedimientos que deben de ser tomados en cuenta para futuras reformas a la legislación tributaria vigente.



HIPÓTESIS

Al celebrarse el convenio sobre el impuesto dejado de pagar, cuando ya se ha iniciado un proceso económico coactivo en contra del contribuyente, el título ejecutivo con el cual se procedió a iniciar el cobro, pierde su eficacia, es por ello la necesidad de reformar el Artículo 40 del Código Tributario, de tal manera que sea restrictivo y que de esta forma el contribuyente no pueda oponerse a la ejecuciones que se hayan promovido en su contra haciendo valer excepciones que ataquen la eficacia del título, toda vez que al ejercitar la facultad conferida en el artículo sujeto de análisis, se destruye la eficacia de un título preexistente, dando lugar a interponer excepciones que señalen la deficiencia surgida por dicha acción.

COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS



Durante el desarrollo de la investigación, fue posible determinar después de un análisis de la normativa cuestionada en la hipótesis, que efectivamente al reformarse el Artículo 40 del Código Tributario, específicamente en su apartado referente a las facultades que se le conceden a la Superintendencia de Administración Tributaria, es necesario restringir la celebración de convenios de pago sobre adeudos tributarios que sean cobrados en la vía económico coactivo, condicionando el ejercicio esta atribución a la aprobación judicial a instancia de parte.

Con el objeto de encuadrar adecuadamente el estudio de los métodos utilizados para lograr la comprobación de la hipótesis planteada, es necesario mencionar que se ha empleado el método deductivo ya que se partió en general de las facultades que el Código Tributario le otorga a la Superintendencia de Administración Tributaria; así mismo se ha empleado el método inductivo al partirse de una facultad específica que la legislación guatemalteca le ha otorgado a la Superintendencia de Administración Tributaria.



ÍNDICE

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

CAPÍTULO I

1. La relación jurídico tributaria.....	1
1.1. Características de la relación jurídico tributaria.....	5
1.2. Elementos de la relación jurídico tributaria.....	8
1.3. Elementos personales de la relación jurídico tributaria.....	12

CAPÍTULO II

2. El proceso económico coactivo tributario.....	15
2.1. Características del procedimiento económico coactivo tributario.....	18
2.2. Procedencia del proceso económico coactivo tributario.....	20
2.3. Principios procesales del proceso económico coactivo tributario.....	25
2.3.1. Impulso de oficio.....	25
2.3.2. Supletoriedad de las leyes.....	27

CAPÍTULO III

3. Etapas dentro del proceso económico coactivo tributario.....	29
3.1. Emplazamiento.....	29
3.2. Actitudes procesales.....	31
3.3. Prueba.....	35
3.4. Finalización del proceso.....	37

CAPÍTULO IV

4. La excepción procesal.....	41
-------------------------------	----



4.1.	Clasificación de las excepciones.....	42
4.1.1.	Las excepciones previas.....	42
4.1.2.	Excepciones perentorias.....	52
4.2.	El sistema de excepciones aplicables al proceso económico coactivo regulado en el Código Tributario Guatemalteco.....	54

CAPÍTULO V

5.	Las facultades discrecionales otorgadas a la Superintendencia de Administración Tributaria por el Código Tributario Guatemalteco.....	59
5.1.	La facultad que le otorga a la Superintendencia de Administración Tributaria el Artículo 40 del Código Tributario Guatemalteco, para conceder facilidades de pago sobre adeudos tributarios aún cuando estos se cobren por la vía económico coactivo y su necesidad de ser reformado.....	63
5.2.	Efectos positivos que trae consigo la reforma del Artículo 40 del Código Tributario, en lo relativo a las facultades que la Ley le otorga a la Superintendencia de Administración Tributaria.....	64
	CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	69
	BIBLIOGRAFÍA.....	71



INTRODUCCIÓN

Partiendo de que el Estado necesita recursos para cumplir con los fines de bienestar común que la Constitución Política de la República de Guatemala indica, se puede decir que dentro de estos recursos que el Estado necesita a los tributos y específicamente a un órgano estatal encargado de la recaudación tributaria. Sin embargo cuando el ente encargado de su recaudación se topa con la situación de que el contribuyente incumple con sus obligaciones tributarias, la misma Superintendencia de Administración Tributaria posee mecanismos administrativos para iniciar el cobro de los adeudos tributarios.

El problema surge cuando se ha iniciado el procedimiento de cobro de un adeudo tributario ya en la vía judicial, ejercitando como título ejecutivo la certificación de la resolución que determina el tributo, intereses, recargos, multas y adeudos con carácter definitivo, obliga al contribuyente al momento de ser notificado a tomar una actitud procesal, pudiendo oponerse a la ejecución e interponer como medio de defensa cualquiera de las excepciones reguladas en el Artículo 177 del Código Tributario. Aun así, el contribuyente puede buscar una solución extrajudicial avocándose a la Superintendencia de Administración Tributaria para realizar un convenio de pago sobre el monto del impuesto omitido, no importando si el mismo fuera sobre adeudos tributarios que se cobren en la vía económico coactivo.

La Superintendencia de Administración Tributaria al iniciar el procedimiento de cobro de un adeudo tributario, obliga al contribuyente al momento de ser notificado a tomar una actitud procesal, pudiendo oponerse a la ejecución. Sin embargo, el contribuyente puede buscar una solución extrajudicial avocándose a la Superintendencia de Administración Tributaria para realizar un convenio de pago sobre el monto del impuesto omitido, aún cuando se trate de adeudos tributarios que se cobren en la vía económico coactivo.

Lo anterior según la facultad otorgada a la Superintendencia de Administración Tributaria en el Artículo 40 del Código Tributario, el cual debería de ser reformado en un sentido restrictivo, puesto que al celebrar el convenio sobre el impuesto dejado de pagar, el título



ejecutivo con el cual se procedió a iniciar el cobro pierde su eficacia, toda vez que la obligación que se podía ejecutar se ve inexistente creando un problema técnico en la recaudación del tributo, el cual ya no es percibido por el Estado.

El objetivo general de la investigación consistió en establecer la necesidad de reformar el Artículo 40 del Código Tributario en un sentido restrictivo, en cuanto a la facultad que el mismo le otorga a la Superintendencia de Administración Tributaria para realizar convenios de pago sobre adeudos dejados de pagar, aun cuando los mismos ya se hayan requerido por la vía económico coactivo.

En el primer capítulo se busca establecer principios generales de la teoría de las obligaciones tributarias, desarrollando sus elementos formales, así como los supuestos doctrinarios que establecen los parámetros del ordenamiento jurídico; el segundo capítulo se enfoca en aclarar las características del proceso económico coactivo y la naturaleza jurídica del mismo; en el capítulo tercero se expone el proceso económico coactivo; en el capítulo cuarto se presentan elementos puramente procesales que alimentan el proceso económico coactivo; en el capítulo quinto se desarrollan los supuestos de la presente investigación, exponiendo las facultades discrecionales otorgadas a la Superintendencia de Administración Tributaria por el Código Tributario Guatemalteco.

Con el objeto de encuadrar adecuadamente el estudio de los métodos utilizados en la presente investigación, es oportuno mencionar que se ha empleado el método deductivo ya que se partió en general de las facultades que el Código Tributario le otorga a la Superintendencia de Administración Tributaria; así mismo se ha empleado el método inductivo al partirse de una facultad específica que la legislación guatemalteca le ha otorgado a la Superintendencia de Administración Tributaria.



CAPÍTULO I

1. La relación jurídico tributaria en Guatemala

La relación jurídico-tributaria puede definirse como un vínculo jurídico entre el contribuyente y el Estado, surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite al fisco como el sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación.

En lo que respecta a las obligaciones de los contribuyentes de hacer y que la doctrina considera como formales, accesorias o paralelas, el Código Tributario las enumera en los Artículos 112 y 112 "A" y consisten principalmente en: llevar libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación, inscribirse en los registros respectivos, presentar declaraciones, entre otras. Así mismo, el Artículo 98, del Código Tributario, desarrolla una serie de atribuciones u obligaciones de tipo formal del principal ente recaudador y fiscalizador de impuestos, la Superintendencia de Administración Tributaria de donde destacan: sancionar a los contribuyentes y responsables, organizar el sistema de recaudación y cobro, contratar profesionales de distintas disciplinas, velar porque las actuaciones se resuelvan de conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, entre otras. Las obligaciones de los contribuyentes de no hacer se refieren principalmente: a no obstaculizar la acción fiscalizadora y de no realizar maniobras que pretendan evadir el pago de impuestos.



La relación jurídica tributaria es pues, el vínculo jurídico entre el Estado y el sujeto pasivo que puede ser el contribuyente o los responsables solidarios. Este vínculo jurídico, cuyo principal objeto es el tributo, se origina al encuadrar en los presupuestos contemplados en la Ley a la actividad o actividades que realicen los contribuyentes para crear el vínculo jurídico.

Es importante para poder comprender la magnitud de este concepto, partir de la presencia de la norma jurídica, que en sí y por sí, no puede obligar a nadie mientras no se dé un hecho o situación prevista por ella; es decir que mientras no se realice el supuesto normativo, establecido en ella, no se producirán consecuencias jurídicas para los sujetos ligados al nexo de causalidad. Sin embargo, al realizar el presupuesto de referencia de inmediato se generan los derechos y obligaciones previstos, con lo que se crea un vínculo jurídico entre los sujetos que la propia norma establece. Así podemos concretar que la diferencia entre la relación jurídica y la obligación ya sea fiscal o tributaria es que aquella es el todo, mientras que la obligación solo una de sus partes.

Por ende y atendiendo a la naturaleza de la misma, la obligación jurídico tributaria puede ser de dar, hacer, no hacer y de tolerar que un sujeto debe cumplir por haber realizado un supuesto previsto en la norma, lo cual no es muy diferente a la obligación en general.

Los derechos que surgen de esta relación entre contribuyentes y el Estado, derivan su regulación de principios constitucionales básicos, tales como: derecho de petición, publicidad de los actos administrativos, derecho de defensa, justicia y equidad, entre

otros, que son desarrollados en el Código Tributario y Ley de lo Contencioso Administrativo, principalmente.

Para continuar explicando de una mejor manera lo que se debe entender por Obligación Tributaria, es preciso identificarla y diferenciarla de la relación jurídica tributaria, con la cual se le confunde comúnmente por lo cual se transcribe a continuación una definición establecida por la autora Gladys Monterroso: “ Es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones llamado hecho generador que no necesariamente debe surgir de un acto de comercio, también puede generarse de un servicio y otros.”¹

Derivado de la definición anterior se puede establecer con claridad que la diferencia entre la relación jurídico tributaria y la obligación tributaria en sí, es por el carácter específico de la Obligación Tributaria, la cual establece un vínculo directo entre el particular y el Estado, y reconoce al contribuyente como deudor tributario.

Con ello se busca decir que la Obligación Tributaria deja de un lado la generalidad de las relaciones jurídicas, en las cuales se establece que dan origen a diversas obligaciones que pueden consistir en dar, hacer, no hacer y dejar de hacer, en ese sentido la obligación tributaria tiene una finalidad más concreta que establecer al deudor tributario una obligación esencialmente de dar.

¹Monterroso, Gladys. **Fundamentos tributarios**. Pág. 25.



El Artículo 14 del Código Tributario refiere: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”.

Es de suma importancia resaltar el hecho de que, en el Código Tributario, no se le ha denominado exclusivamente relación jurídico-tributaria, sino que también obligación tributaria, según se infiere de la lectura de su Artículo 14, de la misma forma en los diferentes tratados de derecho tributario se le ha denominado de distintas formas, como por ejemplo: obligación tributaria, relación jurídica tributaria principal, relación jurídica propiamente dicha, relación jurídica tributaria sustancial, crédito impositivo, relación de deuda tributaria, entre otras. Estas distintas denominaciones de la relación jurídico tributaria, obedecen a las distintas formas en que ha sido concebida, por los diversos estudiosos del derecho tributario; no obstante, son dos las más importantes: la primera que considera que la relación de orden jurídico que se establece entre el Estado y los particulares, cuyo objeto es la prestación de un tributo se denomina obligación tributaria de contenido único; y la otra que considera; que tal expresión debe reservarse únicamente a la obligación de dar y que el concepto de relación jurídico tributaria es más amplio y por ende adecuado, pues contiene al concepto de obligación tributaria y a las otras obligaciones que le son paralelas o que derivan de ésta, las de hacer o no hacer.



Por su parte en el Código Tributario pareciera que los legisladores, trataron de inclinarse por la primera, que considera a dicha relación como obligación tributaria sustancial única tal y como se infiere de la lectura de su Artículo 14, sin embargo, es de hacer notar que dentro del contexto de dicho Código, también se regula y se les refiere la misma importancia a las otras obligaciones, las de hacer o no hacer y que se les denomina deberes formales, como se infiere de la lectura del Artículo 69 del Código Tributario, que en su parte conducente refiere: “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria”. De la misma forma en el Artículo 19 del mismo cuerpo legal se le da una extensión más amplia al concepto de obligación tributaria, al contemplar como funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria las siguientes: planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias. Así mismo, contempla los elementos procesales, para que los sujetos hagan valer sus derechos, por lo tanto; a criterio de por lo que puede considerarse que aunque en el Código Tributario no se le denomine exclusivamente relación jurídico tributaria; de acuerdo a todos los elementos contenidos en su contexto y a los principios doctrinales expuestos, resulta ser la denominación más adecuada.

1.1. Características de la relación jurídico tributaria

Cuando se hace referencia a relación jurídico-tributaria es imprescindible distinguir que “la potestad tributaria del Estado, como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se

agota a través del proceso legislativo, con la expedición de la ley”²; en consecuencia éste se ubica como cualquier acreedor que pretende el cobro de lo que cree adeudado, en ese sentido debe diferenciarse al Estado como sujeto activo de la potestad tributaria y Estado como sujeto activo de la relación jurídico-tributaria.

Debe existir un destinatario legal tributario y éste es aquel respecto al cual, el hecho imponible ocurre, es decir, aquel que ejecuta el acto o se halla en la situación fáctica que la ley seleccionó como presupuesto hipotético y condicionante del mandato de pago de un tributo, lo cual no significa forzosamente que deba ser considerado como el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. En Guatemala un ejemplo de lo expuesto, lo constituye el Impuesto al Valor Agregado, donde el destinatario legal es el consumidor; sin embargo, quien tiene que cumplir con las obligaciones formales y sustantivas inherentes de contribuyente es el vendedor.

La relación jurídico tributaria, tiene las siguientes características:

- Consiste en un vínculo personal entre el Estado y los contribuyentes, cada uno en particular atendiendo a que se cumpla el hecho generador previsto en la ley y que ha efectuado cada una de las personas en el momento y lugar en que este se lleve a cabo.
- Nace al darse la situación de hecho generador o hecho imponible.

²Chicas Hernández, Jaime Humberto, **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Pág. 113.



- Tiene características de autonomía no solamente con respecto a situaciones de derecho privado como situaciones de derecho público, por ser un fenómeno propio del derecho tributario.
- La relación jurídico-tributaria se establece entre personas. Algunos tratadistas consideran que no puede darse entre cosas ya que solo las personas naturales o colectivas están obligadas a dar, no dar, hacer o no hacer; sin embargo, el Código Tributario, admite algunos entes que sin ser personas jurídicas, tienen capacidad jurídica contributiva, especialmente porque cuentan con capacidad de desarrollar una actividad económica autónoma, tal es el caso de los fideicomisos.
- Tiene su fuente en la ley por lo que significa que todos los derechos y obligaciones provenientes de la relación jurídica tributaria, tienen que estar preestablecidos en la ley. Lo anterior está plasmado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual indica: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación”.
- Es de carácter principal y central ya que la relación jurídica tributaria es principal, no es accesoria, ni depende su existencia de otras obligaciones. Albert Hensel, proporciona una definición de la relación jurídica tributaria así: “Es la relación fundamental del Derecho Tributario, consiste en el vínculo obligacional en virtud del



cual el Estado tiene el Derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria. Con ella coexisten otras obligaciones accesorias que, en ciertos casos, mantienen estrecha conexión con la relación obligatoria principal del Derecho Tributario material y, en otros, dependen de actos administrativos especiales, con lo cual se pone de manifiesto en su concepción la vinculación estrecha del Derecho Tributario obligacional abstracto con el Derecho Tributario Administrativo. ³

1.2. Elementos de la relación jurídico tributaria

Tradicionalmente se ha establecido una clasificación sobre los elementos fundamentales de la relación jurídico tributaria, atendiendo a elementos formales y elementos meramente estructurales que sostienen todo el andamiaje fáctico que alimenta este concepto.

En ese orden de ideas se puede establecer que el elemento personal de la relación jurídico tributaria se encuentra compuesto por el sujeto activo y el sujeto pasivo de la misma. El sujeto activo, es cualquier institución del Estado, centralizada, descentralizada, autónoma o semi autónoma; en general cualquier ente público que esté facultado por la ley para cobrar tributos. En Guatemala al tenor de lo preceptuado en el Artículo 17 del Código Tributario y del Artículo 3 literal a) de la ley Orgánica de la Superintendencia de

³Hensel, Albert, **Derecho tributario**. Pág. 71.



Administración Tributaria, se establece que el sujeto activo de la obligación tributaria o ente público acreedor del tributo es la Superintendencia de Administración Tributaria, a quien le corresponde ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, realizar la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administra y recaudan las municipalidades.

El sujeto pasivo por excelencia, es la persona individual o jurídica sometida al poder tributario que resulta obligada por la ley a satisfacer el tributo y es comúnmente denominado contribuyente. No obstante en el Artículo 22 del Código Tributario, se le da un alcance más amplio a este concepto, pues contempla otros entes y responsables, tales como: fideicomisos, copropiedades, sociedades de hecho e irregulares, contrato de participación y sucesiones indivisas, donde los responsables son: el fiduciario, los copropietarios, los socios, el gestor y el albacea, administrador o herederos, respectivamente. De la misma forma en los Artículos 25 al 28 del Código Tributario, se desarrolla todo lo referente a los responsables, quienes sin tener el carácter de contribuyente, deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste, tal es el caso de los responsables por representación, solidarios y los agentes de retención o de percepción. Al igual que a la relación jurídico-tributaria al hecho generador, en la doctrina se le denomina de distintas formas que pueden confundir, por lo que se considera necesario citar algunas: hecho imponible, hecho impositivo, hecho hipotético, hipótesis de incidencia, hecho gravable, hecho gravado, presupuesto de hecho. No obstante las distintas denominaciones se puede definir como el hecho imponible o hecho



generador es el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica determinado lugar y tiempo con respecto a una persona, da pie a que el Estado pretenda un tributo, dicho en otros términos el hecho generador es el supuesto o supuestos contenidos en la ley, que al realizarlos el sujeto pasivo en el tiempo y lugar previstos dan origen a la obligación tributaria.

El hecho generador o supuesto es indispensable que esté contenido en ley, que describa de forma objetiva el hecho o situación hipotética, los datos necesarios para individualizar a la persona que debe realizar el hecho, el momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho imponible y el lugar donde debe acaecerse la realización del hecho imponible.

En el Código Tributario en el Artículo 31, se define como: “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”.

De lo expuesto se colige que el hecho generador ocurre y por lo tanto produce efectos, en los casos en que el presupuesto legal esté constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca los efectos que normalmente le corresponden y en los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, conforme al derecho que le es aplicable. El Código Tributario, contempla que el acto o negocio jurídico



que genera el impuesto, puede estar condicionado, para lo cual considera que produce efectos en el momento de su celebración y hasta que se cumpla la condición si fuera resolutoria y si fuera suspensiva al cumplirse la condición.

Así mismo, es necesario definir como elemento de la relación jurídico tributaria, al objeto impositivo como aquellos actos humanos o a cosas materiales o inmateriales gravados con un impuesto, tales como: la renta, el patrimonio, los actos formales y el consumo, que son gravados en la legislación guatemalteca con los siguientes impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto Único sobre Inmuebles, e Impuesto al Valor Agregado, respectivamente.

Otro de los elementos sin los cuales no puede ser concebida la relación jurídico tributaria es el llamado base imponible, pudiendo definirse como la magnitud que resulta de la medición o valoración del hecho imponible a la base imponible es aquella magnitud sobre la que se aplica la tarifa, determinada por la ley para cada caso, es necesario aclarar que la base imponible o base impositiva en la Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto 26-92 es llamada Renta Imponible. En ese orden ideas se puede decir que la base impositiva es la cuantificación o valoración del objeto impositivo o hecho imponible, que sirve de base para determinar el valor del impuesto de acuerdo al porcentaje que corresponde.

Y por último es necesario establecer el elemento cuantitativo, el cual se refiere a cantidades de dinero a pagar con relación a la base imponible o bien a porcentajes preestablecidos en las leyes tributarias que se aplican a la base imponible. Es importante



indicar que estas cantidades cuantitativas o porcentajes, no son arbitrarios, pues se encuentran regulados por los principios constitucionales de capacidad de pago y el de justicia y equidad, contenidos en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

1.3. Elementos personales de la relación jurídico tributaria

Para el objeto de análisis correspondiente a la presente investigación es necesario enfocarnos en los elementos personales de la relación jurídico tributaria, señalando para el efecto que el sujeto activo es el ente al que la ley confiere el derecho de recibir una prestación pecuniaria en que se materializa el tributo; y será el mismo en todos los tributos, siendo la ley que confiere al Estado, la soberanía tributaria, cuya manifestación es el poder tributario, el cual viene desarrollado en la ley propia de cada tributo y se pondrá en práctica cuando cada persona cumpla con el contenido de lo establecido en la ley. El sujeto activo puede ser cualquier institución del Estado, ya sea descentralizada, autónoma o semi autónoma o centralizada; o sea cualquier ente público que éste facultado conforme la ley para cobrar tributos. El sujeto activo puede ser cualquier institución del Estado, centralizada, descentralizada, autónoma o semi autónoma, quiere decir cualquier ente de carácter público que se encuentre facultado conforme la ley, para cobrar tributos. En otras palabras, el sujeto activo es el titular del derecho subjetivo para exigir la prestación pecuniaria. El concepto de sujeto activo de la relación jurídico tributaria, es definido en forma amplia por Héctor Villegas así: “El Estado titular de la



potestad tributaria, se transforma (ya en papel de fisco) en sujeto activo de la relación jurídico.

El hecho de ser el mismo Estado titular de la potestad, en virtud de la cual pudo ser dictada la ley tributaria, es compatible con su situación jurídica de sujeto activo del vínculo iuris tributario que se traba con todos aquellos que asumen el papel de sujetos pasivos".⁴ Derivado del concepto citado, se concluye que: El Estado a través de sus entidades públicas tiene la potestad por medio de una investidura jurídica la recaudación y fiscalización de los tributos de nuestro país.

Cuando se desarrolla el concepto de sujeto pasivo se puede concluir que este es la persona individual o jurídica, que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria, en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma legal (hecho generador). En virtud del efecto de la traslación de los impuestos, el sujeto pasivo puede ser diferente a la persona que efectúe realmente el pago del impuesto el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es toda persona individual o jurídica que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria, en virtud de haberse realizado el supuesto jurídico establecido en la norma (hecho generador). Dado el fenómeno de la traslación de los impuestos, el sujeto pasivo puede ser diferente a la persona que efectúe realmente el pago del impuesto, esto quiere decir que sujetos distintos del contribuyente pueden verse obligados por la ley al cumplimiento de todas o algunas de las cargas tributarias impuestas por el sujeto activo.

⁴ Villegas, Héctor, **Cursos de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 254.



El tratadista Héctor Villegas, citado por Carmen Díaz Dubón y Lizet Nájera Flores, menciona varias corrientes acerca del sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria: “La corriente divide a los sujetos pasivos en dos grandes categorías, contribuyente: sujetos pasivos por deuda propia, subdividiendo a estos últimos en diversas especies, entre las cuales está la sustitución tributaria. La otra corriente considera que solo es sujeto pasivo el contribuyente o deudor, negando el carácter de sujetos pasivos a los restantes pagadores. Una tercera postura estima que únicamente revisten la calidad de sujetos pasivos el contribuyente y el sustituto. El Artículo 18 del Código Tributario define al sujeto pasivo así: sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de contribuyentes o de responsable. En términos generales el sujeto pasivo del tributo es el sujeto que ha dado nacimiento a la obligación, pero en ciertos casos particulares, la ley tributaria atribuye la condición de sujeto pasivo obligado al pago de la prestación a persona distinta del primero y que por esa circunstancia se suma a éste o actúan paralelamente a él, o puede sustituirle íntegramente.”⁵

⁵ Díaz Dubón, Carmen y Lizet Nájera Flores. **Derecho financiero II**. Pág. 99.

CAPÍTULO II

2. El proceso económico coactivo tributario

El proceso económico coactivo ha sido reconocido como la vía que utiliza el Estado para obtener forzosamente los créditos fiscales a su favor. Se reconoce entonces una ejecución forzosa, como medio jurídico que se utiliza para lograr la satisfacción de la Administración Tributaria, cuando no se ha logrado obtener el importe del tributo por vía administrativa.

Este proceso de ejecución obedece a razones de garantizar confianza al ordenamiento jurídico, en el sentido de asegurar que las resoluciones emitidas tanto administrativa, como judicialmente, se puedan cumplir de manera inmediata, para que las obligaciones contraídas por las personas sean exigidas coactivamente.

En ese sentido, el autor Eduardo Couture se ha pronunciado sobre la Ejecución como "...fase posterior a la de conocimiento de la siguiente manera: "El procedimiento dirigido a asegurar la eficacia práctica de las sentencias de condena."⁶

Así también, el autor Mario Aguirre Godoy se pronuncia sobre la ejecución de la siguiente manera: "Concebida así la ejecución, como ejecución forzada de la Sentencia, es fácil aceptar la existencia previa de un proceso de conocimiento, que resolvió una

⁶ Couture, Eduardo, **Fundamentos del derecho procesal civil**. Pág. 76.

controversia.”⁷ En síntesis, se concibe que la finalidad del procedimiento económico coactivo, es forzar al pago del importe de la deuda fiscal, como consecuencia de la ausencia de pago voluntario por parte del contribuyente, o de la negativa de pago luego de agotado el procedimiento coercitivo tributario.

El autor Raúl Chicas Hernández da una definición del proceso económico coactivo tributario manifestando que “...en caso que el contribuyente no realice el pago voluntario de la obligación, la administración tributaria le impone ciertas medidas coercitivas como la multa, intereses o recargo, sin embargo si aún persiste la obligación tributaria, la legislación guatemalteca prevé procedimiento judicial para coaccionar al contribuyente que cumpla con la obligación, dicho procedimiento se denomina proceso económico coactivo.”⁸ El autor Calderón agrega a la definición antes descrita ciertas características que son importantes, explicando que: “... es un medio por el cual es Estado cobra sus adeudos que los particulares tiene con este, los que deber ser líquidos, exigibles, de plazo vencido y preestablecidos legalmente a favor de la administración pública”⁹.

El autor antes citado menciona las características que deben reunir las deudas que se pretenden ser exigibles para el proceso de ejecución. El tratadista Erick Santiago De León lo define como: “El proceso económico coactivo es un proceso de ejecución donde le ente que ejerce el poder tributario tiene a su alcance las herramientas procesales, a efecto de que se haga efectivo el adeudo tributario”¹⁰.

⁷ Aguirre Godoy, Mario. **Derecho procesal civil**. Pág. 93

⁸ Chicas Hernández, Raúl. **Op. Cit.** Pág. 124

⁹ Calderón Morales, Hugo Haroldo. **Derecho procesal administrativo**. Pág. 84.

¹⁰ Santiago De León, Erick, **Derecho tributario**. Pág. 86.



La definición legal del Procedimiento Económico Coactivo Tributario en Guatemala se encuentra contemplada en el Código Tributario Artículo 171 la cual establece que: “el procedimiento económico coactivo tributario es un medio por el cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios”.

Luego de estudiar las definiciones doctrinarias y legales antes citadas se puede conceptualizar a el procedimiento económico coactivo como un proceso de ejecución que hace valer la administración pública a través de sus órganos competentes, con el objeto de obtener el pago de adeudos que no han sido efectuados por parte de los contribuyentes, y los cuales son indispensables para la realización de sus operaciones por lo que se le faculta cobrarlos coactivamente por medio de una ejecución. El procedimiento económico coactivo debe basarse en un título ejecutivo que contiene una deuda que debe ser firme, líquida y exigible.

El objeto del proceso económico coactivo según la doctrina y la legislación guatemalteca. Siendo el objeto la razón de ser del proceso, de tal cuenta, el objeto principal del proceso antes mencionado es que el Estado de Guatemala cuente con una herramienta judicial con fuerza coactiva para recuperar los adeudos que no han hecho efectivo los contribuyentes, y que son necesarios para el sostenimiento del Estado.

En su parte conducente la legislación guatemalteca en el Artículo 98 del Código Tributario establece ciertas atribuciones a la administración tributaria con el objeto de poder cumplir su función y para efectos del presente trabajo las atribuciones que interesan y que tienen

estrecha relación con el objeto del Proceso Económico Coactivo Tributario, son las siguientes: "...Exigirá que liquiden y paguen los tributos, intereses, recargos y multas que procedan. Asimismo exigirá a los contribuyentes responsables, que proporcionen los elementos que constituyen la base imponible para la correcta determinación de la obligación tributaria. Requerir el pago y recaudar de los contribuyentes y responsables, el tributo adeudado, sus intereses y si corresponde, los recargos y multas..."

Se puede concluir que el procedimiento económico coactivo lo que busca es que si el contribuyente no cumple sus obligaciones con el fisco voluntariamente, la administración pueda ejecutarlo en los términos que la ley le confiere y de esa manera poder hacer efectiva la característica de ejecutoriedad del acto y obligar al contribuyente a hacer efectiva la obligación que no ha sido cumplida.

Es una herramienta que le asegura al acreedor de una relación jurídica plasmada en un título ejecutivo, de utilizar la fuerza pública y reclamar su derecho a un órgano jurisdiccional.

2.1. Características del procedimiento económico coactivo tributario

Según el tratadista Jorge Mario Castillo González, manifiesta que: "no se conocen las características del proceso económico coactivo común, toda vez, que a la fecha la doctrina no ha hecho ningún comentario al respecto, argumentando que únicamente solo se conocen las características del procedimiento económico coactivo tributario, pues estas

están contempladas en el Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario en el segundo párrafo del Artículo 171".¹¹ De las cuales diremos al respecto lo siguiente:

- Brevedad, se refiere a un proceso rápido y sencillo.
- Oficiosidad, se refiere a un proceso impulsado de oficio por el tribunal, a excepción de la demanda, la cual se presenta a instancia de parte.
- Especialidad, significa un proceso consagrado a sustanciar una materia especial como lo es la materia tributaria.

De conformidad con la presente investigación en la práctica estas características también revisten al procedimiento económico coactivo contemplado en el Decreto 1126 del Congreso de la República Ley del Tribunal de Cuentas, toda vez que aunque no estén normadas en dicho cuerpo legal, es un hecho que su finalidad es la misma que el económico coactivo tributario, o sea el medio judicial, por el cual el Estado cobra adeudos a los particulares derivas de su ius imperium, (dejando por un lado los adeudos derivados de contratos bilaterales entre los particulares y el Estado).

Dejando de lado los adeudos tributarios, que por esta vía se tramitan, también se cobran los adeudos derivados de los reparos efectuados por la Contraloría de Cuentas a aquellas personas que manejan fondos del Estado, y que al no ser desvanecidos en su

¹¹ Castillo Gonzáles, Jorge Mario, **Derecho procesal administrativo**. Pág.118.

oportunidad mediante la vía gubernativa y en materia de cuentas, toman el carácter de adeudos líquidos, firmes y exigibles, de conformidad con sentencia firme del juicio de cuentas, la cual constituye título ejecutivo, para accionar.

Y, así mismo, otros adeudos de carácter meramente administrativos, refiriéndonos a aquellos adeudos derivados por imposición o infracción de ley que no son de carácter tributario. Con base en la presente investigación, también se agrega a su especialidad el acto de consignación, al cual se refiere uno de los supuestos jurídicos, normados en el Artículo 300 del Código Procesal Civil y Mercantil, puesto que de la investigación efectuada observamos que en relación a la característica de brevedad que también recubre este proceso, las consignaciones no se practican mediante la vía incidental, sino que únicamente el interesado o ejecutado hace su petición conforme lo establece la norma legal citada, haciendo mención entre otras citas de ley, la ley fúndanle con que se dio inicio a la demanda, Decreto 1126, Ley del Tribunal de Cuentas, o Decreto 6-91 Código Tributario, ambos del Congreso de la República, algunas veces reservándose el derecho de oponerse y otras veces con el único objeto que se levanten las medidas precautorias decretadas en su contra.

2.2. Procedencia del proceso económico coactivo tributario

Para establecer la procede de este tipo de proceso es necesario que existan tres presupuestos sin los cuales la naturaleza jurídica de la ejecución no tendría sentido, siendo estos los siguientes:

- La existencia de un crédito fiscal no satisfecho dentro del plazo que marcan las leyes.
- La invasión por parte de la actividad ejecutiva de la esfera jurídica del deudor, mediante la detracción de su patrimonio de una cantidad de dinero o de otros bienes, para satisfacer coactivamente el crédito fiscal.
- La satisfacción del interés de la administración acreedora, mediante el ingreso de la cantidad de dinero debida, más la multa, y los recargos, o bien de la adjudicación de bienes en pago, que sustituyen económicamente aquella prestación dineraria.

Si se cumplen esos tres presupuestos, se estará ante la posibilidad de que se pueda iniciar una ejecución forzosa. No obstante el cumplimiento de los presupuestos anteriores, aunado a ellos –por tratarse de un procedimiento ejecutivo- también es necesario que se funde en un título ejecutivo, el cual le atribuye a la Administración Tributaria legitimación para iniciar la ejecución forzosa. Para el procedimiento económico coactivo tributario, como título ejecutivo, será suficiente entre otros, la resolución administrativa firme tributaria de la Superintendencia de Administración Tributaria. Así también será suficiente la Sentencia firme de la Sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que confirme la resolución administrativa que determinó la deuda tributaria. El Código Tributario en el Capítulo IV del Título V, establece la procedencia del procedimiento económico coactivo y, los diferentes títulos ejecutivos en que se puede fundar la iniciación de ese procedimiento, de la siguiente manera: “Artículo 172. Procedencia. Solamente en virtud de título ejecutivo sobre deudas tributarias firmes, líquidas y exigibles, procederá la ejecución económico coactiva. Podrá también iniciarse el procedimiento económico coactivo para reclamar el

pago de fianzas con las que se hubiere garantizado el pago de adeudos tributarios o derechos arancelarios constituidos a favor de la Administración Tributaria.

Como único requisito previo al cobro de la fianza por esta vía, debe la Administración Tributaria requerir el pago de la fianza por escrito en forma fundamentada, y la afianzadora incurrirá en mora, si no paga dentro del plazo de diez días. Constituye título ejecutivo sobre deudas tributarias firmes, líquidas y exigibles, los documentos siguientes:

1. Certificación o copia legalizada administrativamente del fallo o de la resolución que determine el tributo, intereses, recargos, multas y adeudos con carácter definitivo.
2. Contrato o convenio en que conste la obligación tributaria que debe cobrarse.
3. Certificación del reconocimiento de la obligación tributaria hecha por el contribuyente o responsable, ante autoridad o funcionario competente.
4. Póliza que contenga fianza en la que se garantice el pago de adeudos tributarios o derechos arancelarios a favor de la Administración Tributaria.
5. Certificación del saldo deudor de cuenta corriente tributaria de obligaciones líquidas y exigibles.
6. Otros documentos en que consten deudas tributarias que por disposiciones legales tengan fuerza ejecutiva.”

El requisito esencial para que proceda el procedimiento económico coactivo, al igual que el juicio ejecutivo, es la existencia de un título ejecutivo, que incorpore la obligación de pagar una deuda que esté firme, líquida, y que sea exigible.

Cuando el Artículo indica que la deuda debe ser firme, se refiere al supuesto que la deuda o cuota establecida mediante la resolución vertida en el procedimiento administrativo, debe ser la resolución final, que no debe estar pendiente de resolución de impugnación administrativa alguna, por lo que la resolución puede ser ejecutable la cantidad líquida se refiere a que, dentro del procedimiento agotado para determinar la obligación tributaria, se debe haber obtenido una cantidad concreta y definitiva en concepto de tributo, ya que de lo contrario estaría pendiente la cuantificación del tributo y no se podría cobrar algo que aún no está plenamente determinado. Otro de los requisitos que debe cumplir el título es que la cantidad sea exigible, es decir, que la obligación que incorpora el título sea de plazo vencido, es decir que el crédito a favor de la Administración Tributaria ya se deba pagar, que se haya cumplido el plazo de diez días establecidos en el Código Tributario sin que el contribuyente haya pagado, por lo que, ante la negativa del pago se procede con un cobro coercitivo.

El Artículo transcrito también desarrolla la posibilidad de la existencia de alguna fianza que el contribuyente constituya a favor de la administración tributaria, en tal caso, el título ejecutivo lo constituirá la póliza de dicha fianza y, antes de iniciar el procedimiento económico coactivo, la Administración Tributaria deberá solicitar previamente el pago a la entidad afianzadora, la cual debe estar vigente.



Otros de los títulos ejecutivos que se pueden utilizar, son el contrato o convenio que hubieren realizado el contribuyente y la Administración Tributaria para el pago de la deuda, en el cual se determinará la forma en que se debe realizar el pago, y ante el incumplimiento de las obligaciones del contribuyente, se podrá iniciar el cobro forzado mediante el procedimiento objeto de estudio.

El Artículo transcrito en el párrafo anterior incorpora otros documentos que pueden constituir el título ejecutivo para iniciar el procedimiento, los cuales deben contener como requisitos esenciales que constituyan una deuda firme, que sea líquida, y que ya sea exigible, así también deberán contener los requisitos establecidos en el Artículo 173 del Código Tributario, los cuales son: “Artículo 173. Requisitos del título ejecutivo administrativo. Para que los documentos administrativos constituyan título ejecutivo de cobranza, deberán reunir los siguientes requisitos:

1. Lugar y fecha de la emisión.
2. Nombres y apellidos completos del obligado, razón social o denominación del deudor tributario y su número de identificación tributaria.
3. Importe del crédito líquido, exigible y de plazo vencido.
4. Domicilio fiscal.



5. Indicación precisa del concepto del crédito con especialización, en su caso, el tributo, intereses, recargos o multas y del ejercicio de imposición a que corresponde.

6. Nombres, apellidos y firma del funcionario que emitió el documento y la indicación del cargo que ejerce aún cuando sea emitido en la forma que establece el artículo 125 de este Código.

7. Sello de la oficina administrativa.”

Los requisitos establecidos legalmente, serán utilizados por el Juzgador para determinar si procede o no procede dar trámite al procedimiento económico coactivo, en tal sentido se deben cumplir los requisitos mínimos que se exigen para el título, pues con ellos se conoce el monto de la deuda tributaria, la persona obligada, el vencimiento del plazo de la deuda, y demás características que se dan a conocer mediante los requisitos, mismos que no pueden omitirse, ya que de ser así, sería procedente una excepción de demanda defectuosa.

2.3. Principios procesales del proceso económico coactivo tributario

2.3.1. Impulso de oficio

Este principio contempla que el juez debe actuar impulsando el proceso, sin necesidad que las partes se lo pidan, siendo en consecuencia el juzgador el responsable de la

decisión de trámite. Es importante tener en cuenta que dicho principio no da facultades al juez para gestionar ciertos actos procesales por impulso propio, como por ejemplo: la tramitación de un apremio de carácter personal, como lo es una certificación de lo conducente, dentro del proceso económico coactivo, lo cual lleva ciertos requisitos, para que proceda legalmente, por lo cual los tribunales siempre deben observar la supremacía de la Constitución Política de la República de Guatemala, que prescribe: en el Artículo 204 Condiciones esenciales de la administración de justicia. “Los tribunales de justicia en toda resolución o sentencia observarán obligadamente el principio de que la Constitución de la República prevalece sobre cualquier ley o tratado.” Debiendo considerarse también el Artículo 44 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual prescribe en relación a los derechos inherentes a la persona humana. “Que los derechos y garantías que otorga la Constitución no excluye a otros, que, aunque no figuren expresamente en ella, son inherentes a la persona humana.” Así como el Artículo 12 de dicha ley suprema que preceptúa: “La defensa de la persona y sus derechos son inviolables”. Y, el Artículo 4 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad que señala en su último párrafo, que “En todo procedimiento ya sea administrativo o judicial debe observarse las reglas del debido proceso”. En virtud de ello podemos decir que no procede la caducidad de la instancia. El Decreto Ley 107, Código Procesal y Mercantil, como ley supletoria establece en el Artículo 589, respecto a las excepciones al principio de caducidad; o sea, que no se trata, solo pedir que se aplique la caducidad de instancia por haber transcurrido determinado plazo según las instancia, sino, que deben observarse las excepciones a dicho principio; entre las cuales se pueden aplicar al proceso económico coactivo las siguientes:

- Cuando el proceso se encuentre en estado de resolver sin que sea necesaria la gestión de las partes.
- En los procesos de ejecución singular que se paralicen por ausencia o insuficiencia de bienes embargables al deudor, o porque el ejecutante éste recibiendo pagos parciales por convenio judicial o extrajudicial.
- En los procesos para ejecutar una sentencia firme.

Aún, cuando la caducidad esté regulada como excepción en cualquier estado del proceso económico coactivo, no puede prosperar, puesto que el impulso de oficio, permite que las etapas procesales transcurran en forma oficiosa sin estar sujetas a los plazos que establece la ley para otros tipos de juicios, además deben observarse las excepciones al principio de la caducidad indicadas en el Artículo 589 del Decreto Ley 107, Código Procesal Civil y Mercantil, las cuales algunas de ellas son compatibles con el procedimiento económico coactivo al referirse a aquellos procesos de ejecución singular.

2.3.1. Supletoriedad de las leyes

Para iniciar es posible afirmar que la supletoriedad dentro del proceso económico coactivo se deriva de la situación que las leyes específicas que rigen el proceso admiten la aplicación de la ley del organismo judicial y del Código Procesal Civil para todas las fases, recursos o demás situaciones que no hayan contemplado los legisladores dentro del



Código Tributario, siempre que no sean contrarias a las mismas. La legislación guatemalteca, en el Código Tributario en el Artículo 185 establece: “se aplicarán supletoriamente el Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial, siempre que no sean contrarias a las disposiciones reguladas en dichos cuerpos legales “.De tal cuenta que la supletoriedad sirve para llenar los vacíos legales que se dejaron en una norma o para indicar que el procedimiento puede basarse en otras normas generales que contienen con mayor profundidad el desarrollo del mismo.



CAPÍTULO III

3. Etapas dentro del proceso económico coactivo tributario

Como ya se ha manifestado el proceso económico coactivo ha sido reconocido como la vía que utiliza el Estado para obtener forzosamente los créditos fiscales a su favor. Atendiendo a ese orden de ideas podemos denotar que tiene la naturaleza de un proceso de ejecución con las características de un proceso de ejecución civil común ya que se aplican de manera supletoria las normas aplicables a los mismos.

A raíz de esto se puede estructurar una serie de etapas que para el efecto del análisis que se realiza, agrupa todas las etapas procesales atendiendo determinados momentos dentro de la sustentación del juicio.

3.1. Emplazamiento

De conformidad con el procedimiento económico coactivo regulado nuestra legislación, no existen requisitos para el planteamiento de la demanda, pero al hacer la aplicación de las leyes supletorias, se observan los requisitos establecidos dentro del Artículo 61 del Código Procesal Civil y Mercantil, para la primera solicitud y los del Artículo 62 para las demás solicitudes. Así mismo debemos tomar en cuenta los preceptos normados en los Artículos 106, 107 y 108 que se refieren al contenido de la demanda y a los documentos esenciales que deben acompañarse en la fase procesal oportuna. La administración



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

Planteada la demanda el juez calificará el título y con base en el mismo, se dictará resolución mandando requerir de pago al obligado y si éste no cancela en el acto del requerimiento, se trabará embargo sobre bienes suficientes que cubran el valor de lo demandado. Asimismo, en la demanda económico coactiva, y dentro del transcurso del proceso pueden solicitarse las medidas cautelares que sean necesarias, según el caso si fuere la parte demandada persona individual o jurídica; entre las cuales encontramos el embargo sobre bienes, el arraigo y el embargo con carácter de intervención sobre empresas propiedad del demandado, es necesario aclarar que de conformidad con las reformas efectuadas al Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, ya no se hace excepción al arraigo, así mismo se deja claro que el juzgador esta facultado, para ordenar estas medidas inaudita parte, según lo establece el Artículo 534 del Código Procesal Civil y Mercantil, el cual prescribe: “Que las providencias precautorias se dictarán sin oír a la parte contra quien se pidan y surtirán todos sus efectos, no obstante cualquier incidente, excepción o recurso que contra ellas se haga valer, mientras no sean revocadas o modificadas, en aplicación a la supletoriedad normada, antes relacionada.” Es por ello que se dice, que aunque el proceso económico coactivo tenga como una de sus características la oficiosidad, hay ciertos actos que siempre deben ser a instancia de parte, como la traba de embargos u otras medidas precautorias y de coacción personal como lo es el arraigo, y así mismo la iniciación de la demanda. Luego de que se presenta la demanda y el juez considera suficiente el título para llevar a cabo la ejecución,



se admite para su trámite dicha demanda. Por lo que el juez emite la primera resolución en dicha resolución se le da audiencia al demandado, para que se manifieste en cuanto al proceso llevado en su contra.

De conformidad con el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario en su Artículo 174, se emplaza al ejecutado para que dentro del plazo de cinco días, se oponga o haga valer sus excepciones. Aludiendo en su párrafo tercero, que “Si se trata de ejecución de sentencias solo se admitirán las excepciones nacidas con posterioridad a la misma.” Así mismo, el Artículo 176 en su parte conducente preceptúa “Si el ejecutado se opusiere, deberá razonar su oposición y si fuere necesario, ofrecerá la prueba pertinente.”... Refiriendo el párrafo tercero de dicha norma legal, “El juez oirá por cinco días hábiles a la administración tributaria y...”

Como parte de esta etapa se da el requerimiento de pago el cual consiste en el acto procesal continuo de la notificación de la demanda, el cual se encuentra ordenado en el mandamiento de ejecución para lograr el cumplimiento del obligado o en su caso el embargo de bienes según lo normado en el Artículo 297 del Código Procesal Civil y Mercantil.

3.2. Actitudes procesales

Según el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, el Artículo 174 establece : “... dará audiencia al ejecutado por el plazo de cinco días hábiles, para que se

oponga o haga valer sus excepciones”. Observándose que el Código Tributario no regula el apercibimiento de continuar el juicio en rebeldía, por lo que éste presupuesto jurídico no se da en los procesos económicos coactivos, que se rigen bajo la luz de dicho cuerpo legal.

Actualmente los litigantes deben tomar en cuenta las reformas efectuadas al Decreto 6-91, Código Tributario, reguladas dentro del Decreto 20-2006 del Congreso de la República, que establece en su Artículo 40, que en casos que haya demanda judicial, para el pago de tributos, podrá celebrarse convenio ante juez competente, por lo que pueden ejercitar dicha acción conforme derecho, haciendo valer las pretensiones que estimen pertinentes.

El demandado, puede también comparecer al proceso allanándose al mismo, esta situación resulta cuando el demandado expresa su deseo de no litigar y de someterse a las pretensiones aducidas por el actor, manifestación que debe hacerse en el plazo que tiene el demandado para contestar la demanda.

Atendiendo a la supletoriedad, las partes han tenido el derecho de hacer uso de la nulidad por violación de ley, o vicio del procedimiento, ya sea al contestar la demanda, en relación a la primera resolución, o a los actos iniciales diligenciados, debiendo tomar siempre en cuenta, que los plazos procesales son de carácter perentorio, es el caso, por lo cual en la práctica algunos litigantes plantean la contestación de la demanda, o sea la oposición, simultáneamente con la nulidad, interrumpiéndose el trámite de la oposición

quedando ésta presente para su oportunidad, resguardando con dicha actitud los intereses de la parte demandada en virtud que no siempre se puede asegurar si va a prosperar o no una nulidad planteada, y de no diligenciarse dichas pretensiones en forma paralela, se estaría arriesgando el plazo conferido para la contestación de la demanda, perjudicando el derecho de defensa del demandado.

Entre otras actitudes que puede desarrollar el demandado, se encuentra el pago del adeudo, el cual para los efectos procesales, primeramente, se despacha la ejecución, se lleva a cabo el requerimiento de pago, por el ministro ejecutor designado, también puede efectuarse la notificación y requerimiento respectivo, mediante un notario notificador, si así lo pide el ejecutante, tal y como lo establece el Artículo 298 del Código Procesal Civil y Mercantil “ El demandado atiende el requerimiento, en cuyo caso tiene que pagar la suma reclamada y las costas causadas. Si el demandado procede a efectuar el pago al momento del requerimiento, se deja constancia en el expediente, se entrega al ejecutante la suma satisfecha, dándose por terminado el procedimiento. Y se levantan las medidas precautorias decretadas en contra de demandado. Este pago al hacerse en efectivo, siempre debe ser consignado en la tesorería del organismo judicial, a disposición del juzgado. Aludiendo además que las costas habrá que liquidarlas para saber su monto exacto.”

En la práctica, el procedimiento de pago en los procesos económicos coactivos no se dà así de sencillo, como lo establece el Artículo 300, párrafo primero del Decreto Ley 107, Código Procesal Civil y Mercantil, en relación a que una vez pagado se dé por terminado

el juicio y se proceda a liquidar las costas, toda vez, que el juzgador si bien es cierto decreta levantar las medidas precautorias decretadas contra la parte ejecutada, no decreta la entrega al ejecutante de la suma consignada, constituida por el adeudo reclamado, más el diez por ciento, para costas procesales.

Otra actitud que puede asumir el demandado consiste en la prevista en el párrafo segundo Artículo 300 del Código Procesal Civil y Mercantil, en donde se establece que “Así mismo puede el deudor hacer levantar el embargo, consignando dentro del mismo proceso la cantidad reclamada, más un diez por ciento para liquidación de costas, reservándose el derecho de oponerse a la ejecución.” Sin perjuicio de que si la cantidad consignada no fuere suficiente para cubrir la deuda principal, intereses y costas, según la liquidación, se pueda trabar embargo por la que falte.

Jaime Guasp, expresa: “Todavía podría ocurrir que el deudor pretenda asumir una actitud intermedia entre el simple pago inmediato y la desatención del requerimiento que provoca el embargo de sus bienes.¹² Es imaginable, en efecto que el sujeto pasivo de la pretensión ejecutiva niegue su condición de deudor y, por lo tanto, no quiera satisfacer la cantidad que el demandante le reclama, pero no desee tampoco verse expuesto a las molestias y vejaciones que el embargo supone y, por lo tanto, prefiera obviar esta aprehensión de sus bienes sin que extinga el juicio ejecutivo por su falta de oposición. La ley consiente semejante actitud intermedia, que consiste en la consignación, por el propio deudor, de la cantidad que se reclama, con la reserva de su derecho a oponerse al juicio

¹² Guasp, Jaime. **Derecho procesal civil**. Pág. 73.

ejecutivo entablado. El concepto de consignación que ahora se emplea es, evidentemente, impropio, puesto que no es el depósito de una cantidad con fines liberatorios, como se define a la consignación en el estricto derecho privado, sino que es una entrega cautelar que sustituye meramente, mediante el depósito de una cantidad de dinero, la traba de los bienes que, en otro caso, practicaría el órgano judicial.

3.3. Prueba

Es la fase procesal en la cual las partes proponen el diligenciamiento y aportarán los medios de pruebas ofrecidos tanto en la demanda como en la oposición a la misma, ahora bien en el procedimiento económico coactivo regulado en el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, el plazo de prueba es de 10 días y se refiere a que en dichos casos, se abre a prueba el juicio, no solo las excepciones, como pasa en el Decreto 1126 del Congreso de la República, Ley del Tribunal de Cuentas.

El período de prueba en los juicios económico coactivo no es una fase obligatoria ni esencial que debe de tramitarse debido a que no en todos los casos es necesaria. Siendo estos procesos de ejecución, no se necesita probar la existencia de la obligación que requiere el ejecutante, debido a que no es un proceso de conocimiento.

Sin embargo, la ley contempla la posibilidad de un período de prueba en caso sea necesario, si existe oposición y excepciones, y para resolver conforme a derecho necesita el juez que se le presenten como medios de prueba documentos que fundamenten la

postura que se invoca por parte del ejecutado. Por lo es importante hacer referencia esta fase aunque puede o no ser una fase del procedimiento.

Como el objeto del presente estudio recae en temas tributarios establecer que en principio, en el derecho tributario, la carga de la prueba recae generalmente en el contribuyente. Él es quien tiene que probar ante el fisco que no debe ningún tipo de tributos; o que los reparos y ajustes formulados, carecen de sustento legal.

Por su parte la legislación guatemalteca en el Código Tributario el Artículo 142 "A" en su parte conducente establece que: "En las actuaciones ante la Administración Tributaria, podrán utilizarse todos los medios de prueba admitidos en derecho. Los documentos que se aporten a título de prueba, podrán presentarse en original o fotocopia simple". Así mismo el Artículo 143 de mismo cuerpo legal en cuanto al período de prueba establece: "El período de prueba podrá declararse vencido antes de su finalización, cuando las pruebas se hubiesen aportado y los interesados así lo soliciten. No se admitirán las pruebas presentadas fuera del período de prueba, salvo las que se recaben para mejor resolver, aunque no hubiesen sido ofrecidas.

A diferencia de otros procesos, en estos juicios ejecutivos solo existe prueba si se plantean excepciones y si el juez lo considera oportuno, debido a que por su naturaleza el derecho que se reclama está probado por medio del título ejecutivo en el que se funda el proceso; por lo que si no existe oposición y apertura a prueba el juez debe dictar sentencia para finalizar el juicio. Es importante indicar que dentro del proceso económico

coactivo tributario la ley señala que no existe período extraordinario de prueba, en ese sentido el Código Tributario en el Artículo 176 establece en su parte conducente que: “...En ningún caso se otorgará plazo extraordinario de prueba”.

3.4. Finalización del proceso

La resolución final en los procedimientos económicos coactivos son similares a las sentencias que se dictan en los juicios ejecutivos. Y dentro de los juicios ejecutivos la sentencia además de pronunciarse sobre la oposición debe pronunciarse sobre situaciones especiales que son propias del juicio como lo si ha lugar o no a hacer trance, remate y pago de los bienes embargados, en el caso que hubiera, con el objeto de realizar con ello el pago al sujeto activo.

En el proceso económico coactivo general se dicta la sentencia luego del periodo de prueba, en la sentencia el juez se pronuncia con lugar o sin lugar la demanda, y si es declarada con lugar, decide el juez sobre si ha lugar a trance, remate y pago de los bienes embargados. En cuanto al proceso económico coactivo tributario al finalizar la fase de prueba el juez resuelve la oposición y las excepciones si hubiere, y decide sobre si procede hacer trance y remate de los bienes embargados o en su caso pago de la deuda, todo lo anterior lo decide en sentencia.

En ese sentido el Código Tributario vigente establece en el Artículo 178 que: “Resolución. Vencido el plazo para oponerse o el de prueba, en su caso, el juez se pronunciará sobre

la oposición y las excepciones deducidas. Además, el juez declarará si ha o no lugar a hacer trance y remate de los bienes embargados, o pago en su caso, de la deuda tributaria y de las costas judiciales”.

Se puede determinar que en ambos procedimientos el juez pone fin al proceso con una resolución denominada sentencia, en donde determina si ha lugar a la demanda o a la oposición e interposición de excepciones, y lo más importante es que decide si se manda a realizar trance, remate de los bienes o pago de la deuda, que no ha sido cumplida y por la que se inicia el proceso ejecutivo.

La condena en costas resulta importante estudiarla dentro del presente capítulo debido a que la tramitación de todo proceso ocasiona gastos, tanto administrativos como legales, para la existencia y tramitación del mismo. Las costas tienden entonces a evitar que las personas promuevan juicios sin tener un derecho que reclamar. El Estado a través del órgano jurisdiccional por medio de las costas asigna responsabilidad a una de las partes para cubrir los costos del proceso, ya sea porque han sido vencidos o porque han actuando de mala fe o bien existe también la posibilidad que el juez los exima de costas dependiendo del caso y de la actuación de las partes durante el desarrollo del proceso.

Según el ordenamiento jurídico de Guatemala existe la posibilidad que el juez exime el pago de costas a la parte que perdió dentro del juicio según ciertas causales que atienden a la actitud y actuación de la parte dentro del juicio. Y para el efecto el Código Procesal Civil y Mercantil establece en su Artículo 574 que: “el juez podrá eximir al vencido del



pago de las costas, total o parcialmente, cuando haya litigado con evidente buena fe; cuando la demanda o contrademanda comprendan pretensiones exageradas; cuando el fallo acoja solamente parte de las peticiones fundamentales de la demanda o de la contrademanda, o admita defensas de importancia invocadas por el vencido; y cuando haya vencimiento recíproco o allanamiento. Podrá eximirlo también del pago de aquellas costas que se hubieren causado en diligencias que el juez califique de ociosas o innecesarias”.

Debido a que el procedimiento económico coactivo conlleva como todo proceso gastos tanto judiciales como extrajudiciales por su tramitación es importante estudiar lo que señala la doctrina y legislación al respecto.

En cuanto a las costas dentro del Proceso Económico Coactivo Tributario, el Código Tributario el Artículo 182 establece que: “Las costas declaradas a favor de la Administración Tributaria formarán parte de sus ingresos privativos, para cubrir costos y gastos incurridos”. Por último es importante indicar que existe obligatoriedad sobre el pronunciamiento de costas en todo proceso. En tal virtud el autor Santiago De León manifiesta que: “La primera característica de las costas procesales es que su pronunciamiento es obligatorio en el proceso según resultado; es decir, en los autos o sentencias que ponen término a la causa o a cualquiera de los incidentes deberá resolverse sobre el pago de las costas procesales”.¹³ Por lo antes analizado por la doctrina y la legislación se puede concluir que en todo proceso existe el pronunciamiento

¹³ Santiago De León, Erick. **Op.Cit.** Pág. 90.



del juez en relación a las costas procesales, y por lo tanto, el proceso económico coactivo no es la excepción, si bien es cierto que dentro del proceso común no se hace ninguna referencia en este sentido y siendo su base procesos de ejecución se aplica supletoriamente lo que establece el Código Procesal Civil y Mercantil, el cual establece que el juez en la sentencia debe pronunciarse sobre las costas procesales, en ese mismo sentido el procedimiento tributario el juez se pronuncia sobre las costas en la sentencia y si fueran a favor de la administración tributaria le servirán a esta para cubrir los gastos que ocasionó el cobro de la deuda por medio de la vía judicial.



CAPÍTULO IV

4. La excepción procesal

En cuanto a su acepción de tipo forense, en la que se considera un medio de defensa para determinar la tramitación del proceso (excepción dilatoria), o para desvirtuar la procedencia de la acción intentada por la contraparte (excepción perentoria).

Asimismo, en sentido propio, la excepción es una especial manera de ejercitar el derecho de contradicción, y que consiste en oponerse a la demanda para atacar las razones de la pretensión del demandante, mediante razones propias de hecho, que persigan destruirla o modificarla o aplazar sus efectos.

O sea que la excepción constituye una especial forma de oposición otorgada por la ley al ejecutado, dirigida a relegar la pretensión del actor, ya sea rechazando los fundamentos de éste, o incorporando en el procedimiento situaciones o hechos nuevos que el juez ha de considerar y valorar al resolver.

La doctrina clásica, consideraba según Caravantes, mencionado por Mauro Chacón, a la excepción como: “el medio de defensa, o la contradicción o repulsa con que el demandado pretende excluir, dilatar o enervar la acción del actor”.¹⁴ Definición que se refiere al ataque de la acción y no de la pretensión, como debe serlo. Couture la define

¹⁴ Chacón Corado, Mauro Roderico, **Las excepciones en el proceso civil**. Pág. 85.



señalando: “Excepción es el poder jurídico del demandado de oponerse a la pretensión que el actor ha aducido ante los órganos de la jurisdicción.”¹⁵

Davis Echandía, expone “La excepción es una especial manera de ejercitar el derecho de contradicción o defensa en general que le corresponde a todo demandado, y que consiste en oponerse a la demanda para atacar las razones de la pretensión del demandante, mediante razones propias de hecho, que persigan destajarla o modificarla o aplazar sus efectos.”¹⁶

4.1. Clasificación de las excepciones

En la doctrina los procesalistas han hecho varias clasificaciones, pero la más conocida y común, es la que divide las excepciones en: previas o dilatorias, mixtas y perentorias o de fondo.

4.1.1. Las excepciones previas

El Código Procesal Civil y Mercantil, las denomina excepciones previas. Las excepciones previas o procesales, son aquellas que tienden a postergar la contestación de la demanda, por defectos de forma o de contenido o bien, presupuestos de procedibilidad, entre los cuales se encuentran algunas que constituyen presupuestos de validez del juicio, que deben ser examinadas ex officio por el juzgador, como ocurre con la incompetencia,

¹⁵ Coture, Eduardo. **Op. Cit.** Pág. 64.

¹⁶ Echandía, Davis, **Compendio de derecho procesal.** Pág. 210.

la demanda defectuosa, la falta de capacidad legal, que propiamente deben distinguirse de las excepciones previas, aunque la ley procesal no lo hace, si lo deja entrever y en más de un fallo se ha sostenido tal criterio.

- **Incompetencia**

Surge esta pretensión cuando el demandado aduce que el juez ante quién se ha promovido la demanda no es el competente para conocer el juicio. En estas circunstancias pueden surgir dos clases de incompetencia, una absoluta, cuando se refiere al valor, materia y grado y, la relativa, para cuestiones de competencia territorial.

Este presupuesto procesal, el propio juez lo debe examinar de oficio, o bien a través de la interposición de la excepción. Por ello, no obstante la defectuosa regulación que hace nuestra legislación, a pesar de establecer en el Artículo 58 de la Ley del Organismo Judicial, que la jurisdicción es única y para su ejercicio la distribuye en órganos judiciales, es menester tomar en cuenta que tanto por disposición del Artículo 6 del Código Procesal Civil y Mercantil, como en el Artículo 121 de la Ley del Organismo Judicial establecen que: es obligación de los tribunales conocer de oficio de las cuestiones de jurisdicción y de competencia, bajo pena de nulidad de lo actuado y de responsabilidad del funcionario, salvo aquellos casos en que la competencia de los jueces puede ser prorrogada, por tratarse de competencia territorial. El momento oportuno para, considerar esta actitud es con la presentación de la demanda, puesto que una vez establecido que el juez es competente, lo seguirá siendo durante el transcurso del proceso con base en el principio

de la perpetuatio jurisdictionis, que recoge el Artículo 5°. Del Código Procesal Civil y Mercantil, ya que no tendrá influjo los cambios posteriores a dicha situación.

Ahora bien, la competencia relativa, se presenta en las controversias relacionadas con el territorio la cual es prorrogable según los términos del Artículo 4°, del Código Procesal Civil y Mercantil, y 63 de la Ley del Organismo Judicial, por lo que no es observable de oficio sino a solicitud de parte, ya que de no ser opuesta o invocada por el demandado implica su consentimiento a la prórroga de la competencia.

El efecto que produce la declaratoria de incompetencia, ya sea por interposición de la respectiva excepción o ex officio, es que el expediente deberá remitirse al juez reputado como competente. En la práctica cuando opera de oficio el rechazo de la demanda, le permiten al demandante o interesado que indique el juez o tribunal al que desea se remita. En estos casos no es necesario que el actor vuelva a repetir su demanda ante el nuevo órgano jurisdiccional.

- **Litispendencia**

Esta excepción al igual que la Cosa Juzgada, requiere la concurrencia de dos juicios entre las mismas partes, cosas y acciones. El juez para examinar esta excepción, debe concretarse al análisis de dichos elementos, si concurren, se tratará de idénticos juicios, y como consecuencia lógica, el segundo de ellos no tendrá razón de ser. En lo concerniente a la litispendencia y la cosa juzgada, ambas basadas en el principio non bis

in idem, no impiden que se accione, sino que tienden a evitar un nuevo pronunciamiento sobre la pretensión deducida o juzgada, que es a la que se refieren las identidades que su funcionamiento exige.

- **Demanda defectuosa**

Surge esta excepción cuando no se cumple con los requisitos formales en la demanda, que exige el Código y el juzgador no se percata de ello, pues los tribunales examinan la demanda, y de comprobar que no se llenan las formalidades prescritas en los Artículo 61 106 de la Ley Procesal Civil, la rechazan de oficio (in límine litis), en materia civil.

El Artículo 106 del Código Procesal Civil y Mercantil, establece que en la demanda se fijen con claridad y precisión los hechos en que se funda, las pruebas que van a rendirse, los fundamentos de derecho y la petición.

Esto significa que la claridad y precisión debe hacerse en los cuatro apartados de la demanda. Requisitos acerca de los cuales han sido muy celosos los órganos jurisdiccionales, de tal forma que cuando se incumplan con los requisitos de contenido y forma, sino también ha prosperado la excepción que se comenta, no sólo cuando se incumplan con los requisitos de contenido y forma sino también cuando la redacción de la demanda no permita conocer con facilidad, por lo confuso de la misma, la o las pretensiones aducidas o las consideraciones en que se funda o que la petición sea incongruente, pues de esa manera se evitará un juicio inútil que únicamente provoca un

desgaste para la administración de justicia. Esta exigencia de claridad y precisión que le pide al demandante, es una forma de tutelar el derecho de quien acude a un órgano jurisdiccional, lo que a su vez se traduce en una forma de garantizar el derecho de defensa del demandado, para que pueda estar en condiciones de saber qué es lo que se le reclama.

De ahí que sea defectuosa la demanda cuando resulte imposible comprender la pretensión del acto, por que no se entiende o no pueda saberse qué es lo que quiere o dice, bien sea porque resulte confusa o imprecisa su petición o adolezca de otro defecto grave que no le permitirá al juzgador pronunciarse al respecto en su oportunidad. Por lo que es necesario que se corrijan las cosas al principio, por razón de economía que implicará seguir un proceso innecesariamente para que en sentencia se vea el juez o tribunal en imposibilidad jurídica de dictar su fallo en forma congruente.

- **Falta de capacidad legal**

De acuerdo con el Código Civil, la capacidad para el ejercicio de los derechos civiles se adquiere por la mayoría de edad. Son mayores de edad los que han cumplido dieciocho años de edad. Los menores de edad que han cumplido catorce años son capaces para algunos actos determinados por la ley, como por ejemplo: el poder contratar su trabajo, el contraer matrimonio o la facultad de ser testigo en un proceso penal. En cuanto a la incapacidad establece el Artículo 9 del Código Civil, que los mayores de edad que adolecen de enfermedad mental que los priva de discernimiento, deben ser declarados en

estado de interdicción. La declaratoria de interdicción produce, desde la fecha en que sea establecida en sentencia firme, incapacidad absoluta de la persona para el ejercicio de sus derechos.

Esta excepción es de fácil interposición en la práctica, pues los tribunales han hecho aplicación de lo establecido en el Artículo 44 del Código Procesal Civil y Mercantil, que establece: “Tendrán capacidad para litigar las personas que tengan el libre ejercicio de sus derechos...” Lo que debe destacarse es que constituye un presupuesto procesal, observable de oficio por el juez. De lo contrario, será el demandado quién invoque la incapacidad a través de la excepción.

- **Falta de personalidad**

Esta excepción como medio de defensa, de naturaleza previa aparece unida algunas veces con la falta de capacidad o de representación.

Lo común es que la persona titular de un derecho sustantivo que puede derivarse de una relación contractual o legal, sea la legitimada para asumir la calidad de parte en sentido procesal, lo que le permite ser pretendiente o resistente a la pretensión. Es decir, coincide la titularidad de la pretensión material con la pretensión procesal.

No obstante, puede ocurrir que aún cuando no coincidan esas cualidades, pueda originarse una legitimación procesal para pretender o resistir una pretensión. Estos casos

pueden presentarse por disposición expresa de la Ley que, permita a una persona ejercer la pretensión procesal. Se le conoce como legitimación extraordinaria. El Artículo 251 del Código Procesal Civil y Mercantil prevé que si el demandante no fuere el propietario, deberá citarse a éste, dándole audiencia por tres días. Se puede resumir que la falta de personalidad sólo puede fundarse en la carencia de las cualidades o calidades necesarias para comparecer en juicio respecto de las partes que formarán la relación jurídico procesal.

- **Falta de cumplimiento del plazo o de la condición a que estuviere sujeta la obligación o del derecho que se haga valer**

Esta excepción tiene su fundamento en el Código Civil referente al Derecho de obligaciones, así lo expresa en sentencia del 21 de julio de 1981, la Sala Segunda de la Corte de Apelaciones Civil, en el juicio sumario número 1402-80 seguido ante el Juzgado Cuarto de Primera Instancia del Ramo civil, en la cual se expresa: Las excepciones previas comprendidas dentro del Artículo 116 inciso 7º del Código Procesal Civil y Mercantil, tienen su origen en el Derecho Sustantivo Civil, en lo que sobre el particular, regula el código de la materia en su libro V, primera parte del Título I, Capítulo III y IV complementado con la doctrina científica al comentar estos elementos del negocio jurídico. En cuanto a la condición puede interponerse la defensa correspondiente siempre y cuando se ejercita una acción proveniente de un negocio o acto jurídico sujeto a una condición suspensiva o bien resolutoria.

- **Caducidad**

Se entiende por caducidad según Mario Aguirre Godoy, " El decaimiento de una facultad procesal que no se ejercita dentro de un determinado plazo, como sucede por ejemplo cuando no se interpone un recurso en tiempo o cuando no se ejercita una acción dentro del lapso fijado por la ley. Entendida en términos generales la caducidad tiene íntima relación con todos aquellos plazos llamados preclusivos, o sea que los actos procesales deben realizarse precisamente durante su transcurso, ya que de otra manera se produce la preclusión con su efecto de caducidad".¹⁷ Puede decirse que es un instituto que se refiere a la extinción o pérdida de un derecho por el transcurso del tiempo, durante el cual se deja de ejercitar para cualquier acto procesal que sea a instancia de parte. Como consecuencia de su limitación temporal, necesita de dos supuestos: Transcurso del plazo; Su no ejercicio durante el mismo. Por ello se dice que existen ciertos derechos destinados a subsistir un plazo determinado, sin que pueda este plazo suspenderse ni interrumpirse, a que sólo ejercitándolos dentro del tiempo que la ley dispone, puede el interesado hacer valer su derecho.

- **Prescripción**

La prescripción al igual que la caducidad, tiene de común con aquella el transcurso del tiempo. La finalidad de la prescripción es poner fin a un derecho que, por no haberse hecho valer, se considera abandonado por su titular.

¹⁷ Aguirre Godoy, Mario. **Op. Cit.** Pág. 45.



La prescripción se diferencia de la caducidad, en que la primera no se interrumpe ni suspende. La primera se extingue por el transcurso del tiempo durante el cual no se ejercita el derecho por el titular, se produce como negligencia por la inactividad subjetiva del interesado, además se puede hacer valer como excepción y como acción propiamente, que surge cuando una persona ante la pasividad o falta de interés del acreedor, decide promover la demanda para evitar la incertidumbre de éste. Dispone el Artículo 1501 del Código Civil, que la prescripción extintiva, negativa o liberatoria, ejercitada como acción o como excepción por el deudor, extingue la obligación. El Código Procesal Civil y Mercantil, en la enumeración de las excepciones previas no hace distinción alguna sobre si se refiere a la prescripción extintiva, negativa o liberatoria o bien a la adquisitiva, que contempla la ley sustantiva civil, por lo que su interposición debe invocarse, según el caso que se trate.

- **Cosa juzgada**

La cosa juzgada ha sido definida como la autoridad y eficacia de una sentencia judicial cuando no existe contra ella medios de impugnación que permitan modificarla. El Artículo 155 de la Ley del Organismo Judicial, establece: “Hay cosa juzgada cuando la sentencia es ejecutoriada, siempre que haya identidad de personas, cosas y causa o razón de pedir, pero cuando hubiere lugar a un juicio ordinario, no procede dicha excepción.

En el Derecho guatemalteco, se reconocen dos clases de cosa juzgada: la formal, cuando la decisión adoptada por el juez puede ser revisada en juicio ordinario y que

produce efectos dentro del proceso y cosa juzgada material o sustancial, cuando el fallo adquiere condiciones de inimpugnabilidad e inmutabilidad.

La finalidad de la cosa juzgada es el de impedir el replanteamiento o renovación de un litigio en el cual se deduzcan pretensiones que ya fueron sometidas al conocimiento del órgano jurisdiccional entre las mismas partes, sobre las mismas cosas y acciones.

- **Transacción**

Se encuentra regulada en el Código Procesal Civil y Mercantil, dentro de las excepciones previas, también puede hacerse valer en el proceso en cualquier etapa del mismo, por ser considerada como excepción mixta, constituyendo uno de los modos anormales de terminación del proceso, por lo cual su fundamentación es de derecho sustantivo y el Código Civil, la contempla como un contrato en el Artículo 2151 que prescribe: la transacción es un contrato 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.

Por ser un contrato, sólo pueden celebrarlo las personas que sean capaces y que puedan disponer de los objetos comprendidos en la transacción, que las cosas sobre las cuales se transige sean dudosas o litigiosas, las partes deben ceder o dar algo recíprocamente, y, en los casos de los mandatarios deben tener facultad especial, de acuerdo con lo que establece el Artículo 2152 del Código Civil.



El contrato debe celebrarse en escritura pública o en documento privado legalizado por notario o bien mediante acta judicial, o petición dirigida al juez, cuyas firmas estén autenticadas por notario.

Se diferencia con la conciliación, en que ésta se origina como acto procesal y la transacción como contrato, tiene su origen en el derecho material y requiere que se produzcan entre los otorgantes concesiones recíprocas.

4.1.2. Excepciones perentorias

Es otra de las formas de ejercitar el derecho de defensa y son las que se fundan en el derecho material, buscan hacer ineficaz la pretensión de la parte actora. Son todos los hechos que se dirigen contra lo substancial del litigio, para desconocer el nacimiento de un derecho o la relación jurídica, o para afirmar la extinción o para pedir que se modifique. Las excepciones perentorias no son defensas sobre el proceso sino sobre el derecho. No procuran la depuración de elementos formales de juicio, sino que constituyen la defensa de fondo sobre el derecho cuestionado. Normalmente no aparecen enunciadas en los códigos y toman el nombre de los hechos extintivos de las obligaciones, en los asuntos de esta índole, pago, compensación, novación, etc.

Cuando se invoca un hecho extintivo, sino alguna circunstancia que obsta al nacimiento de la obligación, también llevan el nombre de ésta; dolo, fuerza, error, etc. Estas excepciones descansan sobre circunstancias de hecho o sobre circunstancias de

derecho. Con la excepción perentoria, lo que se destruye es la pretensión del actor. De ello resulta que con las excepciones perentorias no se podría hacer una clasificación o numerus clausus, como sucede con las previas, porque de suyo resultaría imposible e inadecuado, ya que su nacimiento se origina de la pretensión invocada por el demandante, cuya ineficacia buscan hacer efectiva a través de excepciones perentorias.

En lo referente a la denominación de las excepciones, los hechos que se debaten en el proceso identifican y le dan fisonomía a la excepción. De tal manera que si en el proceso aparecen probados hechos que demuestran el pago de la obligación que se pretendía recaudar, el juez debe declarar probada la excepción de pago, no importa que tales hechos se hayan denominado como novación. Si bien, es importante dar a la excepción una denominación, también lo es que se cumpla suficientemente con la carga y con la lealtad procesal, si se explican los hechos que la generan y esos no conducen a otra cosa que a acreditar la tesis del demandado. De ahí que, si se incurre en error al denominarla, pero se narran los hechos que la constituye, la aparente ambigüedad queda superada.

En cambio, si se denomina mal la excepción y no se fundamentan los hechos que la generan, sería como si realmente no se hubiese propuesto excepción alguna pues en todo caso, sólo se ejerció el derecho de contradicción, como un medio de defensa más.

El Artículo 118 del Código Procesal Civil y Mercantil, parte final: establece: "Al contestar la demanda, debe el demandado interponer las excepciones perentorias que tuviere contra la pretensión del actor. Las nacidas después de la contestación de la demanda se

pueden proponer en cualquier instancia y serán resueltas en sentencia”. Los hechos extintivos o modificativos, son aquéllos, que en forma implícita reconocen el nacimiento idóneo del derecho, es prácticamente un presupuesto de la excepción. Pero que, probado, demuestran que aquél se extinguió o modificó, como el pago, la remisión, la novación, etc. Si el demandado propone por ejemplo, la excepción de pago, está reconociendo que existió la obligación, no discute su legalidad ni su idoneidad, pero que por un hecho posterior o sea por medio del pago, se extinguió.

Hay casos en los cuales los hechos constitutivos han existido y han desplegado su eficacia normal; sin embargo, posteriormente se produce otro hecho que suprime sus efectos. Por ejemplo, en el caso de una compraventa, el demandado reconoce que el contrato existió y que en un momento pasado, llegó a deber el precio. Pero el hecho nuevo que alega puede ser alguno de los modos de extinción de las obligaciones tales como la compensación, novación, remisión, confusión o prescripción extintiva, o bien la de pago.

4.2 El sistema de excepciones aplicables al proceso económico coactivo regulado en el Código Tributario Guatemalteco

Las excepciones que puede interponer el contribuyente dentro del procedimiento económico coactivo son las que se regulan en la legislación procesal civil. Sin embargo, dentro del Código Tributario Guatemalteco se regulan taxativamente excepciones que se pueden interponer en cualquier estado del proceso y no únicamente en el período de

audiencia que se le da al ejecutado dentro del proceso ejecutivo. Para el efecto el Código Tributario Guatemalteco en el Artículo 177 se establece que: “Se admitirán en cualquier estado del proceso, únicamente las siguientes excepciones: 1. Pago, 2. Transacción autorizada mediante Acuerdo Gubernativo. 3. Finiquito debidamente otorgado. 4. Prescripción. 5. Caducidad. 6. Las nacidas con posterioridad a la contestación de la demanda y que destruyan la eficacia del título”.

El contribuyente tiene derecho a interponer excepciones junto con el escrito de oposición en la audiencia de cinco días que la ley fija para el efecto. Sin embargo, existen excepciones que además de poderlas interponer dentro de este plazo pueden ser interpuestas en cualquier estado del proceso, es decir, fuera del plazo establecido, estas excepciones al ser declaradas con lugar dejan sin efecto el proceso, debido a que atacan la eficacia del título ejecutivo por lo que dejan al proceso sin razón de ser.

El Proceso económico coactivo tributario se basa en el juicio ejecutivo, sin embargo, en esta parte difiere en el procedimiento debido a que el juicio ejecutivo si se plantean excepciones se da audiencia al ejecutante por el plazo de dos días y en el económico coactivo tributario se da audiencia por cinco días, por lo que los plazos en estos procesos varían.

El Artículo 176 del Código Tributario prescribe en su segundo párrafo: Si el demandado tuviere excepciones que interponer, deberá deducirlas todas en el escrito de oposición. El juez oirá por cinco días hábiles a la administración tributaria y, con su contestación o sin



ella, mandará recibir las pruebas por el plazo de diez días hábiles comunes a ambas partes, si lo pidiere alguna de ellas o el juez lo estimare necesario. En ningún caso se otorgará plazo extraordinario de prueba. El Artículo 178 del Código Tributario regula: Resolución: Vencido el plazo para oponerse o el de prueba en su caso, el juez se pronunciará sobre la oposición y las excepciones deducidas.

Del análisis de los Artículos anteriores se puede observar que dentro del procedimiento económico coactivo enmarcado en el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, se da al ejecutado la oportunidad de interponer ciertas excepciones en cualquier estado del proceso, para lo cual el Decreto 6-91 del Congreso de la Republica, Código Tributario, no regula ningún trámite especial, por lo que se consideraría que las mismas se tramiten mediante la vía incidental, de conformidad con lo normado en el Artículo 135 de la Ley del Organismo Judicial, o conforme al Artículo 120 del Código Procesal Civil y Mercantil que norma que el trámite de las excepciones en cualquier estado del proceso será el mismo de los incidentes, pero dicha situación entra en confusión, difiriendo el criterio de los juzgadores de esta materia, pues en la practica, varía la tramitación de dichos procedimientos, siguiendo la corriente de los juicios ejecutivos resolviendo todas las excepciones en sentencia, y en otros tramitando excepciones en cualquier estado del proceso aparentemente mediante la vía de los incidentes, pues en algunos casos se da audiencia a la parte actora de la excepción interpuesta por una audiencia de dos días la cual no esta normada en ley, sin encaminarse a la vía incidental, quedando oculto así el trato desigual a los demandados, por lo que es necesario reformar el hecho de que se resuelvan por la vía incidental pues



hay excepciones que necesitan probar ciertos hechos por ejemplo la interrupción de la prescripción, toda vez que como el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario regula en el Artículo 178: “Que el juez se pronunciará sobre las excepciones deducidas en la resolución final,” o sea en la sentencia, lo cual es contrario a que las excepciones interpuestas en cualquier estado del proceso se resuelvan por la vía incidental, por lo que unos jueces resuelven de la siguiente forma: “por la naturaleza del juicio tales excepciones se resolverán en sentencia”, y otras veces se les ha dado el trámite de los incidentes pues los argumentos en que los interponentes hacen descansar sus pretensiones en relación a las excepciones planteadas en cualquier estado del proceso, tienen hechos que probar, y así mismo el oponente puede hacer valer sus medios de prueba en contraposición con el incidentante, u otras veces prefieren, como ya se dijo únicamente conceder una audiencia por dos días a la contraparte, basándose en sentido amplio según lo prescrito en el Artículo 165 de la Ley del Organismo Judicial que establece: “Los actos procesales para los cuales la ley no prescribe una forma determinada, los realizarán los jueces de tal manera que logren su finalidad.”



CAPÍTULO V

5 Las facultades discrecionales otorgadas a la Superintendencia de Administración Tributaria por el Código Tributario Guatemalteco

Para Fernando Sainz de Bujanda, el derecho tributario “es la rama del derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos de tributo y determinar normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión y de resolución encaminadas a la aplicación del llamado recurso financiero”¹⁸ La relación jurídico tributaria es uno de los elementos más importantes del tributo, por ser el vínculo que une al particular con el Estado, siendo una obligación de dar, coloca al contribuyente como un deudor tributario, el análisis de la misma es de suma importancia en el derecho tributario.

Héctor Villegas, señala: “es el vínculo jurídico, obligación que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación”¹⁹. Los principios de los tributos se han incorporado a los textos constitucionales, y al ser elevados a las categorías de carácter constitucional, pasan a ser un límite al poder tributario, razón por la que es necesario implementar en cada situación los principios fundamentales en la igualdad de derechos ante los tributos y que esta igualdad sea legal. De conformidad con el Artículo

¹⁸ Sáinz De Bujanda, Fernando. **Hacienda y derecho**. Pág. 83.

¹⁹ Villegas, Héctor. **Op. Cit.** Pág. 270.

9 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, estipula: "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."

Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica, que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de renta.

Una definición más clara y más precisa, es la que señala que el impuesto es una institución jurídica, política y económica, y que consiste en la relación habida entre los ciudadanos y los órganos del Estado, por lo cual aquellos tienen la obligación de aportar y éste, el derecho de exigir una parte proporcional de la fortuna de los primeros, para atender la satisfacción de los servicios públicos.

Código Tributario guatemalteco, en el Artículo 11, establece: "Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente."

El Departamento Jurídico de la Superintendencia de Administración Tributaria, concluye que: El impuesto es un recurso (recurso económico) percibido por el Estado en forma coactiva, de los sujetos pasivos obligados, dentro del ámbito espacial de validez jurídica del Estado, al cual forma parte por razones políticas, económicas o sociales, sin percibir el

sujeto pasivo contraprestación inmediata alguna. Siendo dichos recursos utilizados por el Estado, para satisfacción de sus necesidades.

De conformidad con las consideraciones del Departamento Jurídico de la Superintendencia de Administración Tributaria en Guatemala, por lo general, el sujeto pasivo del tributo es el sujeto que ha dado nacimiento a la obligación, pero en ciertos casos particulares, la Ley Tributaria atribuye la condición de sujeto pasivo obligado al pago de la prestación a persona distinta del primero y que por esa circunstancia se suma a éste o actúan paralelamente a él, o puede sustituirle íntegramente, ejemplo: puede hablarse de sustitución del sujeto pasivo en los casos en que un tercero sustituye totalmente al contribuyente pagador real del tributo, como se da en el caso del pago de retenciones del Impuesto Sobre la Renta, efectuadas por el patrono a asalariados, dado que es únicamente el patrono quien por lo general se relaciona con la Administración Tributaria, cumpliendo con las obligaciones formales y de pago del trabajador asalariado.

Las facultades discrecionales son aquellas que: están delimitadas por normas de derecho administrativo, y no tienen por qué ser objeto de un estudio especial por parte del derecho tributario. En otros términos, estas normas, además de ser de naturaleza administrativa, no tienen una finalidad directamente relacionada con el crédito tributario.

El Código Tributario se refiere en el Artículo 19 a las funciones de la administración tributaria y los Artículos 98 y 98 "A" a las atribuciones de la Administración Tributaria. La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria en el Artículo 3 se

refiere a las facultades administrativas como la de: "... p) Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros..." Agrega en el Artículo 4 que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene la facultad para "...contratar a personas individuales o jurídicas para que le presten servicios administrativos, financieros, jurídicos, de cobro, percepción y recaudación de tributos, de auditoría para la SAT y cualquier otro tipo de servicios profesionales y técnicos, en los casos que sea necesario para el mejor cumplimiento de las funciones que le competen..."

Las facultades administrativas son sobre todo aquellas que permiten a la Administración Tributaria tener bajo control todo lo necesario para su funcionamiento correcto. Se refiere a la planificación, organización y comunicación con los contribuyentes. La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria en el Artículo 3 reconoce la facultad reglamentaria que ésta tiene en el sentido en que la faculta para: "... j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria..." La facultad reglamentaria se refiere al poder que tiene la Administración Tributaria para emitir normas de aplicación general en lo que se refiere a la aplicación de las leyes tributarias.

El hecho de que haya un procedimiento administrativo reconocido por la ley demuestra que se dan a la Administración Tributaria facultades de juez administrativo. Es importante recalcar que la legislación argentina reconoce expresamente la facultad de juez administrativo. Otro elemento importante de recalcar es que dentro de los procedimientos administrativos se establecen plazos así como en los procesos judiciales.

5.1 La facultad que le otorga a la Superintendencia de Administración Tributaria el Artículo 40 del Código Tributario, para conceder facilidades de pago sobre adeudos tributarios aún cuando estos se cobren por la vía económico coactivo y su necesidad de ser reformado

Como estrategia de defensa legal es necesario tomar en cuenta las reformas efectuadas al Decreto 6-91, Código Tributario, reguladas dentro del Decreto 20-2006 del Congreso de la República, que establece en su Artículo 40, que en casos que haya demanda judicial, para el pago de tributos, podrá celebrarse convenio ante juez competente, por lo que pueden ejercitar dicha acción conforme derecho, haciendo valer las pretensiones que estimen pertinentes, siendo la manera mas adecuada para realizar dicha gestión, en atención a la responsabilidad que implica para la Superintendencia de Administración Tributaria formalizar el mismo.

Sin embargo cuando la Superintendencia de Administración Tributaria, utiliza la facultad conferida por el Artículo 40 del Código Tributario, y realiza un convenio de pago aun cuando ya se esta ventilando el cobro del mismo por la Vía Económica Coactiva, produce la novación de la obligación que se encuentra ejecutando. La novación doctrinariamente es otra forma de extinción de la obligación tributaria, en el orden jurídico guatemalteco no aparece legislada la misma, pero en leyes especiales si se puede normar esta figura que extingue la responsabilidad tributaria; la novación se produce cuando se regulariza una ley tributaria, en el caso de que los contribuyentes no paguen en su debido tiempo el tributo quedando extinguida dicha obligación mediante el sometimiento del deudor a un régimen de regularización. Cuando se produce este acto los contribuyentes deudores,



declaran sus deudas tributarias por tributos omitidos o no pagados en su momento a la administración tributaria y esta aplica una cuota reducida, por lo que surge una nueva deuda tributaria inferior a la que le habría correspondido si se hubiera cumplido en tiempo y forma la deuda tributaria original, el Estado puede novar una deuda tributaria que beneficie al contribuyente solamente mediante una ley debidamente decretada por el Congreso de la República de Guatemala. El problema de la novación de la obligación, da lugar a que el contribuyente pueda evadir maliciosamente la obligación, incumpliendo el pago de la misma e interponiendo excepción que ataque la eficacia del título, puesto que la obligación fue sustituida y modificada originalmente.

Como resultado de todas las premisas expuestas, es necesario considerar que las facultades otorgadas a la Superintendencia de Administración Tributaria para celebrar convenios sobre adeudos tributarios, sean restrictivas, puesto que en algunos casos se puede vulnerar el interés del Estado si no se guarda la cautela necesaria, para no invalidar los títulos con los que se promueven las acciones ejecutivas.

5.2 Efectos positivos que trae consigo la reforma del Artículo 40 del Código Tributario, en lo relativo a las facultades que la ley le otorga a la Superintendencia de Administración Tributaria

Puesto que el análisis realizado en cuanto a la facultad detentada por la Administración Tributaria denota que la misma puede perjudicar al Estado, es necesario establecer un marco que acción sobre parámetros legales que puedan sustentar y velar por el interés

primordial del Estado. En la actualidad existe un consenso más o menos generalizado de que el Estado debe cumplir funciones protagónicas en la solución de algunos de los problemas urgentes de la sociedad, en especial en lo relativo a educación, salud, seguridad y justicia. Sin embargo, al momento de implementar las políticas tendentes a fortalecer estas capacidades, se encuentra que el problema central es la falta de recursos económicos para atender las necesidades del país. El Pacto Fiscal, como espacio de discusión de los diversos sectores sociales para dotar al Estado de estas capacidades, constituye una herramienta democrática para solventar esa situación.

Sin embargo, hasta el momento ha sido poco exitoso, entre otros factores debido a que no se ha abordado de una forma integral: se han impulsado casi solamente las reformas contenidas en el área de impuestos y en el manejo del déficit fiscal. Está pendiente implementar políticas en la parte de gasto, evaluación y control, patrimonio del estado y descentralización. Importa considerar que el pago de impuestos es impopular para cualquier estrato social y que la moral tributaria tiende a debilitarse ante la presencia de prácticas de corrupción en la administración pública y escasos resultados. Sin embargo, Guatemala se distingue de otros países por la capacidad de veto de los sectores tradicionales a contribuir con el pago de impuestos, y ya es tradición que cualquier movimiento de reforma fiscal que se intenta implementar para fortalecer la capacidad del Estado, trae aparejado un proceso de oposición por parte de los sectores empresariales tradicionales. Cabe mencionar que, la existencia de un Estado débil muestra una asociación empírica con la debilidad en el cobro de los impuestos y para impulsar reformas tributarias. Una muestra de la debilidad del Estado guatemalteco es el sistema

de justicia, que se caracteriza por su ineficacia, que no solo refleja la inercia cultural que por tradición impregna su funcionamiento, sino que también significa el resguardo de privilegios de sectores económicos pudientes. Por ello, la Reforma de la Justicia y la Reforma Fiscal constituyen dos pilares básicos para lograr la construcción de un sistema que permita en el ámbito tributario la expedita recuperación de bienes fiscales.

Tradicionalmente se ha reconocido que la actual crisis de gobernabilidad se debe a la debilidad de las instituciones gubernamentales. También se supone, tal como lo declaran diversos informes sobre la situación de gobernabilidad en el país, que una de las causas del conflicto armado interno fue, precisamente, la debilidad institucional. Esta afirmación es acertada, pero, en realidad, encubre la debilidad de la ley, materializada en la profunda falta de credibilidad de los ciudadanos en la fuerza de aquella para resolver los conflictos sociales. Algunos pregonan que tal debilidad es un fenómeno moderno e incluso, característico de sociedades postconflicto; sin embargo, la historia de la sociedad guatemalteca es una de impotencia constante de la ley, desde la colonia, pasando por el período independiente, e incluso, en el período revolucionario de 1944.

Lo expuesto, aunado a la ineficiencia de las instituciones estatales, impide la consolidación del ciclo básico de la democracia, que tiene como base el Estado de Derecho: los acuerdos sociales que se convierten en leyes y su cumplimiento efectivo por medio de diversos mecanismos, incluida la justicia. Alberto Bínider explica este fenómeno de la siguiente manera: "...los partidos políticos y otras organizaciones sociales, en el contexto democrático realizan acuerdos, alianzas y transacciones para alcanzar sus

intereses sectoriales. Estos acuerdos necesitan estabilizarse para regular el conjunto de actividades de que se trate. El instrumento principal para que ello ocurra es la ley. Le corresponde al parlamento estabilizar los acuerdos políticos, normativizándolos. Luego el sistema judicial (y otras instituciones del Estado), deberán garantizar que el incumplimiento de esas normas (resultado de los pactos políticos) será reparado, dotándolas de fuerza y confianza y mostrando a los grupos sociales que bien vale la pena pactar y estabilizar esos pactos en normas... ”²⁰.

En el ámbito del cumplimiento de las obligaciones tributarias, la justicia tiene dos funciones básicas: por un lado, debe disminuir los riesgos de impunidad en los intentos de evadir dichas responsabilidades; y por el otro, proteger al ciudadano respecto a posibles arbitrariedades que cometan las instancias responsables del efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias. Pero la justicia no es el único espacio apto para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la protección de los derechos del contribuyente. De ser así, tendríamos el problema de la judicialización de la conflictividad tributaria, que provocaría la saturación de casos e ineficiencia en la doble función de protección de derechos y eficacia para reclamar el impago de impuestos. En este sentido, el sistema de justicia es subsidiario de la administración pública, la cual debiera implementar mecanismos ágiles de cobro de impuestos y mecanismos expeditos de gestión de la conflictividad en materia tributaria.

²⁰ Binder, Alberto. **Análisis político criminal**. Pág.34.





CONCLUSION DISCURSIVA

El Código Tributario, en el Artículo 40, concede a la Superintendencia de Administración Tributaria la facultad de celebrar convenios de pago con los contribuyentes que no hicieron el pago oportuno de los tributos correspondientes, aún cuando ya se haya iniciado el cobro en la vía económico coactivo. La Superintendencia de Administración Tributaria al iniciar el procedimiento de cobro de un adeudo tributario, obliga al contribuyente al momento de ser notificado a tomar una actitud procesal, pudiendo oponerse a la ejecución. Sin embargo, el contribuyente puede buscar una solución extrajudicial avocándose a la Superintendencia de Administración Tributaria para realizar un convenio de pago sobre el monto del impuesto omitido, aún cuando se trate de adeudos tributarios que se cobren en la vía económico coactivo. Lo que da lugar a la pérdida de la eficacia del título ejecutivo, toda vez que la obligación que se podía ejecutar se ve inexistente dejando vulnerable así los intereses del Estado.

Por lo tanto, para evitar la pérdida de la eficacia de los títulos ejecutivos surgidos con ocasión a un convenio de pago, previamente celebrado con la Superintendencia de Administración Tributaria; se propone con base a los principios y garantías establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario; la reforma del Artículo 40 del Código Tributario, la cual puede ser impulsada por la Universidad de San Carlos de Guatemala como ente legitimado para plantearla, restringiendo a la Superintendencia de Administración Tributaria la facultad de conceder las facilidades de pago dentro de los procesos ventajados en la vía económico coactivo.





BIBLIOGRAFÍA

- AGUIRRE GODOY, Mario. **Derecho procesal civil**. Guatemala. Ed. Universitaria, 1973.
- ALSINA, Hugo. **Derecho procesal**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Ediar, 1968.
- BIELSA, Rafael. **Compendio de derecho público guatemalteco**. Buenos Aires, Argentina: Ed Ateneo, 1952.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L., 1994.
- CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho procesal administrativo**. Guatemala: Ed. Llerena, 1999.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho procesal administrativo**. Guatemala: (s.e.), 2004.
- COUTURE, Eduardo J. **Fundamentos del derecho procesal civil**. México: Ed. Nacional, 1981.
- CHACÓN CORADO, Mauro Roderico. **Las excepciones en el proceso civil guatemalteco**. Guatemala: Ed. Vile, 1989.
- ECHANDIA HERNANDO Davis. **Compendio de derecho procesal**. Bogota Colombia: Ed. ABC, 1936.
- GODINEZ BOLAÑOS, Rafael. **Temas de derecho administrativo**. Guatemala: Ed. Universitaria, 1992.
- GUASP, Jaime. **Derecho procesal civil**. Madrid España: Ed. Civitas 2006
- GÓMEZ MANTELLINI, Jorge. **Derecho y legislación fiscal**. Caracas, Venezuela: Ed.Faces. 1971.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos María. **Derecho financiero**. Argentina: Ed. de Palma, 1982.
- MENÉNDEZ OCHOA, Ángel. **Documentos sobre derecho tributario**. Guatemala: (s.e.), 1996.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Hel'asta S.R.L., 1988.



ROSENBERG, Leo. **Tratado de derecho procesal civil**. Argentina: (s.e.), 1958.

SANTIAGO DE LEÓN, Erick. **Derecho tributario**. Guatemala: Ed. SR Editores, 2008.

VILLEGAS, Hector, B. **Curso de finanzas, derecho financiero y derecho tributario**. Buenos Aires Argentina: Ed. Astrea, 2001.

Legislación:

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

Código Procesal Civil y Mercantil. Enrique Peralta Azurdía, Jefe de Gobierno, Decreto Ley 107, 1964.

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

Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 1-86, 1989.

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

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

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