

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

**INEFICACIA DEL JUICIO ECONÓMICO COACTIVO CUANDO
INTERPUESTO CONTRA UNA ENTIDAD ESTATAL, Y LAS
MEDIDAS PRECAUTORIAS**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

EDVIN ESTUARDO LÓPEZ RODRÍGUEZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURIDÍCAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, noviembre de 2007

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

DECANO: Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
VOCAL I.: Lic. César Landelino Franco López
VOCAL II.: Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III.: Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez
VOCAL IV.: Br. Hector Mauricio Ortega Pantoja
VOCAL V.: Br. Edgar Alfredo Valdez López
SECRETARIO: Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Héctor David España Pinetta
Vocal: Lic. Héctor Manfredo Maldonado
Secretaria: Licda. Marisol Morales Chew

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Roberto Samayoa
Vocal: Lic. Rodrigo Enrique Franco López
Secretaria: Licda. Diana Carolina Ruiz Moreno

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 la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.)

DEDICATORIA

A DIOS: “Mi abba padre, mi padre celestial, mi creador”; que me ha dado la oportunidad de conocer a su hijo unigénito a Jesús: como mi salvador, mi maestro, el abogado de abogados, el juez justo , por darme salud y vida que me permite culminar mi carrera en éste acto especial, gracias Señor por ésta bendición ”.

A MIS PADRES: Isaí López Barillas, papá éste triunfo también es tuyo, gracias por tu apoyo incondicional, tu esfuerzo, tus consejos y enseñanzas, por orientarme y corregirme en el momento preciso, eres un soporte y guía que siempre necesito a mi lado.

Ilma Yolanda Rodríguez López, Gracias mamá por tu amor y cariño, por tus palabras silenciosas que me infunden aliento, éste momento especial es para ti, siempre éstas en mi corazón que guarda esa sonrisa hermosa como un tesoro muy especial porque en ella me dices cuanto me amas.

A MI ESPOSA: Mi cielito, ayuda idónea, compañera de estudio que conocí en esta facultad, mi amiga, compañera de hogar, y que a partir del día de hoy también serás mi abogada, Karinita gracias por el apoyo incondicional que me has brindado en todo momento, te amo.

ESPECIALMENTE A: Doña Zoila CaneK Sánchez, por sus sabios consejos, apoyo y cariño, por sus buenos deseos y bendiciones para mi vida, que Dios le multiplique los esfuerzos que me brindó en todo momento.

A MI FAMILIA: A mis abuelitos (+) que seguramente de sus oraciones hoy recibo sus bendiciones, a mis hermanos, que mi triunfo no sea un ejemplo sino una motivación para alcanzar sus metas propuestas, a mis tíos, primos, sobrinos, con mucho cariño, a mi suegra, que es una persona muy especial, gracias por su apoyo, a mis cuñados.

A MIS AMIGOS Por los momentos especiales compartidos, a mis compañeros de estudio de la facultad, así como a mis compañeros de trabajo de la Asesoría Jurídica, a mis compañeros del Sintrafip, ambos del Ministerio de Finanzas Públicas, comparto con ustedes este triunfo, para poder servirles con toda humildad.

A MI UNIVERSIDAD La tricentenaria y gloriosa Universidad de San Carlos de Guatemala, a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, a mis catedráticos, por formar profesionales con capacidad y excelencia académica, de la cual egreso con mucho orgullo y satisfacción.

A MI PAÍS: “Guatemala, paraíso que Dios escogió, para ser una nación ejemplar a todas las naciones”

ÍNDICE

	Pág.
Introducción	i

CAPÍTULO I

1. Obligación tributaria	1
1.1. Etimología	1
1.2. Sujetos	2
1.3. Formas	3
1.4. Acto administrativo	7
1.5. Determinación tributaria	9

CAPÍTULO II

2. Jurisdicción y competencia de los juzgados económicos coactivos	11
2.1. Jurisdicción.....	11
2.2. Competencia	13
2.3. Función de los juzgados económicos coactivos dentro de la... administración.....	13

CAPÍTULO III

3. Procedimiento administrativo tributario y la función administrativa	15
3.1. Definición del procedimiento administrativo	17
3.2. Determinación del impuesto	19
3.2.1. Definición	19
3.2.2. Procedimientos o formas de establecer la determinación tributaria ...	19
3.3. Trámite del procedimiento administrativo tributario.....	23
3.4. Impugnación de las resoluciones de la administración tributaria	27

	Pág.
3.5. Trámite del recurso de revocatoria	28
3.6. Trámite del recurso de reposición	30

CAPÍTULO IV

4. Proceso contencioso administrativo tributario	33
4.1. Definición	33
4.1.1. Elementos de la definición	34
4.2. Plazo para interponer la demanda contenciosa administrativa tributaria.....	36
4.2.1. Requisitos de la demanda	37
4.3. Trámite del proceso contencioso administrativo tributario	37
4.4. Medios de impugnación	40
4.4.1. Recurso de reposición	41
4.4.2. La casación en materia contenciosa administrativa tributaria	41

CAPÍTULO V

5. Juicio económico coactivo (en materia tributaria)	47
5.1. Definición	47
5.2. Elementos del proceso económico coactivo	48
5.3. Naturaleza jurídica	49
5.4. Título ejecutivo	50
5.5. Trámite del juicio económico coactivo (en materia tributaria)	51
5.6. Recursos o impugnaciones en el juicio económico coactivo (en materia tributaria)	54

CAPÍTULO VI

6. Medidas precautorias procedentes en el juicio económico coactivo tributario	59
6.1. El patrimonio estatal	59
6.1.1. Clasificación de los bienes	59
6.1.2. Características de los bienes públicos	60
6.2. Definición de medidas precautorias	61

	Pág.
6.3. Oportunidad procesal	62
6.4. Procedencia de las medidas precautorias en el juicio económico coactivo tributario.....	62
6.5. Clasificación de las medidas precautorias en el juicio económico tributario .	64
6.6. inembargabilidad de los bienes del Estado	66
6.7. Entidades estatales	69
CONCLUSIONES.....	73
RECOMENDACIONES.....	75
ANEXO	77
BIBLIOGRAFÍA	85

INTRODUCCIÓN

Es importante conocer que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), interpone demandas económico coactivas tributarias en contra de entidades estatales, procesos en los cuales, cuando se dicta sentencia, ésta no se puede ejecutar; la causa es la falta de presupuesto para el cumplimiento del pago ordenado por el juzgador al titular de la entidad estatal; también por la sencilla circunstancia, que en el juicio económico coactivo tributario interpuesto en contra de una entidad estatal, no pueden aplicarse medidas precautorias que garanticen las resultas del proceso económico coactivo, porque su patrimonio está protegido al ser inembargables los bienes del Estado.

Es oportuno mencionar que la naturaleza jurídica del procedimiento económico coactivo, se trata de una ejecución especial en donde el Estado, a través de los órganos administrativos, siempre es la parte actora, fundamentándose en un título ejecutivo que persigue el cumplimiento de una obligación del contribuyente a favor del Estado. En el presente caso el cobro de adeudos tributarios que el Estado ha dejado de percibir luego de haber agotado las instancias legales correspondientes; éste es el caso del juicio económico coactivo tributario interpuesto en contra de una entidad estatal que, por la inembargabilidad de sus bienes, no permite aplicar una medida precautoria que garantice las resultas del juicio, quedándole al juzgador únicamente requerir el pago al titular de la entidad estatal con carácter de urgencia; basándose en el Artículo 19 de la Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el ejercicio 2006.

En razón de lo expuesto, el problema de la investigación radica en que actualmente tal y como se encuentran las leyes y la realidad, la Administración Tributaria está planteando demandas económicas coactivas tributarias ante los órganos jurisdiccionales respectivos, en contra de entidades estatales en los cuales se cumplen con todas las fases del proceso económico coactivo, que por la improcedencia de medidas precautorias por tratarse de entidades estatales, al emitirse las sentencias favorables a la administración tributaria quedan en un impasse, pues los titulares de dichas entidades no cumplen con el plazo establecido en la sentencia que ordena el pago del adeudo tributario reclamado en el juicio económico coactivo.

La hipótesis formulada en la presente investigación es la siguiente: ¿Son ineficaces los juicios económicos coactivos tributarios interpuestos en contra de las entidades estatales, por no proceder contra estos juicios, medidas precautorias que garanticen las resultas del proceso?

El elemento humano de la investigación lo constituyeron los contribuyentes demandados en los juicios económicos coactivos tributarios por la Superintendencia de Administración Tributaria, y el ámbito geográfico fue el municipio de Guatemala, del departamento de Guatemala; siendo la razón principal que el departamento jurídico de la SAT se encuentra en la ciudad capital y es donde más demandas de este tipo se interponen en los juzgados económicos coactivos.

El marco teórico de la investigación consistió en las distintas teorías, principios, doctrinas que sobre los temas y subtemas contenidos en el bosquejo preliminar que se consideraron para la fundamentación del presente trabajo. Es por ello, que el ponente se fundamentó en lo escrito por estudiosos de la materia tributaria, dándole importancia a los conocimientos adquiridos en la práctica.

Para el desarrollo de este estudio se tomaron en cuenta las distintas teorías que existen respecto al procedimiento administrativo tributario, que consiste en las distintas fases que la administración tributaria lleva a cabo, en virtud de haberse iniciado, ya sea de oficio o por una petición provocada por el contribuyente para que, mediante resolución administrativa, se establezca la procedencia o no del adeudo tributario y, por ende, el cobro del mismo, contra esta resolución de fondo, emitida por la Administración Tributaria, son procedentes los recursos administrativos de revocatoria y de reposición, que están regulados en el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República “Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria”, que nos remite al Código Tributario para aplicar dichos recursos; asimismo, establece los plazos y la forma de interposición.

El proceso contencioso administrativo tributario; procede si el contribuyente no está de acuerdo con la resolución administrativa que resuelve los recursos de revocatoria o de reposición, que dan por agotada la vía administrativa.

Con el proceso contencioso administrativo tributario se activa la vía judicial a través de demanda interpuesta por el contribuyente en contra de la administración tributaria, el órgano jurisdiccional encargado de diligenciar la controversia, es el Tribunal de lo Contencioso Administrativo; como órgano jurisdiccional que pertenece al Organismo Judicial y que su creación es de naturaleza constitucional, regulado como el “Contralor de la Juridicidad de los actos de la administración pública”.

Todo lo anterior, nos servirá de soporte para saber y comprender, cuáles han sido las fases, tanto legales como administrativas, para poder llegar al juicio económico coactivo tributario, que es el marco de acción de la presente investigación; en otras palabras, todo el camino que se recorre para plantear un juicio económico coactivo tributario, se define como “un medio por el cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios” y tiene como características propias la brevedad, la oficiosidad y la especialidad; el cual procede solamente en virtud de un título ejecutivo, sobre deudas tributarias firmes, líquidas, y exigibles; en cuanto a su naturaleza jurídica, el procedimiento económico coactivo, se puede establecer que se trata de una ejecución especial en el cual el Estado, a través de los órganos administrativos, siempre es la parte actora, contra existencia de un título ejecutivo y que persigue el cumplimiento de una obligación del contribuyente a favor del Estado; en el presente caso, el cobro de adeudos tributarios, que el Estado ha dejado de percibir, luego de haber agotado las instancias legales correspondientes. El juicio económico coactivo tributario interpuesto contra entidades estatales, es ineficaz, por no proceder contra éste un mecanismo que garantice la ejecución de la sentencia emitida por el juzgador.

Como consecuencia de lo anteriormente indicado, que nos sirve de fundamento para analizar concretamente, la procedencia o no de solicitar medidas precautorias en contra del Estado de Guatemala; mismas que en un juicio económico coactivo tributario que se plantee en contra de cualquier otro contribuyente resultan efectivas, pero en el caso que analizaré existe la limitación de la inembargabilidad de los bienes estatales que hacen ineficaz la sentencia del juicio económico coactivo tributario, interpuesto en contra de una entidad estatal.

Los objetivos trazados para la investigación fueron: General: Establecer, mediante un análisis jurídico doctrinario y legal, la circunstancia de que el juicio económico coactivo interpuesto en contra de una entidad estatal es ineficaz, por el hecho mismo que son improcedentes las medidas precautorias que garanticen los resultados del proceso económico coactivo. Específicos: a) Determinar que la sentencia económica coactiva es ineficaz, porque no se cumple con el plazo indicado por el juzgador para hacer efectivo el adeudo tributario. b) Determinar cuáles son las repercusiones en que las entidades estatales no cumplan con sus obligaciones contraídas y que hubieren sido vencidas en resolución o sentencia judicial emitida. c) Efectuar un análisis del criterio judicial y de funcionarios administrativos respecto al carácter de las entidades estatales, en cuanto a la inembargabilidad de sus bienes para hacer efectivo el cumplimiento de su obligación financiera y económica. d) Establecer un mecanismo viable jurídico y legal respecto a lograr que las entidades estatales cumplan sus compromisos legales, establecidos mediante sentencias en aras del cumplimiento de la justicia.

Los métodos empleados para el desarrollo de la investigación fueron: El método analítico, el sintético, el inductivo, el deductivo y el estadístico; utilizando, además las técnicas de investigación: bibliográfica, recolección de material y organización y análisis del material.

Con el propósito de someter a comprobación la hipótesis formulada y alcanzar los objetivos propuestos, la investigación está contenida en seis capítulos, los cuales se desarrollan en forma didáctica, tratando de lograr unificar todos los procedimientos previos que se deben hacer hasta llegar al juicio económico coactivo tributario; toda vez que actualmente se carece en el medio nacional, material tributario, que contemple en forma unificada todos los procedimientos. En ese sentido el primer capítulo desarrolla aspectos fundamentales que son necesarios para comprender temas relacionados con la obligación tributaria. El segundo capítulo desarrolla la jurisdicción y competencia de los juzgados económicos coactivos, así como su función. El tercer capítulo desarrolla todo lo concerniente al procedimiento administrativo tributario y la función administrativa; importante además, ya que en este capítulo se explica cómo se determina la obligación tributaria, las formas de hacerlo, terminando con el trámite del procedimiento administrativo tributario, su resolución, y las impugnaciones de sus resoluciones a través

del recurso de revocatoria y reposición. El capítulo cuarto desarrolla todo el proceso contencioso administrativo tributario, sus medios de impugnación, tales como el recurso de reposición y la casación, en materia contenciosa administrativa tributaria. El capítulo quinto es importantísimo porque se trata del juicio económico coactivo en materia tributaria, en el cual se explica la definición, elementos, trámite, su naturaleza jurídica, el título ejecutivo, sus fases hasta llegar a la sentencia; así como sus impugnaciones.

El capítulo sexto desarrolla temas interesantes que son fundamentales para comprobar la hipótesis planteada, ya que se hace un análisis jurídico doctrinario relacionado con las medidas precautorias procedentes en el juicio económico coactivo en materia tributaria, y el porqué de la no aplicación de éstas; situaciones legales que hacen que el juicio económico coactivo en materia tributaria, interpuesto en contra de una entidad estatal, es ineficaz; su sentencia queda en un impasse, la cual por la falta de patrimonio ejecutable no se puede hacer efectiva, ya que no se embargaron bienes que puedan garantizar las resultas del juicio.

En esta investigación, queda establecido que el juicio económico coactivo tributario planteado en contra de entidades estatales, al finalizar éste, es ineficaz y no se logra el objetivo de la recaudación tributaria; también servirá al estudiante de derecho como un medio facilitador para conocer todo el trámite administrativo tributario; sus recursos, el proceso contencioso administrativo tributario, y el juicio económico coactivo tributario; ya que en la actualidad no hay suficiente material unificado de esta materia que contemple, en forma ordenada, las cuestiones tributarias; es una guía que será de mucho valor también para los profesionales del derecho.

CAPÍTULO I

1. Obligación tributaria

1.1. Etimología

La palabra obligación viene de *obligatus* del verbo latino *obligare*, que significa *atar, sujetar* y de la palabra *nexum* o *nudo* aludiendo a la sujeción del deudor. Desde el punto de vista general según Marta Morineau Iduarte y Román Iglesias González, definen en su obra que la obligación es: “un lazo o vínculo jurídico entre los sujetos de la misma, por el cual el acreedor puede exigir el cumplimiento de determinada conducta que el deudor debe realizar” ¹

Gladys Elizabeth Monterroso de Morales denomina a la obligación tributaria como una relación jurídico tributaria, que define como: “el vínculo jurídico producto de la potestad del Estado que al imponer las bases de la tributación unilateralmente, coloca al sujeto pasivo de la misma como un deudor de la obligación tributaria, cuya extinción se encuentra sujeta al cumplimiento de la misma.” ²

La obligación tributaria ha sido definida como el vínculo jurídico, en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo exige coactivamente a un deudor denominado sujeto pasivo el cumplimiento del pago de un impuesto; pertenece al derecho público.

Definición legal: De conformidad con el Código Tributario, específicamente en el Artículo 14 nos da la definición legal: “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 o con privilegios especiales. La obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”

¹ Marta Morineau Iduarte y Román Iglesias González, **Derecho romano**, pág.140.

² Monterroso de Morales, Gladys Elizabeth, **Derecho financiero parte II**, pág. 90.

Hecho generador. Es el hecho hipotético establecido en forma clara y precisa la legislación, que al llevarse a cabo por la población da nacimiento a la obligación jurídico tributaria.

Nacimiento de la obligación jurídico tributaria. Nace desde el momento en que el hecho generador tipificado en la ley se concretiza de parte del sujeto pasivo de esa obligación, surgiendo en ese momento la obligación de hacer efectivo el pago de un tributo, que va a ser en el período de tiempo establecido en la ley (mensual, trimestral, o anual)

1.2. Sujetos

Los sujetos de la obligación tributaria son:

- Sujeto activo
- Sujeto pasivo
- Responsable tributario

- Sujeto activo

De conformidad con el Artículo 17 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario establece: “Sujeto Activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente publico acreedor del tributo”.

Es el Estado como ente público el que se encarga de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. Esa conducta de exigir va dirigida hacia el sujeto pasivo o deudor, quien tiene el deber jurídico de cumplir con ella. Como en el caso de la Superintendencia de Administración Tributaria que actúa como sujeto activo al iniciar un juicio económico coactivo en contra de algún contribuyente individual o persona jurídica.

- Sujeto pasivo

De conformidad con el Artículo 18 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario establece: Sujeto Pasivo “es el obligado al cumplimiento

de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”.

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

- Responsable tributario

Es un tercer sujeto a pesar que también viene siendo un sujeto pasivo, que de conformidad con el Artículo 25 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario establece que: “Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este”. El responsable toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aún cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos. El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente”.

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

1.3. Formas

Las formas de extinguir la obligación tributaria son las siguientes: pago, confusión, compensación, condonación, cancelación, prescripción; veremos brevemente cada una de esas formas:

- Pago

El efecto más importante es el de extinguir la obligación mediante la entrega al Estado del

dinero en concepto del cumplimiento del hecho previsto en la ley. Según Giulliani Fonrouge citado por las catedráticas Carmen Díaz y Lizeth Nájera, el pago constituye un acto o negocio jurídico desprovisto de carácter contractual y que en materia fiscal es unilateral por responder a obligaciones de derecho público que surgen exclusivamente de la ley y no del acuerdo de voluntades. Es el cumplimiento del sujeto pasivo cuando satisface a favor del sujeto activo de prestación tributaria. Es cumplir por parte del contribuyente la obligación tributaria que le impone el Estado.³

El pago tiene su fundamento legal en el artículo 36 del Código Tributario, el cual establece: “El Pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación”.

- Confusión:

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

“La confusión consiste en que los derechos del acreedor y deudor se confunden en una sola persona, la que se convierte a la vez en deudora y acreedora, ya por su sucesión, ya por otra causa”.⁴ El Código Tributario lo regula en el Artículo 45, el cual establece: “La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación”.

- Compensación:

Se produce cuando dos personas son recíprocamente deudoras y acreedoras por igual cantidad, es una figura propia del derecho civil, pero en el campo del derecho

³ Díaz Dubón, Carmen y Lizeth Nájera Flores. **Derecho financiero II**. Pág. 99.

⁴ Varios autores. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**, facultad de ciencias económicas universidad de San Carlos de Guatemala. Pág. 208.

tributario se contempla en el Artículo 43, que: “Se compensarán de oficio o petición del contribuyente o responsable de los créditos tributarios líquidos y exigibles de la administración tributaria con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a periodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distinto tributo siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria...”; dicho de otra manera el Estado es sujeto activo de una obligación y sujeto pasivo de otra y por otro lado, el mismo contribuyente es sujeto pasivo en una obligación y sujeto activo en otra. Al existir esta situación, las obligaciones quedan cumplidas, pero por supuesto en situaciones que siempre que la ley lo permita.

- Condonación o remisión:

Es el perdón o liberación de la deuda otorgado por el acreedor. Este principio se basa en que cualquier persona puede renunciar a su derecho y remitir en todo o en parte las prestaciones que le son debidas, excepto aquellos casos en que la ley lo prohíbe. La otorga el poder legislativo, cuando dicta leyes de condonación de los tributos y sanciones fiscales.

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

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

- Incobrabilidad de la obligación tributaria.

La incobrabilidad no se reconoce en la ley tributaria guatemalteca como medio de

extinción de las obligaciones tributarias, ya que el artículo 35 del código tributario solo contempla las cinco anteriores, ya explicadas, pero esta figura la encontramos regulada en la sección séptima del capítulo sobre la extinción de la obligación tributaria. La doctrina indica que por incobrabilidad de la deuda, cuando los sujetos de crédito son insolventes previa comprobación de esa circunstancia por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT. Ahora bien en la ley está establecido por incompatibilidad con el costo de administración y de cobranza, cuando el adeudo tributario no supera la suma de Q.1,000.00, siempre autorizado por la administración tributaria para que no se inicie el procedimiento administrativo.

También por economía procesal y en casos de excepción la administración tributaria podrá declarar incobrables las obligaciones tributarias en los siguientes casos:

- Cuando el monto de la deuda sea hasta de Q.2,000.00, siempre que se hubieren realizado diligencias para localizar al deudor, sus bienes o derechos, para cubrir el pago del adeudo, sin haber obtenido resultados positivos. Así sucede cuando en la demanda económico coactiva se solicita el embargo de bienes del contribuyente, pero éstos ya no se encuentran inscritos a su nombre.

- Cuando exceda del monto anterior, la incobrabilidad puede declararse en los casos siguientes: 1. En un proceso de concurso de acreedores o quiebra, por la parte de la obligación tributaria que no pudo cobrarse. 2. Cuando las obligaciones consistan en sanciones aplicadas a deudores tributarios que posteriormente fallezcan o cuya muerte presunta se declare. 3. Cuando se refieran a deudores tributarios ya fallecidos o se hubiere declarado legalmente su ausencia o muerte presunta, o la localización del deudor fuere imposible. 4. Por prescripción de la obligación tributaria. 5. Prescripción: Se configura cuando el deudor se libera del pago de la obligación tributaria por inacción del Estado, desapareciendo la obligación del sujeto pasivo por el transcurso del tiempo. “Es un modo de extinción de la obligación tributaria que se da por el transcurso de un determinado tiempo sin que el sujeto activo de la relación jurídico tributaria, o el acreedor en términos generales, haga uso del derecho a exigir el pago

correspondiente”.⁵

Esta forma de extinción de la obligación tributaria se encuentra regulada en los Artículos 47 al 53 del Código Tributario, indicando que el derecho de la administración tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años.

1.4. Acto administrativo

El Estado actúa a través de todos sus órganos, los cuales manifestarán la voluntad del ente público: van a desarrollar una actividad administrativa por medio de la cual manifestarán la función estatal y dentro de esa actividad surgen los actos administrativos, como una consecuencia de la administración del Estado.

Definición: “son declaraciones de voluntad emitidas unilateralmente por los órganos centralizados y desconcentrados y las entidades descentralizadas y autónomas de la Administración Pública, en forma concreta y que producen efectos jurídicos directos e inmediatos, entre esta y las personas a quienes van dirigidos...”⁶

1.4.1 Características de los actos administrativos

Según el autor anteriormente citado, los actos administrativos se caracterizan de la manera siguiente:

- Racional. Porque es el resultado de un proceso de análisis lógico jurídico. Para llegar a una conclusión que incline a tomar cierta decisión se debió llevar a cabo la tramitación de un expediente y que determinara la procedencia o no de determinado acto administrativo.
- Unilateral. Los funcionarios públicos en el ejercicio de sus funciones, tienen la representación legal del Estado, será el Estado que declara su voluntad sobre un asunto.

⁵ **Ibid.**

⁶ Godínez Bolaños, Rafael. **Los actos administrativos.** Pág. 6.

- Concreto. Es mediante los actos administrativos que se resuelven situaciones reales. Por ejemplo la resolución emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria que resuelve el cobro de un adeudo tributario.
- Público. Todos los actos de la administración estatal deber ser conocidos por quienes directamente les afecta, así también por toda persona que esté interesada en conocer sobre el asunto que por diferentes motivos tenga relación o le afecten los efectos de los actos administrativos.
- Legítimo. Se presume legítimo todo acto administrativo por ser producto del ejercicio de una función pública otorgada al funcionario por medio de la competencia legal.
- Definitivo. El acto administrativo es definitivo porque se revisó a solicitud del afectado y que fue ratificado sin sufrir modificación alguna, o si el nuevo acto emitido en sustitución del anterior que se reconoció viciado, o el acto que nunca fue impugnado por medio de los recursos administrativos y posteriormente de recursos o acciones judiciales. Será considerado como un acto firme y definitivo.
- Irretroactivo. Inicia sus efectos a partir de su publicación o notificación, siempre que esté debidamente firme y adquiera el carácter de definitivo. Recordando lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala acerca de la Irretroactividad de la ley.
- Ejecutable. Cuando el acto administrativo es definitivo, produce efectos jurídicos. Ejecutándose por la vía administrativa, directa, voluntaria o no coactiva o por la vía judicial, obligada, indirecta o coactiva. La primera cuando el acto surte efectos sin la intervención de un órgano jurisdiccional, porque los afectados aceptan a cumplir con su contenido, como en el caso de que el contribuyente acude voluntariamente a la administración tributaria a cancelar un adeudo tributario declarado. Y la segunda cuando la resolución que contiene el acto está firme y los afectados no proceden voluntariamente a cumplir, por lo tanto la administración estatal debe proceder por la vía judicial a solicitar la ejecución coactiva del contenido de la resolución que contiene el acto administrativo. Por ejemplo con la interposición de la demanda económica coactiva para cobrar el adeudo tributario, cuyo título ejecutivo es la resolución administrativa certificada por el funcionario público de la Administración

Tributaria.⁷

1.5. Determinación tributaria

Para el profesor Héctor B. Villegas, citado por las catedráticas Carmen Díaz y Lizeth Nájera “Es el acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso particular, si existe una deuda tributaria, en su caso quien es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda.⁸ En la ley se establece que la determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la administración tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.

El objeto de la determinación de la obligación tributaria es fijar el crédito tributario en una suma concreta y precisa, para que sea posible el requerimiento o cobro de parte de la administración tributaria. Se persigue constatar en qué momento la deuda tributaria se convierte en dinero en efectivo y cuantificar la obligación al declarar la existencia de la obligación tributaria. A partir de ello dará inicio el procedimiento administrativo tributario de forma oficiosa o a solicitud del interesado o afectado, para que se concluya con una resolución administrativa favorable o desfavorable.

⁷ **Ibid.** Págs.1 al 6.

⁸ Díaz Dubón, Carmen y Lizeth Nájera Flores. **Ob.Cit** Pag. 107.

CAPÍTULO II

2. Jurisdicción y competencia de los juzgados económicos coactivos

2.1. Jurisdicción

La palabra jurisdicción proviene de latín *jurisdictio* que quiere decir “acción de decir el derecho”. Al Estado le corresponde la función de administrar justicia, esta potestad del Estado es la que conocemos como jurisdicción y aunque el lenguaje jurídico aparece con distintos significados, el principal y acorde a nuestro estudio es el ya indicado. Efectivamente se entiende la jurisdicción como ámbito territorial, pero en el presente caso no se refiere a esta jurisdicción territorial. También se confunde como sinónimos de jurisdicción y competencia pero se debe recordar que la competencia es el límite o la medida de la jurisdicción. Así también se utiliza la jurisdicción para referirse al poder de determinados órganos de la administración.

Couture, la define como “Función pública realizada por órganos competentes del Estado, con las formas requeridas por la ley, en virtud del cual por acto de juicio, se determina el derecho de las partes con el objeto de dirimir sus conflictos y controversias de relevancia jurídica, mediante decisiones con autoridad de cosa juzgada, eventualmente factible de ejecución”⁹

Mario Gordillo la define como “La facultad de administrar justicia, que la ley encomienda a un órgano del Estado, el cual a través de un procedimiento determinado dirime controversias de carácter particular, cuya resolución definitiva adquiere efectos de cosa juzgada, siendo su fin primordial mantener la paz social”.¹⁰

La interrogante ¿A quien corresponde la facultad de administrar justicia? En respuesta a ella corresponde de conformidad con la ley del Organismo Judicial a la Corte Suprema de Justicia y a los demás tribunales establecidos por la ley. La jurisdicción como facultad de

⁹ Couture, J. Eduardo. **Fundamentos del derecho procesal civil**. Pág. 40.

¹⁰ Gordillo Galindo, Mario Estuardo. **El derecho procesal civil guatemalteco**. Pág. 15.

administrar justicia está conformada por los siguientes elementos:

- Subjetivos: que lo integran los sujetos que permiten indicar la presencia de la jurisdicción siendo estos el juez, las partes y los terceros.
- Formal: concierne al procedimiento que es el método de debate con que opera la jurisdicción.
- Material: conformado por el contenido y fines de la jurisdicción, principalmente el interés público del Estado en la realización del derecho en los casos concretos en bienestar de la paz social; secundariamente el interés privado de la composición de los litigios.

La jurisdicción otorga a quien la ejerce los siguientes poderes:

- De conocimiento (Notio), el órgano jurisdiccional está facultado para conocer de los conflictos sometidos a él; ejemplo: en nuestra ley los jueces ordinarios.
- De convocatoria (Vocatio), por el cual el órgano de la jurisdicción cita a las partes a juicio; ejemplo: el emplazamiento a los demandados.
- De coerción (Coertio), este poder sirve para decretar medidas coercitivas cuya finalidad es remover aquellos obstáculos que se oponen al cumplimiento de la jurisdicción; ejemplo: corresponde como facultad del juez compeler y apremiar por los medios legales a cualquier persona para que esté a derecho (artículo 66 de la Ley del Organismo Judicial).
- De Decisión (Iudicium), el órgano de la jurisdicción tiene la facultad de decidir decisión con fuerza de cosa juzgada; ejemplo: a los tribunales les corresponde la potestad de juzgar (artículos 203 de la Constitución Política de la República y 57 de la Ley del Organismo Judicial).
- De Ejecución (Executio), este poder tiene como objetivo imponer el cumplimiento de un mandato que se derive de la propia sentencia o de un título suscrito por el deudor y que la ley asigna a ese merito; ejemplo: a los tribunales le corresponde también promover la ejecución de lo juzgado (artículos 203 de la Constitución Política de la República y 57 del Organismo Judicial).

2.2. Competencia

Es “la aptitud del Juez para ejercer su jurisdicción en un caso determinado”.¹¹ La competencia es la parte de la jurisdicción atribuida a un juez designado para conocer de determinados asuntos; se dice que la jurisdicción es el género y la competencia la especie. De lo anterior se puede pensar en un juez sin competencia para conocer de determinado asunto, pero no puede haber un juez con competencia y sin jurisdicción. La competencia es la medida del poder, mientras que la jurisdicción es el poder en sí. Es la medida como se distribuye la actividad jurisdiccional entre los diferentes órganos jurisdiccionales, la competencia corresponde al juez considerado en singular.

Se puede asegurar que la competencia es un derecho que tiene el juez, para conocer, tramitar y resolver un negocio judicial que se somete a su consideración. Alsina afirma que los jueces deben establecer su jurisdicción en la medida de su competencia¹² Deviene hacer notar la diferencia que existe entre jurisdicción y competencia. La jurisdicción es “la potestad de administrar justicia”, la competencia como “la facultad de conocer en un determinado asunto con preferencia a otro tribunal”.

La competencia entonces es la que fija los límites dentro de los cuales el juez puede ejercer dicha facultad, así también la competencia debe determinarse en relación a cada juicio.

2.3 Función de los juzgados de lo económico coactivo, dentro de la administración de Justicia

La justicia se imparte de conformidad con la Constitución Política de la República y demás leyes que integran el ordenamiento jurídico del país. La función jurisdiccional se ejerce con exclusividad absoluta por la Corte Suprema de Justicia y por los demás tribunales establecidos por la ley, a los cuales les corresponde la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado, en forma gratuita e igual para todos.

¹¹ Alsina, Hugo. **Tratado teórico práctico de derecho procesal civil y comercial**. Pág. 511.

¹² **Ibid.** Pág. 512.

La función de los juzgados de lo económico coactivo es diligenciar los juicios económicos coactivos tributarios y los juicios económico coactivos de cuentas, dando cumplimiento al debido proceso aplicando las normas jurídicas instituciones y doctrinas para decidir o fallar mediante sentencia que declare con lugar o sin lugar la demanda económico coactiva.

Es de interés para el desarrollo del presente trabajo indicar que la Superintendencia de Administración Tributaria plantea demandas económico coactivas tributarias ante los juzgados de lo económico coactivo con la finalidad de obtener el pago de adeudos tributarios de los contribuyentes, el asunto es que el Estado cumple con una actividad que se denomina financiera, y a través de ésta adquiere los medios necesarios para la existencia, sostenimiento y el cumplimiento de la finalidad que se propone, a través de sus órganos administrativos.

El juzgado de lo económico coactivo va a llevar a cabo las fases procesales propias del juicio económico coactivo tributario las cuales están establecidas en el Código Tributario y supletoriamente en el Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial; con éste proceso el Estado cumple con su finalidad de cobrar los impuestos que los contribuyentes le adeudan, ya que éstos constituyen la fuente principal de obtener de los recursos que necesita, también los impuestos son necesarios para cubrir los gastos públicos y para mantener una contraprestación de los servicios a los particulares; es pues ésta la importantísima actuación de dichos juzgados dentro de la administración de justicia, coadyuvando en la recuperación de adeudos tributarios dejados de pagar por los contribuyentes.

Para el ejercicio de la jurisdicción, el Organismo Judicial ha distribuido de acuerdo a las dos instancias los siguientes órganos:

- En primera Instancia, la jurisdicción y competencia la ejercen en el departamento de Guatemala los juzgados de lo económico coactivo. En el resto de la República tienen jurisdicción y competencia los Juzgados de Primera Instancia Civil y Económico Coactivo, ubicados por lo general en la cabecera departamental.
- En segunda Instancia, es el Tribunal de Segunda Instancia de Cuentas y Conflictos de Jurisdicción, ubicado en la ciudad de Guatemala.

CAPITULO III

3. Procedimiento administrativo tributario y la función administrativa

El Estado subordina su actuación a los principios del orden jurídico vigente, el cual está integrado por la Constitución Política de la República de Guatemala, leyes ordinarias, tratados y demás disposiciones de aplicación general; asimismo se debe tomar en cuenta que el bien social prevalece sobre el bien particular garantizando en todo momento los derechos humanos (fundamentales).

El licenciado Hugo Calderón indica al respecto que “el ejercicio de la función administrativa del Estado es realizado por sus órganos administrativos mediante diversos actos que constituyen la expresión misma de la voluntad estatal. El ejercicio de la función administrativa en particular, como manifestación del poder del Estado, se encuentra sujeto al cumplimiento de requisitos que al estar previstos en ley se traducen en garantía de los administrados y al mismo tiempo representan limitaciones a la actuación de la autoridad administrativa”¹³

De conformidad con nuestra Constitución Política de la República de Guatemala artículo 221, advierte que la actuación de la autoridad administrativa, que afecte la esfera jurídica de los administrados queda sujeta al contralor de la juridicidad de la administración, el tribunal de lo contencioso administrativo.

Para la administración pública el procedimiento administrativo viene a constituir una garantía de eficacia, en tanto se tenga la pretensión de actuar conforme a derecho, a fin de mantener el imperio de la legalidad y la juridicidad en el ejercicio de la función administrativa, de lo contrario el contralor de la juridicidad lo someterá a este imperio.

El procedimiento administrativo resulta un elemento fundamental para determinar la juridicidad (implica la aplicación del derecho y esto trae como consecuencia la aplicación

¹³ Calderón Morales, Hugo Haroldo. **Derecho procesal administrativo**. Págs.12 y 13.

en primer lugar de la norma jurídica, en caso de no haber una norma, necesariamente hay que aplicar los principios generales del derecho administrativo y en última instancia se pueden aplicar las instituciones doctrinarias del Derecho administrativo) y la legalidad (el administrador debe someter su actuación a una norma y si no hay norma no puede actuar, tiene que actuar apegado a la ley) del acto administrativo; que puede únicamente manifestar su voluntad en la forma en que se encuentra preestablecida, con el objeto de mantener el equilibrio entre el ejercicio de la función administrativa y el goce de las garantías ciudadanas.

Todos estos aspectos citados son de vital importancia porque son de aplicación en el procedimiento administrativo tributario, porque hay una institución estatal descentralizada (Superintendencia de Administración Tributaria) que va a cumplir con el orden jurídico vigente que como ya se dijo esta integrada por la Constitución Política de la República de Guatemala, leyes ordinarias, tratados, reglamentos y demás disposiciones de aplicación general y especialmente por el tema objeto de estudio, las normas de carácter tributario.

La Superintendencia de Administración Tributaria como ente encargado de la recaudación de los impuestos es quien activa el procedimiento administrativo tributario mediante las formas de determinación del tributo, las cuales pueden ser de oficio o por el sujeto pasivo que puede ser el contribuyente; es aquí donde van a surgir una serie de pasos o de hechos que desarrollan la actividad administrativa tributaria que va a llevar al órgano administrativo a emitir una resolución administrativa, favorable o desfavorable al contribuyente; dicha resolución administrativa es objeto de impugnación mediante los recursos administrativos establecidos en el Código Tributario los cuales son: revocatoria y reposición. Es importante tomar en cuenta, que durante el desarrollo del referido procedimiento administrativo, el ente estatal debe basar su actuación en los principios de juridicidad y legalidad, mismos que son propios del derecho administrativo.

Manifiesta el profesor Gordillo Agustín, en relación al tema lo siguiente “La serie o secuencia de actos a través de los cuales se desenvuelve la actividad principalmente de los organismos administrativos (no de los judiciales como regla), no se denominará ya

proceso administrativo sino procedimiento administrativo.¹⁴

Toda actividad estatal de tipo administrativo se manifestará a través del procedimiento administrativo y por ello existe una coincidencia entre el concepto de función administrativa y el de procedimiento administrativo.

El procedimiento administrativo lo vamos a encontrar en actividades propias de la administración pública; el cual normalmente inicia con una petición administrativa, la cual debe reunir ciertos requisitos, también en otras actividades del Estado, sean estas legislativas o judiciales; en cambio el proceso es exclusivamente para actividades eminentemente jurisdiccionales, el proceso que va a iniciar con una demanda y terminar con una sentencia, de ello que podemos hablar de proceso contencioso administrativo, proceso contencioso tributario, proceso económico coactivo, proceso civil, proceso penal, etc.

3.1. Definición de procedimiento administrativo

Es importante definir el procedimiento administrativo porque éste nos va a llevar a la fase más importante del mismo, como lo es la emisión de la resolución administrativa o acto administrativo; obviamente llegar a la emisión de la resolución administrativa significa haber agotado una serie de pasos que los entes estatales deben cumplir, dentro de los principios del derecho administrativo, tales como legalidad y juridicidad, esencialmente los principios de derecho de defensa y audiencia previa.

Según el catedrático Hugo Calderón: “El procedimiento administrativo está constituido por un conjunto de trámites y formalidades ordenados y metodizados en leyes y reglamentos administrativos, que determinan los requisitos previos que deben preceder al acto administrativo con su antecedente y fundamentación que son necesarios para su perfeccionamiento y condiciona su validez al mismo tiempo que para la realización de su fin”....El procedimiento administrativo puede ser conceptualizado también como la parte del derecho administrativo que estudia las reglas y principios que rigen la intervención de

¹⁴ Gordillo, Agustín. **Derecho administrativo**. Tomo II. Pág. 2.

los interesados e impugnación del acto administrativo, las fases o etapas que comprende un expediente administrativo o los funcionarios o empleados públicos, cuya finalidad es la decisión o acto administrativo".¹⁵

Estos temas son importantes ya que sirven como base para poder conocer lo concerniente al procedimiento administrativo tributario, su desarrollo hasta llegar al momento de la emisión de la resolución administrativa emitida por el órgano designado legalmente en el presente caso por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Si la resolución emitida es desfavorable al contribuyente, éste tiene el derecho de impugnarla ya sea por medio de un recurso de revocatoria o un recurso de reposición, mismos que explicaré con detalles más adelante. Si aún después de haber resuelto los recursos antes mencionados, persiste la inconformidad del contribuyente éste puede hacer uso del proceso contencioso administrativo tributario ante un órgano jurisdiccional competente que tendrá por objeto únicamente revisar sino se violaron los principios del derecho administrativo de legalidad y de juridicidad. En esta etapa se llega a un punto muy importante ya que si la sentencia emitida por el tribunal de lo contencioso administrativo es declarar con lugar la demanda, la administración tributaria puede ejercer su derecho de impugnar la misma mediante el recurso de casación; pero si dicha sentencia declara sin lugar la demanda, la administración tributaria tiene vía libre para demandar al contribuyente a través del juicio económico coactivo tributario.

Como se puede observar a simple vista el proceso contencioso administrativo en materia tributaria, es el contribuyente quien acciona; en el proceso económico coactivo es la administración tributaria la que acciona para cobrar en forma ejecutiva los adeudos tributarios. (Estos procesos los estudiaremos en los capítulos posteriores).

¹⁵ **Ibid.** Pág. 20.

3.2. Determinación del impuesto

3.2.1. Definición para Giulliani Fonrouge

“Es el acto o conjunto de actos emanados de la administración de los particulares o en ambos coordinadamente destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”.¹⁶.

Nuestro ordenamiento jurídico vigente (Código Tributario) define en su artículo 103 que la determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la administración tributaria, según corresponda conforme a la ley o a ambos coordinadamente declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.

3.2.2. Procedimientos o formas de establecer la determinación tributaria

Como se dijo anteriormente hay tres formas clásicas: Por el sujeto pasivo, de oficio por la administración tributaria y determinación mixta.

- Por el sujeto pasivo: cuando el acto o conjunto de actos de la determinación del impuesto a pagar, se realiza íntegramente por el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, de manera que la facultad revisora de la autoridad tributaria puede ser ejercitada. Esta forma de determinación también recibe el nombre de declaración jurada y tiene carácter de norma general, se da porque en nuestra ley tributaria la determinación de oficio es subsidiaria de la declaración jurada. Es la declaración hecha por el sujeto pasivo, lo que responsabiliza al mismo sujeto por medio de sus constancias o comprobantes que posee como un hecho notorio, sin perjuicio de la verificación fiscal y eventual rectificación por parte de la Administración Tributaria, por ejemplo: cubrir el impuesto por medio de timbres fiscales en el testimonio de

¹⁶ Giulliani Fonrouge, C. **Derecho financiero**. Pág. 40.

una promesa de venta. De conformidad con el Código Tributario en los Artículos 105 y 106 se regula lo relativo a la determinación tributaria por el sujeto pasivo.

- De oficio por la administración tributaria: Esta clase de determinación del tributo la administración tributaria (el fisco) la practica de conformidad con lo establecido en la ley o por otras situaciones, entre las que se encuentran: Uno: cuando el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria no presenta la declaración jurada correspondiente en los casos en que está obligado a hacerlo o cuando en los casos de determinación mixta, el sujeto pasivo no aporta los datos que le pide el fisco, para concretar el importe del tributo. Dos: Cuando la declaración jurada que presenta el sujeto pasivo es impugnada por circunstancias inherentes a los actos mismos, como por ejemplo: errores de cualquier tipo en los datos aportados así como omisiones o inexactitudes intencionales o no por defectos o carencias de elementos de verificación, ejemplo: la falta de los libros, documentos o que estos fueron presentados pero la administración tributaria no les da validez que merecen. En otras palabras es al fisco a quien corresponde fijar el monto de las cantidades que se debe pagar a favor de la administración tributaria, otro ejemplo es: el impuesto único sobre inmuebles, el impuesto de circulación de vehículos.

Es importante mencionar que en la determinación del tributo de forma oficiosa se comprueba el hecho imponible como la cuantificación de la deuda tributaria y se divide en las dos variables siguientes:

- Sobre base cierta: cuando el fisco dispone de los elementos necesarios para conocer en forma directa y con certeza la existencia de la obligación tributaria substancial como la dimensión pecuniaria de tal obligación. El fisco dispone de los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, tanto en su efectividad como en su magnitud económica, esto es conocer el hecho y los valores imponibles, ejemplo: son aquellos en los cuales las declaraciones juradas, las presenta el sujeto pasivo siendo impugnadas por errores en los cálculos numéricos o en la aplicación de la ley, pero los datos son correctos.

- Sobre base presunta: Se produce cuando al fisco no le es posible obtener los antecedentes indispensables para la determinación del impuesto por lo que se efectúa a través de presunciones e indicios, no puede fijar con certeza el crédito fiscal, por no tener a la vista los datos utilizados o los documentos en que se apoya tal determinación.
- Determinación mixta: Este tipo de determinación del tributo la efectúa la administración con cooperación del sujeto pasivo. Aquí el sujeto pasivo aporta datos que le solicita el fisco, pero quien fija el importe a pagar es el órgano fiscal y no el sujeto pasivo. En esta clase de determinación tributaria participan coordinadamente fisco y contribuyente, ejemplo: impuesto de herencias, legados y donaciones; impuesto al valor agregado, etc.

El decreto 6-91 del Congreso de la República (Código Tributario), en su Artículo 105 regula la determinación del tributo por el sujeto pasivo el cual taxativamente estipula: “Determinación por el contribuyente o responsable. La determinación se efectúa de acuerdo con las declaraciones que deberán presentar los contribuyentes o los responsables, en su caso, en las condiciones que establezca la ley. La administración tributaria podrá autorizar a los sujetos pasivos para que presenten las declaraciones, estados financieros, sus anexos o cualquier información que estén obligados a proporcionar conforme a la ley, por vía electrónica o en medios distintos al papel cuya lectura pueda efectuarse utilizando dispositivos electrónicos.....”

Así mismo el Artículo 107 estipula: “La determinación de oficio. Como una forma de determinación del tributo. En los casos en que el contribuyente o el responsable omita la presentación de la declaración o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria, la administración tributaria determinara de oficio los tributos que por ley le corresponde administrar.”

Previamente a la determinación de oficio, la administración tributaria deberá requerir la presentación de las declaraciones omitidas, fijando para ello un plazo de 20 días hábiles. Si transcurrido este plazo el contribuyente o el responsable no lo presentare las declaraciones o informaciones requeridas, la administración tributaria formulará la

determinación de oficio del impuesto sobre base cierta o presunta conforme a este código, así como de las sanciones e intereses que corresponda...”

También la ley tributaria regula las dos modalidades que se desprenden de la determinación de oficio siendo ésta: a) sobre base cierta y, b) sobre base presunta, que ya se explicó.

La determinación de oficio sobre base cierta, esta regulada en el Artículo 108 del Código Tributario el cual establece: “Vencido el plazo a que se refiere el artículo anterior, sin que el contribuyente o el responsable cumpla con la presentación de las declaraciones o no proporcione la información requerida, la administración efectuará de oficio la determinación de la obligación, tomando como base los libros, registros y documentación contable del contribuyente, así como cualquier información pertinente recabada de terceros. Contra esta determinación se admite prueba en contrario y procederán todos los recursos previsto en este código”.

La determinación de oficio sobre base presunta esta regulada en el Código Tributario en el Artículo 109 el cual establece: “En los casos de negativa de los contribuyentes o responsables a proporcionar la información, documentación, libros y registros contables, la administración tributaria determinará la obligación sobre base presunta, para tal objeto podrá tomar como indicios los promedios de periodos anteriores declarados por el mismo contribuyente y que se relacionen con el impuesto que corresponde así como la información pertinente que obtenga de terceros relacionados con su actividad. Así mismo podrá utilizar promedios o porcentajes de ingresos o ventas, egresos o costos, utilidades aplicables en la escala o categoría que corresponda a la actividad que se dedique el contribuyente o responsable omiso en las declaraciones o informaciones. La determinación que en esta forma se haga debe ser consecuencia directa, precisa, lógica y debidamente razonada de los indicios tomados en cuenta. Contra la determinación de oficio sobre base presunta, se admite prueba en contrario y procederán los recursos previstos en este código”.

3.3. Tramite del procedimiento administrativo tributario

Existen varias formas de iniciar el procedimiento administrativo tributario, en la administración tributaria; en el presente trabajo explicaré las fases o pasos que se dan cuando dicho procedimiento es iniciado de oficio por la administración tributaria y al cual de conformidad con el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala (Código Tributario), le denomina Procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria por la administración; además se explicará este procedimiento de oficio dada la importancia o naturaleza del mismo, ya que el código tributario en el Artículo 122 establece que: “El proceso ante la administración tributaria será impulsado de oficio...”

Es importante mencionar por cuestión técnica que el artículo citado se refiere a un proceso ante la administración tributaria; aplicando la lógica, por tratarse de un ente u órgano administrativo, lo correcto sería hablar de procedimiento administrativo y no de un proceso administrativo ya que el proceso comienza con una demanda y termina con una sentencia, lo cual corresponde únicamente al ámbito judicial ante un órgano jurisdiccional. En el presente trabajo estamos ante el procedimiento administrativo que termina con una resolución administrativa, la cual puede ser favorable o desfavorable al contribuyente.

Volviendo al tema que nos ocupa, para llegar a obtener una resolución administrativa se dan los siguientes pasos:

- Primer paso: determinación de la obligación tributaria

Dentro de la legislación tributaria no están específicamente determinadas las fases o pasos del procedimiento administrativo tributario y aplicando ciertos conocimientos que humildemente he adquirido en la práctica tributaria considero pertinente que en este primer paso se da la determinación de la obligación tributaria. Como por ejemplo no se efectuó el pago del impuesto sobre la renta o no se efectuó el pago al impuesto al valor agregado, multas e intereses resarcitorios y así se puede hablar de otros impuestos, es aquí en donde la Superintendencia de Administración Tributaria de oficio realiza un ajuste fiscal e inicia el procedimiento administrativo tributario.

Las formas de determinación de la obligación tributaria como se explicó anteriormente son: a) La determinación por el contribuyente, b) La determinación de oficio la cual también puede efectuarse sobre base cierta y sobre base presunta. En la práctica la administración tributaria inicia los expedientes administrativos tributarios de oficio, nombrando un auditor fiscal para que realice auditoría de campo a algún contribuyente que la administración tributaria designe; el auditor nombrado se constituye en el domicilio fiscal del contribuyente y le requiere documentos de respaldo de su contabilidad que le permitan establecer la renta neta y así poder determinar la base imponible para determinar el impuesto que se generó. De los hallazgos, el auditor fiscal hace el acta donde hace constar dicha situación y acompaña a la misma toda la documentación que le fuera proporcionada por el contribuyente, posteriormente las diligencias se remiten a un órgano interno de la administración tributaria (Inspecciones fiscales) para que en base a la documentación acompañada emita un dictamen.

- Segundo paso: audiencias

Emitido el dictamen, en el área se determinan dos situaciones: a) si se determinó de oficio los tributos que por ley le corresponde administrar, la administración tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos si procediere, formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho y notificará al contribuyente o al responsable en este caso dándole audiencia por 30 días hábiles improrrogables, a efecto de que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa. Y, b) en el caso que se le imponga sanciones aun cuando no se generen de la omisión del pago de impuestos, también se le notificará al contribuyente o responsable confiriéndole audiencia por 10 días hábiles improrrogables.

Si el contribuyente o el responsable tributario no evacua la audiencia antes indicada, se dictará la resolución correspondiente que determine el tributo, intereses, recargos y multas. Al estar firme la resolución se procederá a exigir el pago (se exige el pago por la vía económica coactiva).

- Tercer paso: período de prueba

El periodo de prueba del procedimiento administrativo tributario es opcional al contribuyente porque se va abrir a prueba si este al evacuar la audiencia que le fuera conferida por la administración tributaria solicita la apertura a prueba, o sea que esta decisión de abrir a prueba dicho procedimiento por considerar que lo amerita es exclusividad del contribuyente; el periodo de prueba se tendrá por otorgado sin más trámite, resolución ni notificación, basta solo con la solicitud del contribuyente.

En el caso de que si se formularan ajustes, y el contribuyente o responsable tributario solicita apertura a prueba el plazo será de 30 días hábiles improrrogables, este periodo podrá darse por concluido antes de que el mismo finalice cuando las pruebas se hubieren aportado y los interesados así lo soliciten.

Ahora bien en el caso que el contribuyente no obstante haber cumplido con su obligación tributaria, pero la misma fue motivo de objeción y le imponen una sanción y este solicita apertura a prueba el periodo para este efecto será de 10 días hábiles improrrogables.

- Cuarto paso: diligencias para mejor resolver

La administración tributaria, antes de dictar resolución final, podrá de oficio o a petición de parte, acordar para mejor resolver, se haya o no evacuado la audiencia: que se tenga a la vista cualquier documento que se crea conveniente; se practique cualquier diligencia que se considere necesaria o se amplíen las que ya se hubiesen realizado; y que se tenga a la vista cualquier actuación que sea pertinente; esta fase es importante porque va a servir a la administración tributaria para tener los medios probatorios necesarios para emitir una resolución administrativa apegada a derecho.

El plazo para practicar estas diligencias para mejor resolver no debe ser mayor de 15 días hábiles. Es importante establecer que contra la resolución que ordene las diligencias para mejor resolver no procederá recurso alguno.

- Quinto paso: resolución administrativa del procedimiento tributario

La resolución administrativa será emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), que es la autoridad competente; dicha resolución debe cumplir con citar las normas legales o reglamentarias en que se fundamenta, las resoluciones de la administración tributaria deberán ser razonadas y que atiendan el fondo del asunto y serán redactadas con claridad y precisión; es importante que se emita la resolución administrativa del procedimiento tributario porque la misma va a constituir el fin del procedimiento administrativo tributario, además es la manifestación de voluntad de la administración tributaria la cual queda establecida en un documento que al ser notificado de conformidad con la ley específica, va a producir efectos jurídicos favorables o desfavorables al contribuyente; estas resoluciones de la administración tributaria deben cumplirse con los principios de legalidad y juridicidad, los que son fundamentales en el derecho administrativo, mismos que dan garantía al contribuyente.

El plazo para que se emita la resolución administrativa será de 30 días hábiles siguientes al agotamiento de la fase correspondiente. Toda resolución de la administración tributaria deberá contener como mínimo los siguientes requisitos:

- Numero de la resolución e identificación del expediente.
- Lugar y fecha en que se esta emitiendo la resolución.
- Apellidos y nombres completos, razón social o denominación legal del contribuyente o responsable y en su caso del representante legal y su número de identificación tributaria (NIT), domicilio fiscal del contribuyente o responsable, si estos extremos constaren en el expediente.
- Indicación del tributo y del periodo de imposición correspondiente si fuere el caso.
- Consideración de los hechos expuestos y pruebas aportadas.
- Los elementos de juicio utilizados para determinar la obligación tributaria.
- La especificación de las sumas exigibles por tributos, intereses, multas y recargos, según el caso.
- En su caso de terminación del crédito que resulte a favor del contribuyente o responsable, ordenando que se acredite o devuelva conforme a lo dispuesto por el artículo 111 del código tributario (decreto 6-91 del Congreso de la República).
- Consideración de los dictámenes emitidos y de los fundamentos de hecho y

derecho de la resolución.

- La firma del funcionario que lo emita.

Las notificaciones de las resoluciones administrativas, la administración tributaria la realizará dentro de los 10 días hábiles contados a partir del día siguiente de dictada la resolución que se trate, bajo pena para el notificador en caso de incumplimiento de 10 quetzales de multa la primera vez, y de 25 quetzales la segunda vez y destitución la tercera vez.

El decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala (código tributario) en su artículo 133 establece: “Para practicar las notificaciones el notificador o un notario designado por la administración tributaria irá al domicilio fiscal del contribuyente o en su defecto, a la residencia, oficina, establecimiento comercial de su propiedad o al lugar donde habitualmente se encuentra o concurra quien deba ser notificado y sino lo hallare, hará la notificación por cedula que entregará a sus familiares, empleados domésticos o de otra naturaleza, o la persona idónea y mayor de edad que se encuentre en cualquiera de los lugares indicados. Sino encontrare persona idónea para recibir la cedula o si habiéndola se negare a recibirla, el notificador la fijara en la puerta expresando al pie de la cedula, la fecha y hora de la actuación, también pondrá razón en el expediente de haber notificado en esa forma especificando que no encontró persona idónea o que habiéndola encontrado esta se negó a recibir la cedula...”

3.4. Impugnación de las resoluciones de la administración tributaria

Los recursos de la actividad tributaria son dos específicamente: recurso de revocatoria y recurso de reposición.

El licenciado Hugo Calderón dice “que la aplicación de estos recursos contra la administración tributaria, cuando se trate exclusivamente de resoluciones de carácter tributario se aplican los regulados en el código tributario, pero cuando se trate de otro tipo de resoluciones se deberán aplicar los recursos regulados en el decreto 119-96 del Congreso de la República (Ley de la Contencioso Administrativo), esto lo encontramos fundamentado en el artículo 45 del decreto 1-98 del Congreso de la República (Ley

Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)”¹⁷. Dicho artículo literalmente establece: “Los recursos administrativos que los contribuyentes o sus representantes pueden interponer contra las resoluciones de la SAT, en materia tributaria, son los que establece el código tributario y las leyes aduaneras.

Los recursos administrativos que se interpongan contra las resoluciones de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT); en materia no tributaria o aduanera son los establecidos en la Ley de lo Contencioso Administrativo. En materia tributaria, contra lo resuelto por el directorio, procede el recurso de reposición; contra lo resuelto por el Superintendente y los Intendentes procede el recurso de Revocatoria. Ambos recursos se regularán por las disposiciones del código tributario”.

Los recursos administrativos de carácter tributario se nominan de igual manera revocatoria y reposición, que los de la administración centralizada, no obstante haberse hecho un esfuerzo en la ley de lo contencioso administrativo para unificar en toda la administración dichos recursos administrativos; pero al haberse reformado dicha ley exceptúa que en materia tributaria se aplicará el trámite en su ley tributaria; es por esa razón que el procedimiento es distinto relacionado con los plazos y también lo relativo a la substanciación de los recursos en mención.

3.5 Trámite del recurso de revocatoria

No obstante el esfuerzo del Estado en unificar los recursos en la administración pública, actualmente se aplica las disposiciones contenidas en el código tributario; en virtud que la reforma contenida en Decreto 98-97 del Congreso de la República que modifica la Ley de lo Contencioso Administrativo y en el artículo 1 establece: “se adiciona un artículo 17 bis a la Ley de lo Contencioso Administrativo Decreto 119-96 del Congreso de la República el cual queda así: Excepciones. Se exceptúan en materia laboral y en materia tributaria la aplicación de los procedimientos regulados en la presente ley, para la substanciación de los recursos de reposición y revocatoria, debiéndose aplicar los procedimientos establecidos por el código de trabajo y tributario respectivamente.

¹⁷ Calderón Morales, Hugo H. **Ob. Cit.** Pág. 204.

Para explicar el trámite de este recurso es necesario saber que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), tiene tres niveles de decisión siendo ellos: el Directorio, el Superintendente y el Intendente.

El recurso de revocatoria tributario procede en contra de resoluciones o actos administrativos emitidos por los órganos subordinados de la administración tributaria, en este caso si es un acto o resolución de un intendente, el superior es el superintendente y es quien tiene que resolver la revocatoria y si la resolución es emitida por el superintendente de la administración tributaria, el superior es el directorio y este debe resolver el recurso.

El recurso de revocatoria se interpone por escrito dentro de los 10 días hábiles siguientes al de la notificación de la resolución. Por regla general los recursos administrativos no requieren requisitos para su presentación, únicamente que se presenten dentro del plazo legal establecido pero este recurso de conformidad con el Artículo 154 del código tributario establece que el memorial de interposición del recurso deberá llenar los requisitos establecidos en el artículo 122 del mismo cuerpo legal.

Interpuesto el recurso ante el funcionario respectivo, este se limitará a conocer o denegar el trámite del mismo; la ley establece que si lo concede no podrá seguir conociendo del expediente y se concretará a elevar las actuaciones al órgano superior jerárquico dentro del plazo de 5 días.

Al recibir las actuaciones se recabará dictamen de la unidad de dictámenes en recursos administrativos de la unidad superior o dependencia a la que esta acuerde asignar las correspondientes atribuciones técnicas, dicho dictamen debe emitirse dentro del plazo de 15 días hábiles. Con dictamen o sin él, en todos los casos se dará audiencia a la Procuraduría General de la Nación por el plazo de 15 días hábiles.

La administración tributaria antes de dictar la resolución final, podrá ya sea de oficio o a petición de parte, acordar para mejor resolver: a) que se tenga a la vista cualquier documento que se crea conveniente, b) que se practique cualquier diligencia que se

considere necesaria o se amplíe las que ya se hubiesen realizado; y c) que se tenga a la vista cualquier actuación que sea pertinente.

Estas diligencias se practicarán en un plazo no mayor de 15 días hábiles. Contra la resolución que ordene las diligencias para mejor resolver no procede recurso alguno.

La resolución final o de fondo se emitirá en el plazo de 30 días hábiles contados a partir de la fecha en que el expediente retorne de la audiencia conferida a la Procuraduría General de la Nación. La resolución debe emitirse dentro de 75 días hábiles siguientes a la fecha que se presentó el recurso correspondiente.

Ocurso: De conformidad con la ley esta figura se va a utilizar cuando la administración tributaria (el órgano subordinado) deniegue el trámite del recurso de revocatoria, la parte que se tenga por agraviada podrá ocurrir al superior jerárquico dentro del plazo de 3 días hábiles siguientes al de la notificación de la denegatoria, pidiéndose se le conceda el trámite del recurso de revocatoria; el órgano superior remitirá el ocurso a la dependencia que denegó el trámite del recurso de revocatoria para que informe dentro del perentorio plazo de 5 días hábiles. Sin embargo cuando la autoridad jerárquica superior lo estime necesario pedirá el expediente original.

El órgano superior resolverá con lugar el ocurso si encuentra improcedente la denegatoria del recurso de revocatoria entrará a conocer de este. De igual manera procederá, cuando establezca que transcurrió el plazo de 15 días hábiles sin que la administración tributaria resolviera concediendo o denegando el trámite del recurso de revocatoria. Si se declara sin lugar el ocurso se impondrá al ocurrente una multa de 1,000 quetzales y de ordenará se archiven las diligencias del mismo.

3.6. Trámite del recurso de reposición

El licenciado Hugo Calderón, indica en su texto “El Recurso de Reposición, recurso jerárquico, es un medio de control que se puede plantear contra resoluciones originarias de la administración tributaria (el directorio de la superintendencia de administración

tributaria SAT)¹⁸. Vamos a recordar que la resolución originaria es la que estos órganos emiten sobre sus propios expedientes que les están encomendados por la competencia administrativa.

El trámite del recurso de reposición es el siguiente: en primer lugar procede contra resoluciones originarias del órgano superior de la Superintendencia de Administración Tributaria (directorio de la SAT), es importante explicar porqué se les denomina resoluciones originarias, porque son aquellas que los órganos superiores emiten con su propia competencia ordinaria, es decir cuando decide en el expediente que normalmente se gestiona en el propio órgano superior, es decir competencia del propio directorio de la SAT, por ser cuestiones que por competencia ordinaria le son inherentes al órgano superior, por ejemplo contra las resoluciones originarias emitidas por el directorio de la SAT que es el órgano superior de la Superintendencia de Administración Tributaria .

El recurso de reposición se interpone por escrito dentro de los 10 días hábiles siguientes al de la notificación de la resolución que afecta al particular. El memorial de interposición del recurso requiere únicamente de los requisitos establecidos en el artículo 122 del código tributario. No profundizaré en el presente trámite del recurso de reposición porque los plazos y fases son exactamente iguales a los del recurso de revocatoria analizado anteriormente; con la única diferencia que en el recurso de reposición no se eleva las actuaciones porque conoce el órgano superior.

¹⁸ Calderón Morales, Hugo H. **Ob. Cit.** Pág. 212.

CAPÍTULO IV

4. Proceso contencioso administrativo tributario

4.1 Definición

Es un proceso de conocimiento, el juicio contencioso administrativo tributario se inicia cuando un contribuyente considera que ha sido lesionado en sus derechos por la administración tributaria, por lo que acude ante el órgano jurisdiccional especializado para que resuelva el litigio que se ha planteado con la impugnación de la resolución administrativa.

Es importante destacar que el tribunal de lo contencioso administrativo es el contralor de la juridicidad de los actos de la administración pública y lo que es más importante que la Constitución Política de la República de Guatemala, lo deja conceptualizado como un proceso, en su último párrafo. Debe entonces entenderse que la actividad de la administración queda sometida a la juridicidad. Técnicamente y por criterio propio creo conveniente denominarle proceso porque se inicia con una acción que contiene una pretensión la cual va a definirse mediante una sentencia, pero para este efecto el código tributario le denomina recurso contencioso administrativo o proceso contencioso administrativo, tiene igual significado; para este efecto el artículo 167 del código tributario establece: “La utilización de las denominaciones recurso contencioso administrativo o proceso contencioso administrativo para impugnar resoluciones de la administración pública, tienen igual significado”.

Es importante definir que es el proceso contencioso administrativo tributario, en ese sentido el ponente del presente trabajo elabora una definición tratando de contener los elementos básicos para comprender de mejor forma el recurso o proceso contencioso administrativo tributario el cual lo defino así: “Es un proceso de conocimiento accionado por el contribuyente a través de un primer escrito que contiene la demanda, después de haber agotado los recursos administrativos tributarios por medio del cual se dirimen las controversias que surgen por las relaciones que se dan entre contribuyente y la Administración Tributaria, derivados de tributos que se adeudan al Estado, ante un órgano

jurisdiccional colegiado que decide del conflicto mediante una sentencia y que va a controlar la juridicidad de los actos de la administración tributaria en única instancia”.

Para Ernesto Flores Zavala “...consiste, en esencia, en la controversia que surge entre el fisco y el sujeto pasivo, de la que conocerán los órganos competentes”¹⁹

Para Giuliani Fonrouge, por su parte opina que: “El Contencioso administrativo es fundamentalmente un proceso de partes... que formaliza una relación procesal que se caracteriza por la igualdad de aquellas y su subordinación a la autoridad jurisdiccional, con la cual deben cooperar en todas las medidas que disponga a pedido de oficio para el esclarecimiento de la verdad”²⁰

4.1.1. Elementos de la definición.

Los elementos que se desprenden de las definiciones anteriores son los siguientes:

- Es un proceso de conocimiento: el proceso contencioso administrativo tributario es un proceso de conocimiento ya que el derecho que se encuentra en litis no está establecido tal y como sucede con los juicios ejecutivos, en este proceso las partes tienen que demostrar al tribunal colegiado el derecho que le asiste para así el tribunal en base a las tesis propuestas emitir una sentencia apegada a derecho.
- Es accionado por el contribuyente a través de una demanda: el contribuyente es el que puede interponer una acción en contra de la administración tributaria, o sea el que está afecto al pago de un tributo, a diferencia de otros procesos que por lo general lo inicia una persona en particular que no tiene la calidad de contribuyente, el contribuyente va a estar registrado en la administración tributaria a través del Registro Tributario Unificado de la Superintendencia de Administración Tributaria, esta institución controla el régimen fiscal a que está sujeto el contribuyente y la obligación tributaria a que tiene que cumplir.

¹⁹ Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas**. Pág. 106.

²⁰ Giuliani Fonrouge. **Ob. Cit.** Pág 648.

La demanda que el contribuyente interpone ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo debe reunir los requisitos establecidos en el Decreto 119-96 del Congreso de la República (Ley de lo Contencioso Administrativo) y en el Código Procesal Civil y Mercantil.

- Resuelve controversias que surgen entre el Contribuyente y la Administración Tributaria: Este elemento de la definición del proceso contencioso administrativo tributario indica que las contiendas entre contribuyentes y administración tributaria tiene que proceder de un acto cuya naturaleza sea tributaria, es decir que tenga relación con una multa, un impuesto determinado y que el contribuyente no este de acuerdo con la decisión de la administración tributaria después de haber agotado el procedimiento administrativo y aun por no estar de acuerdo interpone contencioso administrativo tributario o sea que proviene de una cuestión de carácter tributario que produce una contienda entre contribuyente y administración tributaria.
- Se acciona ante un órgano jurisdiccional colegiado (Tribunal de lo Contencioso Administrativo): Que en sentencia va a controlar la juridicidad de los actos de la administración tributaria. Este es el elemento fundamental de la definición porque es aquí donde se establece cual es el objeto, que es lo que se busca al interponer la demanda contencioso administrativa tributaria, el Tribunal de lo contencioso Administrativo va a velar porque los actos efectuados en materia tributaria no hayan vulnerado principios fundamentales tales como la legalidad de los actos; examinará también que todos los actos determinados en la resolución recurrida se apegaron a las normas jurídicas aplicables. El tribunal de lo contencioso administrativo en la sentencia que dicte al resolver puede confirmar, modificar, revocar o anular la resolución recurrida. Al respecto el Código Tributario contempla el contenido de la sentencia y que no obstante no expresa taxativamente el principio de juridicidad, este está inmerso en la descripción del Artículo 165, el cual establece: “La sentencia que ponga fin a este recurso determinará si la resolución recurrida se apegó a la normas jurídicas aplicables a las actuaciones de la administración tributaria y hará un análisis sobre cada una de las mismas; en su parte considerativa. Seguidamente procederá a declarar la confirmación, modificación, revocación o anulación de la resolución recurrida.

4.2. Plazo para la interposición de la demanda contenciosa administrativa tributaria

Es importante establecer en el presente trabajo el plazo para interponer la demanda contenciosa administrativa tributaria, toda vez que han surgido ciertas reformas que modifican el plazo de interposición. Para el efecto es importante establecer que inicialmente el plazo para interponer dicha demanda era de 90 días hábiles, este plazo fue reformado por el Decreto 29-2001 del Congreso de la República, el cual estableció que el plazo para interponer el recurso contencioso administrativo será de 3 meses contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición. Dicho plazo también fue objeto de reforma mediante el Decreto 3-2004, el cual en su artículo 24 establece: se reforma el artículo 61 el cual queda así: Procedencia del Recurso y plazo de interposición...“El plazo para interponer el recurso contencioso administrativo será de 30 días hábiles contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o reposición en su caso...”

Contra este último plazo contemplado en el artículo 161 del Código Tributario ya indicado; la Honorable Corte de Constitucionalidad declaró la suspensión por inconstitucionalidad.

Al darse esta situación, deja sin plazo la interposición del recurso contencioso administrativo tributario por lo que para suplir este plazo, se aplica por supletoriedad lo establecido en el artículo 168 del código tributario el cual establece: “en todo lo no previsto en esta ley para resolver el recurso contencioso administrativo se aplicarán las normas contenidas en la ley de lo contencioso administrativo (Decreto 119-96 del Congreso de la República) y supletoriamente el Código Procesal Civil y Mercantil y La Ley del Organismo Judicial. Al aplicar lo establecido anteriormente el plazo para el planteamiento del proceso contencioso administrativo tributario será de 3 meses contados a partir de la última notificación que concluyo el procedimiento administrativo, esta regulación legal la encontramos en el artículo 23 de la Ley de lo Contencioso Administrativo y como ya dijimos es la que se aplica por la supletoriedad establecida en el código tributario.

4.2.1. Requisitos de la demanda

Los requisitos de la demanda contenciosa administrativa tributaria están regulados en el artículo 28 del Decreto 119-96 del Congreso de la República (Ley de lo Contencioso Administrativo), los cuales son:

- Designación de la Sala del Tribunal de lo contencioso administrativo al cual se dirige.
- Nombre del demandante o su representante, indicación del lugar donde recibirá notificaciones y nombre del abogado bajo cuya dirección y procuración con que actúa.
- Si se actúa en representación de otra persona, la designación de esta, y la identificación del título de representación, el cual acompañara en original o en fotocopia legalizada.
- Indicación precisa del órgano administrativo a quien se demanda y el lugar en donde puede ser notificado.
- Identificación del expediente administrativo, de la resolución que se controvierte; de la última notificación al actor, de las personas que aparezcan con interés en el expediente y del lugar en donde estas pueden ser notificadas, todo ello cuando fuere el caso.
- Relación de los hechos y los fundamentos de derecho en que se base la demanda.
- El ofrecimiento de los medios de prueba que rendirá;
- Las peticiones de trámite y de fondo.
- Lugar y fecha.
- Firma del demandante. Si este no sabe o no puede firmar, lo hará a su ruego otra persona, cuyo nombre se indicará, o el abogado que lo auxilie; y
- Firma y sello del abogado director o abogados directores.

4.3 Trámite del proceso contencioso administrativo

Considero oportuno entrar a conocer en forma genérica el trámite del presente proceso contencioso administrativo de conformidad con los artículos de la Ley de lo Contencioso

Administrativo.

Con el memorial de demanda conteniendo los requisitos se presenta ante la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que es la competente según el acuerdo número 30-92 de la Corte Suprema de Justicia para conocer materia tributaria.

El Artículo 29 de la Ley de lo Contencioso Administrativo establece: “El actor acompañará los documentos en que funde su derecho siempre que estén en su poder, en caso contrario indicará el lugar donde se encuentren o persona que los tenga en su poder para que el tribunal los requiera en la resolución que le de trámite a la demanda.”

El memorial de demanda podrá presentarse directamente a la sala del tribunal de lo contencioso administrativo a la cual vaya dirigido, o a un juzgado de primera instancia departamental, quien lo trasladará al tribunal que deba conocer de el.

Si el memorial de demanda presenta errores o deficiencias que a juicio del tribunal sean subsanables, se señalará plazo para que el demandante lo enmiende. Si la demanda presentare errores, deficiencias u omisiones insubsanables a juicio del tribunal, este la rechazara de plano.

Si la demanda contiene los requisitos de forma el tribunal pedirá los antecedentes directamente al órgano administrativo correspondiente, dentro de los 5 días hábiles siguientes a la presentación de la misma; con apercibimiento de que en caso de incumplimiento se le procesará por desobediencia, además de que el tribunal entrará a conocer del recurso teniendo como base el dicho del actor.

El órgano administrativo requerido enviara los antecedentes con informe circunstanciado dentro de los 10 días hábiles siguientes a aquel en que haya recibido el pedido de remisión. Si la autoridad no los envía, el tribunal admitirá para su trámite la demanda, sin perjuicio de que la administración puede presentarse en cualquier etapa procesal y presentar el expediente respectivo.

Encontrándose los antecedentes en el tribunal, este examinará la demanda, con relación a

los mismos y si la encontraré arreglada a derecho la admitirá para su trámite. La resolución se dictará dentro de los 3 días siguientes a aquel en que se hayan recibido los antecedentes o en que haya vencido el plazo para su envío.

El actor podrá solicitar providencias precautorias urgentes o indispensables. El tribunal resolverá discrecionalmente sobre las mismas en la resolución que admita para su trámite la demanda.

En la resolución de trámite de la demanda se emplazará al órgano administrativo o institución descentralizada demandada, a la Procuraduría General de la Nación, a las personas que aparezcan con interés en el expediente y, cuando el proceso se refiera al control y fiscalización de la hacienda pública, también a la Contraloría General de Cuentas, dándoles audiencia por un plazo común de 15 días.

Los sujetos procesales públicos no pueden dejar de pronunciarse sobre el fondo del asunto.

Los emplazados pueden interponer excepciones previas dentro del quinto día del emplazamiento siendo las siguientes: a) incompetencia, b) litispendencia, c) demanda defectuosa, d) falta de capacidad legal, e) falta de personalidad, f) falta de personería, g) caducidad, h) prescripción, i) cosa juzgada, j) transacción; estas se tramitarán en incidente que se sustanciará en la misma pieza del proceso principal.

Declarada sin lugar las excepciones previas el plazo para contestar la demanda será de los 5 días siguientes a la notificación de la resolución recaída en el incidente.

Transcurrido el emplazamiento, se declarará la rebeldía de los emplazados que no hayan contestado la demanda, la que se tendrá por contestada en sentido negativo.

La demanda puede contestarse negativa o positivamente si todos los emplazados se allanaren, se procederá a dictar sentencia. El memorial de allanamiento podrá presentarse con firma legalizada en caso contrario deberá ratificarse. La contestación negativa de la demanda, deberá ser razonada en cuanto a su fundamento de hecho y de derecho.

Las excepciones perentorias deberán interponerse en el memorial de contestación negativa de la demanda y se resolverán en sentencia. En el mismo memorial de la contestación se puede reconvenir en los mismos casos que en el proceso civil.

Contestada la demanda y la reconvenición en su caso se abrirá a prueba el proceso, por el plazo de 30 días, salvo que la cuestión sea de puro derecho, caso en el cual se omitirá la apertura a prueba, la que también se omitirá cuando a juicio del tribunal existieren suficientes elementos de convicción en el expediente. La resolución por la que se omita la apertura a prueba será motivada.

Vencido el periodo de prueba se señalará día y hora para la vista.

Transcurrida la vista el tribunal podrá si lo estima necesario dictará auto para mejor fallar por un plazo que no exceda de 10 días para practicar cuantas diligencias fueren necesarias para determinar el derecho de los limitantes, indicando en dicho auto las que habrán de practicarse, las que se efectuaran con citación de la parte.

La sentencia examinará en su totalidad la juridicidad del acto o resolución cuestionada, pudiéndola revocar, confirmar o modificar. Firme la resolución que puso fin al proceso, se devolverá el expediente al órgano administrativo con certificación de lo resuelto.

La sentencia señalará un plazo prudencial, al órgano administrativo que corresponda, para que ejecute lo resuelto. La sentencia es ejecutable en vía de apremio ante los tribunales competentes del ramo civil o ante la competencia económica coactiva según sea el caso.

Es importante hacer énfasis que cuando la sentencia contenciosa administrativa tributaria se encuentra firme ya sea porque el contribuyente no impugno la misma o porque se agotaron los recursos pertinentes, la administración tributaria tiene 4 años para demandar en la vía económico coactiva tributaria.

4.4. Medios de impugnación

Los medios de impugnación procedentes en el proceso contencioso administrativo

tributario son todos los establecidos para el proceso civil, a excepción del recurso de apelación, para el efecto establece el Artículo 27 del decreto 119-96 del Congreso de la República (Ley de lo Contencioso Administrativo), “salvo el recurso de apelación, en este proceso son admisibles los recursos que contemplen las normas que regulan el proceso civil, incluso el de casación, contra las sentencias y autos definitivos que pongan fin al proceso, los cuales se substanciarán conforme tales normas”.

Las impugnaciones de las resoluciones judiciales del proceso civil según lo establece el libro sexto del código procesal civil y mercantil son: Aclaración y Ampliación, Revocatoria y Reposición, Nulidad y Casación; se exceptúa de estos el recurso de Apelación. Se debe tomar en cuenta que la apelación no procede porque se trata de un tribunal de única instancia por lo que de conformidad con la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 221 procede el de casación.

4.4.1. Recurso reposición

La ley establece específicamente el Artículo 600 del Código Procesal Civil y Mercantil “los litigantes pueden pedir la reposición de los autos originarios de la Sala, dentro de las 24 horas siguientes a la última notificación. Procederá así mismo la reposición contra las resoluciones de la Corte Suprema de Justicia que infrinja en el procedimiento, cuando no se haya dictado sentencia”.

Así mismo el mismo cuerpo legal establece en el artículo 601 que: de la solicitud se dará audiencia a la parte contraria por dos días y con su contestación o sin ella el tribunal resolverá dentro de los 3 días siguientes.

4.4.2. La casación en materia contenciosa administrativa tributaria

- Definición

Previo a analizar lo que la ley establece en cuanto a la procedencia de este recurso, es importante saber que es la casación.

Efraín Nájera Farfán, nos dice que “La casación es el recurso extraordinario que se interpone ante el órgano supremo de la organización judicial y por motivos taxativamente establecidos en la ley, para que examine y juzgue sobre el juicio de derecho contenido en las sentencias definitivas de los tribunales de segunda instancia o sobre la actividad realizada en el proceso, a efecto que se mantenga la exacta observancia de la ley y por parte de los tribunales de justicia.”²¹

Esta definición, es extensa pero así construida se comprenden las características y objeto de este recurso. Recurso extraordinario, porque como ya lo hemos dicho procede de un juicio ya fenecido; porque es introducible solo contra determinadas resoluciones; porque debe fundarse en motivos específicos cuyo examen se limitan al poder jurisdiccional, y porque para conocer de él es competente únicamente la máxima autoridad judicial. A fin de que se juzgue el juicio de derecho contenido en la sentencia o actividad procesal, porque a lo que circunscribe aquella máxima autoridad es de determinar no la calificación jurídica de los hechos, si no la existencia o inexistencia del error denunciado e incurrido al aplicar la ley sustantiva o adjetiva a efecto que se mantenga la exacta observancia de la ley, porque ya se concibe el recurso en razón del interés de las partes o del interés público, con esa función cumple desde luego que, al sustituir, anularlo o confirmar el fallo recurrido, cual es la norma apropiada ha aplicar en el caso concreto o cual es su correcta aplicación, conservando en esa forma la unidad del derecho objetivo y como consecuencia la unidad jurisprudencial.

- Procedencia

Es importante saber contra que resoluciones se va interponer el recurso de casación, y para ello se establece que el recurso de casación solo procede contra las sentencias o actos definitivos de segunda instancia, no consentidos expresamente por las partes, que terminen los juicios ordinarios de mayor cuantía. La casación procede por motivos de fondo y de forma.

La casación por motivos de forma procede en los siguientes casos:

²¹ Nájera Farfán, Mario Efraín. **Derecho procesal administrativo**. Pág. 667.

Cuando el tribunal de primera o de segunda instancia careciere de jurisdicción o de competencia para conocer en el asunto de que se trate o cuando el tribunal se niegue a conocer teniendo la obligación de hacerlo.

- Por falta de capacidad legal o de personalidad de los litigantes, o de personería en quien lo haya representado.
- Por omisión de una o más de las notificaciones que has de hacerse personalmente, conforme al artículo 67, si ello hubiere influido en la decisión.
- Por no haberse recibido a prueba el proceso o sus incidencias en cualquiera de las instancias, cuando proceda con arreglo a la ley, o se hubiere denegado cualquier diligencia de prueba admisible, si todo ello hubiere influido en la decisión.
- Cuando el fallo contenga resoluciones contradictorias si la aclaración hubiere sido denegada.
- Cuando el fallo otorgue mas de lo pedido o no contenga declaración sobre alguna de las pretensiones oportunamente deducidas, si hubiere sido denegada el recurso de ampliación y en general por la incongruencia del fallo con las acciones que fueren objeto del proceso.
- Por haber dictado la resolución por un numero de magistrados menor que el señalado por la ley, o por magistrado legalmente impedido.

La casación por motivos de fondo procede por:

- Cuando la sentencia o auto recurrido contenga violación, aplicación indebida o interpretación errónea de las leyes o doctrinas legales aplicables.
- Cuando en la apreciación de las pruebas haya error de derecho o error de hecho si este último resulta de documentos o actos auténticos, que demuestren de modo

evidente la equivocación del juzgador.

Se entiende por doctrina legal la reiteración de fallos de casación pronunciados en un mismo sentido, en casos similares, no interrumpidos por otro en contrario y que hayan obtenido el voto favorable de 4 magistrados por lo menos. El término para interponer el recurso de casación es de 15 días contados desde la última notificación de la última resolución respectiva.

Recibido por el tribunal el escrito en que se interpone el recurso pedirá los autos originales, y si hallare el recurso a la ley, señalará día y hora para la vista. En caso contrario, lo rechazará de plano sin más trámite. El plazo para que la Corte Suprema de Justicia dicte sentencia es de 15 días después de la vista.

El Código Tributario en su artículo 169 establece: “contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso cabe el recurso de casación. Dicho recurso se interpondrá, admitirá y substanciará de conformidad con lo dispuesto en el código procesal civil y mercantil.

Por su parte el Código Procesal Civil y Mercantil en el artículo 619 establece: “los directa y principalmente interesados en un proceso o sus representantes legales, tienen derecho a interponer recurso de casación ante la Corte Suprema de Justicia. El escrito puede entregarse al tribunal que dicto la resolución recurrida o a la Corte Suprema y deberá contener además de los requisitos de toda primera solicitud:

- Designación del juicio y de las otras partes que en el intervienen.
- Fecha y naturaleza de la resolución recurrida.
- Fecha de la notificación al recurrente y de la última, si fueren varias la partes en el juicio.
- El caso de procedencia, indicando el artículo e inciso que lo contenga.
- Artículos o incisos de la ley que se estimen infringidos y doctrinas legales en su caso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 627 del código procesal civil y mercantil.
- Si el recurso se funda en error de derecho o de hecho en la apreciación de pruebas, debe indicarse en que consiste el error alegado, a juicio del recurrente; e identificar,

en el caso de error de hecho, sin lugar a dudas, el documento o acto autentico que demuestre la equivocación del juzgador.

CAPÍTULO V

5. Juicio económico coactivo (en materia tributaria)

5.1 Definición

El juicio económico coactivo (en materia tributaria), “es un proceso de ejecución especial por medio del cual el Estado acciona ante un órgano jurisdiccional exigiendo a los contribuyentes el cobro de adeudos tributarios establecidos mediante un título ejecutivo sobre deudas tributarias firmes, líquidas y exigibles, a favor de la Administración Tributaria”

El juicio económico coactivo consiste en la serie de actos realizados por el Estado a fin de proceder en la vía judicial en forma coercitiva en contra de los contribuyentes que no han cumplido voluntariamente el pago de las obligaciones provenientes de impuestos que han dejado de ingresar al fisco dentro del plazo legal, habiéndose agotado el procedimiento administrativo tributario y en su caso el proceso contencioso administrativo.

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

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

El juicio económico coactivo tiene como características propias, la brevedad, la oficiosidad y especialidad.

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

²³ Quintana Valtierra, Jesús y Jorge Rojas Yañez, **Derecho tributario mexicano**, Pág. 200.

El Código Tributario define el juicio económico coactivo en el Artículo 171 el cual establece: “El procedimiento económico coactivo es un medio por el cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios”.

El catedrático de la Facultad de Derecho Licenciado Hugo Calderón, indica en su obra de Derecho Procesal Administrativo “El Estado desarrolla una actividad que se le denomina financiera y a través de ésta adquiere los medios necesarios para la existencia, sostenimiento y el cumplimiento de la finalidad que se propone el Estado, a través de sus órganos administrativos”²⁴

Actualmente las demandas económicas coactivas en materia tributaria, están siendo planteadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, específicamente por el Departamento Jurídico, en el Centro de Servicios Auxiliares de la administración de Justicia, el cual distribuye en forma equitativa a los juzgados primero, segundo y tercero de primera instancia de lo económico coactivo, en el departamento de Guatemala, y en los demás departamentos la corte suprema de justicia a través de acuerdos le asigna tal competencia a los Juzgados de Primera Instancia del Ramo Civil.

5.2. Elementos del proceso económico coactivo:

Los elementos que se desprenden de la definición del proceso económico coactivo son:

- Es un proceso de ejecución especial.
- El estado cobra a los contribuyentes adeudos tributarios.
- La existencia de un título ejecutivo sobre deudas tributarias firmes liquidadas y exigibles.

²⁴ Calderón Morales, Hugo Haroldo, **Ob. Cit.** Pág. 334.

- Es un proceso de ejecución especial

Es un juicio ejecutivo de carácter especial porque la administración tributaria (Estado) es la parte actora y el demandado un contribuyente; el título ejecutivo lo constituye la resolución administrativa o la sentencia emitida por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Estos elementos son indispensables para perseguir el cumplimiento de la obligación tributaria a favor del fisco.

- El Estado cobra a los contribuyentes adeudos tributarios

El Estado por delegación expresa en la Superintendencia de Administración Tributaria, va a cobrar adeudos tributarios a los contribuyentes, y es así porque aquí la relación va a ser el fisco contra el contribuyente o entidad contribuyente, que ha incumplido el pago de sus obligaciones tributarias, impuestos, multas, es decir se entabla la demanda económica coactiva la cual es ejecutiva porque se cobran impuestos dejados de pagar, multas e intereses resarcitorios, según el caso.

- La existencia de un título ejecutivo sobre deudas tributarias firmes liquidadas y exigibles.

El título ejecutivo es el documento con el que la Administración Tributaria prueba la existencia del impuesto, multa e intereses resarcitorios dejados de pagar por el contribuyente, y que ha sido emitido después de haberse agotado todas las incidencias del procedimiento administrativo y contencioso tributario, en su caso, lo cual le da firmeza, y sobre todo que se determina exactamente la cantidad a cobrar, y también la exigencia de la obligación que es innegable a favor de la Administración Tributaria.

5.2 Naturaleza jurídica

Para establecer la naturaleza jurídica del juicio económico coactivo en materia tributaria, se puede decir que se trata de un proceso de ejecución especial, ya que proviene de un juicio ejecutivo; no es de controversia, porque el derecho que le asiste al Estado ya está establecido mediante un título ejecutivo que tiene fuerza ejecutiva, eficacia, firmeza y

liquidez. Su naturaleza es especial, porque la Administración Tributaria es la parte actora y el demandado es un contribuyente; la resolución administrativa o la sentencia emitida por el Tribunal Contencioso Administrativo va a constituir el título ejecutivo, cuyo fin es el cumplimiento de la obligación tributaria a favor del fisco.

5.3 Título ejecutivo

Los títulos ejecutivos son documentos que tienen fuerza legal. Son necesarios o fundamentales para iniciar el juicio económico coactivo, ya que en ellos se funda el derecho de la Administración Tributaria para poder exigir el pago de los adeudos tributarios a los contribuyentes; en ellos se establece cantidad firme, líquida y exigible. El título ejecutivo es elaborado por la Unidad de lo Económico Coactivo del Departamento Jurídico de la Superintendencia de Administración Tributaria, cumpliendo con los requisitos establecidos en la ley. El título ejecutivo se acompaña a la demanda el cual va ser calificado por el juez y si reúne dichos requisitos le dará trámite a la demanda económica coactiva tributaria.

El título ejecutivo normalmente es una copia certificada de la resolución administrativa o del fallo del Tribunal de lo Contencioso Administrativo que conoce en materia tributaria en el que se determina el adeudo tributario. De conformidad con el Código Tributario constituyen título ejecutivo los documentos siguientes:

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

Asimismo en el Artículo 173 del Código Tributario, se encuentran regulados los requisitos de forma que deben cumplirse en la emisión de los títulos ejecutivos administrativos el cual establece: “Para que los documentos administrativos constituyan título ejecutivo de

cobranza, deberán reunir los siguientes requisitos:

- Lugar y fecha de emisión
- Nombres y apellidos completos del obligado, razón social o denominación del deudor tributario y su número de identificación tributaria.
- Importe del crédito líquido, exigible y de plazo vencido
- Domicilio fiscal
- Indicación precisa del concepto del crédito con especificación, en su caso, el tributo intereses, recargos o multas y del ejercicio de imposición a que corresponde.
- Nombres apellidos y firmas 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.

5.4 Tramite del juicio económico coactivo. (En materia tributaria)

- Planteamiento de la demanda: En el juicio económico coactivo de materia tributaria como en el proceso civil, el memorial de demanda debe reunir ciertos requisitos para su interposición ante el órgano jurisdiccional respectivo; pero en el código tributario no están contemplados los requisitos que deba reunir la demanda, por lo tanto se aplica la supletoriedad establecida en el artículo 185 del Código Tributario, para aplicar a la demanda los requisitos establecidos en los artículos 61, 63, 79, 106, 107, del código procesal civil y mercantil. En la demanda se deben acompañar: el título ejecutivo, documentos que acreditan la calidad del mandatario que actúa en representación del Estado de Guatemala, y todos los medios de prueba pertinentes. Es importante mencionar que aquí en la demanda se van solicitar las medidas de carácter precautorias tales como arraigo, embargos e intervención mercantil de empresas.
- Planteada la demanda el juzgador calificará el título en que se funde y si lo considerare suficiente y la cantidad que se reclama fuere líquida y exigible, despachará mandamiento de ejecución y ordenará el requerimiento de pago al obligado y el embargo de bienes en su caso, que sean suficientes, que cubran el valor de lo demandado.

- Audiencia al contribuyente demandado: En la misma resolución se dará audiencia al ejecutado por el plazo de cinco días hábiles, para que se oponga o haga valer sus excepciones. Si se trata de ejecución de sentencia, solo se admitirán las excepciones nacidas con posterioridad a la misma.
- Oposición del contribuyente demandado: Si el ejecutado se opusiere, deberá razonar su oposición y si fuere necesario ofrecer la prueba pertinente; y si tuviere excepciones que interponer, deberá deducirlas todas en el escrito de oposición.
- Audiencia a la administración tributaria: De la oposición del contribuyente demandado el juez oírán por cinco días hábiles a la Administración Tributaria.
- Período de prueba: Con la contestación de la Administración Tributaria o sin ella el juez manda a recibir las pruebas por el plazo de diez días comunes a ambas partes, si lo pidiere alguna de ellas o el juez lo estime necesario.
- Excepciones en cualquier estado del proceso: Se admitirán en cualquier estado del proceso únicamente las siguientes excepciones: De Pago, Transacción Autorizada Mediante Acuerdo Gubernativo, Finiquito Debidamente Otorgado, Prescripción, Caducidad, Las nacidas con posterioridad a la demanda.
- Tercerías dentro del juicio económico coactivo en materia tributaria: En el juicio económico coactivo únicamente pueden interponerse tercerías excluyentes de dominio o preferentes de pago, las que se tramitarán como incidentes ante el mismo juez que conoce el juicio económico coactivo. Así mismo las tercerías excluyentes de dominio deben interponerse antes que se otorgue la escritura traslativa de dominio y las preferentes de pago antes de haberse efectuado éste. Las tercerías excluyentes de dominio suspenden el proceso económico coactivo hasta que se decida la tercería.
- La sentencia en el juicio económico coactivo en materia tributaria: La ley establece que 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 lugar a hacer trance y remate de los bienes embargados, o pago en su caso, de la deuda tributaria y de las costas judiciales.

Cuando en un juicio económico coactivo tributario después de haberse agotado la fase de prueba se encuentra en la etapa de dictar sentencia, pero el juzgador de la lectura de los autos, establece que no existe patrimonio ejecutable que garantice al Estado de Guatemala las resultas del juicio; se abstiene de emitir la sentencia respectiva, porque no hay bienes embargados ya sean muebles o inmuebles, no se decretó intervención mercantil; no hay embargo de vehículos, en este caso no hay forma de cómo ejecutar la sentencia porque no tiene patrimonio que sirva de pago al acreedor como producto del embargo; se necesita en el juicio económico coactivo tributario que exista patrimonio suficiente que garantice las resultas del juicio y pueda el juzgador declarar si ha lugar a hacer trance y remate de los bienes embargados o pago en su caso de la deuda tributaria.

Cuando se demanda a través del juicio económico coactivo a una entidad estatal, la resulta del juicio no será efectiva, debido a que al plantear la demanda no se puede solicitar en la misma que se decreten medidas precautorias por tratarse de bienes estatales. Las medidas precautorias van a permitir embargar patrimonio para que se pueda ejecutar en la sentencia.

Cuando se trata del juicio económico coactivo en materia tributaria, interpuesto contra una entidad estatal en donde la administración tributaria seguramente no va poder solicitar medidas precautorias, por observarse su inaplicación de dichas medidas. No proceden por la razón que los bienes del Estado son inembargables, lo que trae como consecuencia que en el momento procesal al dictar sentencia haciéndose el estudio de las actuaciones, el juzgador determinará la inexistencia de patrimonio ejecutable que garantice las resultas del juicio.

Ante ésta situación, al juzgador no le queda más remedio que dictar sentencia en donde ordena al titular de la entidad estatal para que lo antes posible y con carácter urgente gestione el pago del adeudo tributario reclamado por la Superintendencia de Administración Tributaria; como se puede observar a simple vista es una demanda del

Estado contra el Estado mismo, estos juicios no prosperan porque los bienes del Estado están protegidos por la característica de la inembargabilidad y la cual está establecida legalmente, en el decreto número 92-2005 Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2006 la cual en el Artículo 19 estipula que: “En los casos en que el Estado deba pagar indemnizaciones y prestaciones, así como otras obligaciones que sean exigibles por la vía ejecutiva, las entidades de la administración central y la entidades descentralizadas, quedan obligadas a solventar ante la instancia respectiva, con carácter urgente, el pago correspondiente con los créditos que le sean aprobados en su respectivo presupuesto. En ningún caso puede trabarse embargo sobre las asignaciones que amparan las partidas presupuestarias, depósitos, efectivo, valores y demás bienes muebles e inmuebles del Estado”

El problema radica en que las entidades estatales sentenciadas en juicio económico coactivo tributario no cumplen con lo ordenado en la sentencia por el juzgador y nunca hacen efectivo el pago del adeudo tributario reclamado por la administración tributaria, ésta es la razón del presente trabajo de investigación ya que esta problemática se está dando en la práctica judicial en relación a estos juicios económico coactivos.

5.5 Recursos o impugnaciones en el juicio económico coactivo en materia tributaria

En el juicio económico coactivo tributario tanto el contribuyente como la administración tributaria pueden impugnar las resoluciones del órgano jurisdiccional en las cuales consideren que afectan o lesionan sus derechos, pueden presentar argumentaciones para defender sus intereses y proteger sus derechos, si las partes no están de acuerdo con la decisión del juzgado éstas tienen todo el derecho de impugnarla.

Las partes pueden impugnar a través del recurso de apelación, y los remedios procesales de aclaración y ampliación, revocatoria y reposición y nulidad. No así casación, ya que es inadmisibles en materia económica coactiva tal y como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala; en todo caso después de agotados todos los recursos legales, se puede plantear ante el órgano jurisdiccional que corresponda una acción de amparo, con el fin de restituir y proteger los derechos que hubieren sido lesionados.

Manuel Osorio define la impugnación procesal como “El acto de combatir, contradecir o refutar una actuación judicial, cualquiera sea su índole (testimonial, documental, pericial, resolutive)”²⁵

De conformidad con el Código Tributario en su Artículo 183 establece: “En el procedimiento económico coactivo, solo pueden impugnarse el auto que deniegue el trámite de la demanda, los autos que resuelvan las tercerías, la resolución final, la sentencia y el auto que apruebe la liquidación.

Contra dichas resoluciones proceden los recursos siguientes:

- Aclaración y ampliación: que deberán interponerse dentro de los dos (2) días siguientes al que se efectuó la notificación de la resolución impugnada.
- Apelación: que debe interponerse dentro de tres (3) días hábiles siguientes al de la fecha de notificación de la resolución”.

Al hacer un análisis personal de la ley, como se puede observar únicamente solo se interpone un recurso que es el de apelación, aunque el Código Tributario le da carácter de recurso a la aclaración y ampliación, se sabe que estos son remedios procesales, al igual que la revocatoria.

- Reposición y nulidad

También se pueden interponer contra las resoluciones ya indicadas del juicio económico coactivo tributario, ya que la supletoriedad establecida en el Artículo 185 del Código Tributario permite la aplicación de los mismos. Dicho artículo establece que: “En lo que no contraríen las disposiciones de éste código y en todo lo no previsto en esta sección, se aplicarán las normas del Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial”, es por ello que éste juicio se puede utilizar la revocatoria y reposición. Es importante desarrollar el trámite de cada una de las impugnaciones ya mencionadas de la

²⁵ Osorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, Pág. 366.

siguiente forma:

- Recurso de apelación

El recurso de apelación en el juicio económico coactivo tributario, si tiene contemplado en la ley de la materia código tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República; el trámite del mismo es el siguiente:

Paso I Interposición: el recurso de apelación se interpone dentro de tres (3) días hábiles siguientes al de la fecha de notificación de la resolución. Artículo 183.

Paso II: aquí es necesario hacernos la siguiente interrogante ¿Quién conoce el recurso de apelación interpuesto en el juicio económico coactivo tributario? En respuesta a la interrogante, conocerá del recurso de apelación el Tribunal de Segunda Instancia de Cuentas y Conflictos de Jurisdicción;

Paso III: interpuesto el recurso de apelación ante el juzgado económico coactivo que conoce en primer grado lo concederá, si fuere procedente y, elevará los autos al Tribunal de Segunda Instancia de Cuentas y Conflictos de Jurisdicción.

Paso IV: el Tribunal de Segunda Instancia de Cuentas y Conflictos de Jurisdicción, señalará día para la vista dentro de un plazo que no exceda de cinco (5) días hábiles, pasado el cual, resolverá dentro de los diez (10) días hábiles siguientes, bajo pena de responsabilidad. Artículo 184 del Código Tributario.

Aclaración y ampliación: El Código Tributario le da el nombre de recursos pero como por razones doctrinarias y de técnica jurídica, se saben que son remedios procesales. La Aclaración, como su nombre lo indica, sirve para aclarar puntos oscuros o ambiguos o contradictorios en una sentencia o un auto. La Ampliación, éste remedio se utiliza cuando se hubiere omitido resolver algún punto sobre el cual versare el proceso.

El Artículo 183 del Código Tributario establece el plazo en que la aclaración y la ampliación deben interponerse, el cual estipula que deben interponerse dentro de los dos

(2) días hábiles siguientes al en que se efectuó la notificación de la resolución impugnada.

Como se puede observar el Código Tributario únicamente establece el plazo en que debe interponerse dichos remedios procesales, no establece las demás fases del trámite, ante esta situación para poder continuar con el trámite, se aplica la supletoriedad establecida en el artículo 185 del Código Tributario el cual establece: “En lo que no contraríen las disposiciones de éste código y en todo lo no previsto en ésta sección, se aplicarán las normas del Código Procesal Civil y Mercantil, y la Ley del Organismo Judicial”, de esa cuenta el siguiente paso después de la interposición de los remedios en mención, se aplica lo establecido en Artículo 597 del Código Procesal Civil y Mercantil, el cual estipula que: “Se dará audiencia a la otra parte por dos días, y con su contestación o sin ella resolverá”. Dicha resolución se efectuará dentro de tres días de agotada la audiencia a la otra parte. En síntesis la aclaración y la ampliación se interpone dentro de los dos días siguientes a la notificación , se le da audiencia a la otra parte por dos días, y se dicta resolución en tres días de agotada la audiencia.

Revocatoria y reposición: El Código Tributario no los contempla, pero soy del criterio, que estos remedios procesales si pueden utilizarse en contra de las resoluciones emanadas del juicio económico coactivo tributario, aplicando la supletoriedad establecida en el código tributario, artículo 185, ya explicada en el remedio procesal anterior, proceden estos remedios porque considero que no contrarían las disposiciones del código tributario, ni fueron previstas en la sección concerniente al juicio económico coactivo, que son bs supuestos para la aplicación de dicha supletoriedad, de esa cuenta el trámite es el siguiente:

La revocatoria: De conformidad con el artículo 598 del Código Procesal Civil y Mercantil, establece “Los decretos que se dicten para la tramitación del proceso son revocables de oficio por el juez que los dictó. La parte que se considere afectada también puede pedir la revocatoria de los decretos, dentro de las veinticuatro horas siguientes a la última notificación; el mismo cuerpo legal establece en el artículo 599 establece el plazo en que debe resolverse “El juez o tribunal ante quien se interponga el recurso de revocatoria, deberá resolverlo, sin más trámite, dentro de las veinticuatro horas siguientes”.

La reposición: “Los litigantes pueden pedir la reposición de los autos originarios de la sala, dentro de las veinticuatro horas siguientes a la última notificación. Procederá así mismo la reposición contra las resoluciones de la Corte Suprema de Justicia que infrinjan el procedimiento de los asuntos sometidos a su conocimiento cuando no se haya dictado sentencia. Así mismo de la solicitud se dará audiencia a la parte contraria por dos días y con su contestación o sin ella el tribunal resolverá dentro de los tres días siguientes.

Nulidad: Podrá interponerse nulidad contra las resoluciones y procedimientos en que se infrinja la ley, cuando no sean procedentes los recursos de Apelación o Casación. La Nulidad se tramita como incidente y el auto que lo resuelva es apelable.

CAPÍTULO VI

6. Medidas precautorias procedentes en el juicio económico coactivo tributario

6.1 El patrimonio estatal

Previamente a entrar de fondo a lo que son las medidas precautorias, es importante desarrollar de manera breve lo relativo a los bienes, que según el Artículo 442 del Código Civil “Son bienes las cosas que son o pueden ser objeto de apropiación.” Bienes son todas aquellas cosas que pueden ser objeto de un derecho y por lo tanto poseen y representan un valor pecuniario. Asimismo, Cabanellas citado por el licenciado Juan Francisco Flores Juárez, en su tesis de graduación define a los bienes de la siguiente manera “Son bienes todos los objetos que por útiles y apropiables sirvan para satisfacer las necesidades humanas”²⁶

6.1.1 Clasificación de los bienes

Existen varias clasificaciones doctrinarias, pero que por el tema a tratar únicamente se mencionan las siguientes:

- Por su existencia en el espacio y posibilidad de desplazamiento: Inmuebles: son el suelo y subsuelo Muebles: son todos aquellos que son susceptibles de trasladarse de un lugar a otro sin menoscabo de su naturaleza.
- Por el carácter de su pertenencia: De propiedad privada: Son los que pertenecen a las personas individuales o jurídicas que tienen título legal. Artículo 460 del Código Civil. De dominio público: Son aquellos cuyo dominio se atribuye al Estado o al Municipio. Artículo 458 del Código Civil. Hauriou citado en el Manual de Derecho Administrativo, define que los bienes de dominio público son “Las propiedades administrativas afectadas a la utilidad pública que, como consecuencia de tal afectación, quedan sometidas a un régimen especial de utilización y protección”.²⁷

²⁶ Flores Juárez, Juan Francisco. **Derechos reales en la legislación guatemalteca**, Pág.12.

²⁷ Ballbé, Manuel y Marta Franch, **Manual de derecho administrativo**, Pág. 452.

Los bienes de dominio público, a su vez se clasifican en:

De uso común: aquellos que pueden usar todas las personas pero sin que por ello les pertenezca o tengan el uso exclusivo. De uso público no común: aquellos cuyo uso es exclusivo del Estado o las Municipalidades.

De esto último, deviene lo que constituye el patrimonio del Estado, conformado por todos los bienes, derechos reales y el capital que utiliza la administración pública para llevar a cabo sus funciones y obtener sus fines; los que se clasifican por la forma en que pueden ser utilizadas y por su origen (de uso común o uso público).

6.1.2. Características de los bienes públicos

Surge la necesidad de proteger los bienes de dominio público, ante las posibles amenazas de perderse o afectarse como consecuencia de la mala administración. De lo anterior se originan algunas de sus características:

- Inalienables: no pueden ser enajenados libremente, hay prohibición de expropiación del dominio, ni objeto de cargas como de hipoteca o prenda. Presupone que los bienes no pueden retirarse del uso ni del servicio público. Cualquier disposición sobre esos bienes debe realizarse mediante los procedimientos especiales autorizados por la ley, que si se omitieren sus requisitos puede ser constitutivo de delito. Artículo 461 del Código Civil.
- Inembargables: Los bienes del Estado son inembargables, no s susceptibles de embargo en ningún tipo de proceso, ni pueden responder de una deuda de la administración.

La inembargabilidad de los bienes se encuentra regulado en la legislación Guatemalteca en primer lugar en el artículo 1348 del Decreto Número 261 Código Fiscal (Parte Vigente) y en el Decreto 92-2005 del Congreso de la República Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado Para el Ejercicio 2006 específicamente en el Artículo 19.

- Imprescriptibles: el dominio y la propiedad pública se conservan por tiempo indefinido, no se prescribe en la propiedad ni sobre cualquier otro derecho real. Supone la prohibición de adquirir de dominio público por prescripción. Artículo 461 del Código Civil.

- Exentos del pago de impuestos, arbitrios y contribuciones: Los bienes públicos no están sometidos al pago de ninguna carga tributaria. Es imposible establecer la relación jurídico tributaria, porque se confunden en un solo sujeto la parte activa y la parte pasiva de esa relación.

6.2 Definición de medidas precautorias

A las medidas precautorias se le conocen con otros nombres tales como: medidas cautelares, medidas de urgencia, providencias cautelares, medidas de garantía, proceso cautelar, procesos de aseguramiento.

Me atrevo a definir que las medidas precautorias como aquellas figuras jurídicas establecidas en la ley, que permiten a la parte actora solicitarlas en la demanda con el objeto de asegurar o garantizar los resultados del juicio y en este caso en el juicio económico coactivo, previendo alguna consecuencia que pudiera surgir en el futuro. Dichas medidas pueden ser solicitadas en cualquier tipo de proceso, cumpliéndose con los requisitos establecidos en la ley de la materia.

El desarrollo del presente capítulo es importante, ya que en éste se explicará la parte esencial del trabajo de investigación; la ley específica Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República, regula la facultad que tiene la parte ejecutante de solicitar al Juzgador el otorgamiento de medidas precautorias en el juicio económico coactivo tributario. Figura legal regulada en el Artículo 170 el cual estipula que: “La Administración Tributaria podrá solicitar ante los juzgados de lo económico coactivo o del orden común, que se dicten las medidas cautelares que estime necesarias para asegurar los intereses del fisco en la oportuna percepción de los tributos, intereses y multas que le correspondan, asimismo, que permitan la debida verificación y fiscalización que le manda la ley, cuando exista resistencia, defraudación o riesgo en la percepción de tributos, intereses y multas”.

6.3 Oportunidad procesal

El momento procesal para solicitar las medidas precautorias es en la demanda económica coactiva, instaurada por la Superintendencia de Administración Tributaria en contra del contribuyente que tiene adeudos tributarios dejados de pagar al fisco. El catedrático Mario Estuardo Gordillo Galindo expone que “el proceso cautelar tiene como fin el asegurar las resultas de un proceso futuro, su función es la de prevención de consecuencias perjudiciales, que posiblemente surgirán en el futuro”.²⁸ Por lo tanto es desde el inicio del proceso que se solicita en el apartado de peticiones del memorial de demanda económico coactiva.

6.4 Procedencia de las medidas precautorias en el juicio económico coactivo tributario

Estando claros sobre la aplicación de las medidas precautorias y el momento procesal para su aplicación, en el juicio económico coactivo surge la problemática que nos ocupa en la investigación del presente trabajo. Sucede que al momento de demandar en la vía económica coactiva tributaria, se puede plantear en contra de un contribuyente particular o en contra de una entidad mercantil como por ejemplo, una sociedad anónima. Así también, se puede interponer demandas económicas coactivas tributarias en contra de entidades estatales y es contra éstas en donde no se puede solicitar en la demanda las medidas precautorias que establece la ley, ya que por ser entidades estatales sus bienes son inembargables, característica de los bienes de dominio público que se explicó al inicio de este capítulo, y es por ello que en este tipo de demandas (en contra de las entidades estatales) no va a existir alguna medida precautoria que garantice las resultas del juicio económico coactivo (en materia tributaria).

Por lo tanto, nos encontramos ante la falta de un mecanismo adecuado que permita desde la demanda garantizar las resultas del juicio; lo que está sucediendo es la inoperancia de

²⁸ **Ob. Cit.** Pág. 42.

las medidas precautorias, y por lógica éstos juicios no van a constituir patrimonio ejecutable que permitan al juzgador emitir la sentencia que en derecho corresponda, lo anterior trae como consecuencia que la administración tributaria únicamente solicite en la demanda que el titular de la entidad estatal de inmediato gestione de carácter urgente el pago del adeudo tributario reclamado en la demanda y establecido en la sentencia ejecutiva.

Normalmente en la actualidad el juzgador ordena en la sentencia a la entidad estatal demandada que de inmediato gestione, con la característica de urgente el pago de dicho adeudo tributario reclamado por la Superintendencia de Administración Tributaria, anteriormente fijaba un plazo de quince días, dicho plazo pues se modificó y ahora tal como lo establece la ley el juzgador le ordena al titular de la entidad estatal que el pago sea efectuado con carácter de urgente. El titular de esta entidad estatal se escuda en que la institución a su cargo no tiene contemplado en su presupuesto el pago de este tipo de adeudos tributarios provenientes de una sentencia emitida por los juzgados económico coactivos; por lo que la negativa del titular de efectuar el pago del Adeudo Tributario, reclamado por el Estado de Guatemala, hace que el juicio económico coactivo tributario, sea ineficaz, el resultado fue una sentencia favorable a la administración tributaria, pero que la misma carece de fuerza ejecutiva, por la inembargabilidad de los bienes del Estado.

Lo anterior trae como consecuencia el haber realizado un proceso económico coactivo en materia tributaria sin resultados positivos, ya que al no haber patrimonio que garantice los resultados del juicio dicha sentencia pierde su fuerza ejecutiva, como efecto a esta situación la Superintendencia de Administración Tributaria deja de percibir o recaudar recursos provenientes de impuestos dejados de pagar por estas entidades estatales, así también generó pérdidas puesto que invirtió en recursos humanos y financieros gastos procesales, etc.

De esto pues se deduce que el juicio económico coactivo tributario interpuesto en contra de una entidad estatal es ineficaz, por la inoperancia de las medidas precautorias que hubieran permitido obtener patrimonio que hiciera posible la ejecución de la sentencia de mérito, por la sencilla razón de la inembargabilidad de los bienes del Estado. No se cumple pues con la eficacia y la ejecución de los juicios ejecutivos y se desvirtúa su

naturaleza que es eminentemente ejecutiva.

6.5 Clasificación de las medidas precautorias en el juicio económico tributario

El Código Tributario no hace mención sobre cuáles medidas precautorias aplicar, en este caso se hace uso de la supletoriedad establecida en el Artículo 185 del referido ordenamiento legal, que se detallarán más adelante.

No existe una posición unánime en la doctrina respecto de la clasificación de las medidas precautorias, estimo adecuada la clasificación que hace Calamandrei citado por Mario Aguirre Godoy, siendo la siguiente:

- a) “Providencias introductorias anticipadas: son aquellas que pretenden preparar prueba para un futuro proceso de conocimiento o de ejecución a través de ellas se practican y conservan ciertos medios de prueba que serán utilizados en el proceso futuro. El Código Procesal Civil y Mercantil las denomina pruebas anticipadas y las regula en la sección segunda de su libro segundo.
- b) Providencia dirigidas a asegurar la futura ejecución forzada: Como su nombre lo indica, pretende garantizar el futuro proceso de ejecución. El juicio económico coactivo tributario su naturaleza es una ejecución especial.
- c) Providencias mediante las cuales se decide interinamente una relación controvertida: Mediante estas providencias provisionalmente se decide una discusión, son ejemplos típicos: los alimentos provisionales (artículo 231 CPCyM), suspensión de la obra (artículo 264 CPCyM) y el derribo de la obra (artículos 265 CPCyM). Estas dos últimas propias de las acciones interdictales.
- d) Providencias que imponen de parte del Juez una caución: Son las típicas providencias cautelares y cuyo requisito previo es la constitución de garantía. El Código Procesal Civil y Mercantil en su artículo 531 establece “de toda providencia precautoria queda responsable el que la pide por consiguiente, son de su cargo las costas los Daños y Perjuicios que se causen, y no será ejecutada tal providencia si

el interesado no presta garantía suficiente a juicio del Juez que conozca del asunto”

29

Luego de la clasificación doctrinaria analizada es importante estudiar las medidas precautorias establecidas en el Código Procesal Civil y Mercantil que se aplican en el juicio coactivo tributario; el Código Tributario nos da el fundamento de derecho para poder interponerlas, pero no establece cuáles medidas precautorias se interponen en la demanda económico coactiva tributaria. Como no sabemos cuáles son entonces aplicamos nuevamente la supletoriedad establecida en el Artículo 185 del Código Tributario y de esa cuenta en el libro Quinto Capítulo II del Código Procesal Civil y Mercantil encontramos las medidas precautorias tales como arraigo, anotación de demanda, embargo, secuestro, intervención, providencias de urgencia, garantía y contragarantía.

En el juicio económico coactivo tributario por la práctica y la experiencia que el ponente tiene en este tipo de juicios, me atrevo a decir que las medidas precautorias solicitadas en la demanda económica coactiva tributaria son:

- El embargo de bienes inmuebles,
- Embargo de depósitos monetarios en moneda nacional y extranjera
- Embargo de vehículos
- Embargo de salarios o sueldos, en el porcentaje legal
- La intervención mercantil
- El arraigo

Estas medidas son las que se interponen en un juicio económico coactivo (en materia tributaria), ya sea que se demande a un contribuyente individual, se demande a una entidad mercantil; pero estas medidas precautorias no son aplicables en los juicios económicos coactivos tributarios interpuestos en contra de entidades estatales ya que por la limitante de inembargabilidad de bienes estatales, es imposible embargar su patrimonio. Esa es la razón de la inoperancia de las medidas precautorias decretadas en este tipo de juicios planteados en contra de una entidad estatal.

²⁹ Aguirre Godoy, Mario. **Derecho procesal civil tomo I**, Pag. 286

6.6 Inembargabilidad de los bienes del Estado

El Estado necesita para la satisfacción de las necesidades o cumplir con el mandato Constitucional relacionado con el bien común el empleo de recursos materiales; dentro de esos recursos materiales está el patrimonio estatal, con el que cuenta la administración pública, a través de cada órgano administrativo va a cumplir con el precepto constitucional establecido, es por ello que requiere tener a su disposición un conjunto de bienes materiales: inmuebles y muebles, todos con valor económico (patrimonio estatal) que utiliza el Estado para desarrollar su actividad y llegar al objetivo de satisfacer las necesidades comunes de la población.

El patrimonio estatal, se integra por los bienes de toda clase que están a la disposición de una entidad estatal (el órgano administrativo) para que sirvan a los fines administrativos. Su regulación se encuentra sujeto a un régimen jurídico que difiere sustancialmente del que regula los bienes privados. Los bienes del Estado son parte del patrimonio del Estado y son utilizados por la administración, que como ya vimos estos pueden ser de uso común o uso público no común.

Los bienes del Estado son inembargables, esto quiere decir que los bienes del Estado no se pueden embargar, no son susceptibles de aplicar una medida precautoria de embargo. El profesor de derecho constitucional, derecho administrativo y derecho procesal administrativo, Licenciado Rafael Godínez Bolaños expone que “los bienes públicos son inembargables y que la doctrina reconoce ésta característica, en Guatemala se reguló en la Ley Orgánica del Presupuesto, la imposibilidad de embargar los bienes públicos.”³⁰ (Actualmente ya no se regula en esa ley tal y como se observará en los siguientes párrafos.)

La inembargabilidad de los bienes se encuentra regulado en primer lugar en el artículo 1348 del Decreto Número 261 Código Fiscal (Parte Vigente) y en el Decreto 92-2005 del Congreso de la República Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado

³⁰ Godínez Bolaños, Rafael. **Los bienes del Estado.** s/p.

para el Ejercicio 2006 específicamente en el artículo 19.

El Código Fiscal (parte vigente) en el artículo 1348 establece: “Ningún Tribunal podrá despachar mandamiento de ejecución ni dictar providencia de embargo contra las rentas o bienes nacionales”

Ahora veamos en el artículo 19 de la Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio 2006, el cual establece: “Pago de Obligaciones Exigibles. En los casos en que el Estado deba pagar indemnizaciones y prestaciones, así como otras obligaciones que sean exigibles por la vía ejecutiva, las entidades de la administración central y las entidades descentralizadas, quedan obligadas a solventar ante la instancia respectiva, con carácter urgente; el pago correspondiente con los créditos que le sean aprobados en su respectivo presupuesto. En ningún caso puede trabarse embargo sobre las asignaciones que amparan las partidas presupuestarias, depósitos, efectivo, valores y demás bienes muebles e inmuebles del Estado”.

Esta normativa legal hace que los bienes del Estado sean inembargables debido a la protección del patrimonio estatal, y ese es el punto esencial del presente trabajo de investigación porque en el juicio económico coactivo planteado contra una entidad estatal, sucede que no se pueden embargar bienes, no se puede intervenir porque no es entidad mercantil, no se puede arraigar al representante legal por la misma naturaleza de la figura legal, no se pueden embargar cuentas bancarias, ni vehículos; como se puede observar la protección del patrimonio de las entidades estatales es efectivo por la inembargabilidad establecida en los fundamentos de derecho antes indicados.

Esto hace que en la demanda económica coactiva su petición principal o de fondo sea orientada en el sentido que el juzgador en la sentencia declare con lugar dicha demanda y únicamente requerirle al titular de la entidad estatal para que con carácter urgente solvante el pago del adeudo tributario reclamado, pues el juzgador es lo único que puede hacer ya que la ley no le permite alguna otra medida para poder ejecutar dicha sentencia. De lo anterior surgen las interrogantes ¿Será que el titular de la entidad estatal va a efectuar el pago del adeudo tributario solicitado por el juzgador? ¿Cuándo el titular de la entidad estatal va a efectuar el pago?

Tratando de dar respuesta a estas interrogantes considero, que los titulares de las entidades estatales se escudan en que no tienen presupuesto para efectuar el pago reclamado, otros ni se pronuncian al respecto, acuden ante el juzgador que quieren pagar pero no tienen toda el dinero del adeudo reclamado, en fin pasa el tiempo y estas sentencias económico coactivas no se hacen efectivas, de allí que el juicio económico coactivo es ineficaz, porque no se pudo ejecutar, esta situación le provoca al Estado únicamente gastos de los recursos disponibles, pérdida de tiempo, recargo de trabajo al elemento humano, costas procesales, etc.

La demanda económica coactiva tributaria en contra de entidades estatales, no está surtiendo efectos positivos para la administración tributaria sencillamente porque los bienes del Estado son inembargables, es necesario que la Superintendencia de Administración Tributaria se preocupe por ésta situación y debería de proponer o aportar una solución, para poder recuperar adeudos tributarios que tanta falta hacen al Estado, para que éste pueda cumplir con sus fines, existe un desgaste en la administración tributaria ya que los esfuerzos realizados en la demanda económica coactiva son infructuosos, no hay forma para recuperar estos adeudos tributarios, esto se queda en el requerimiento que hace el juez al titular de la entidad estatal, y esto se queda allí, en requerimiento, porque las entidades estatales no tienen contemplado en su presupuesto un rubro o renglón que se destine para el cumplimiento o pago de éstas obligaciones exigibles que establece la ley.

La Administración Tributaria al ver la ineficacia del juicio económico coactivo puede solicitar al juzgador se certifique lo conducente en contra del titular de la entidad estatal a un juzgado del ramo penal, por el delito de desobediencia; porque no se cumplió con una sentencia proveniente de un juicio ejecutivo, hubo negativa por parte del titular de la entidad estatal de cumplir con el pago del adeudo tributario reclamado, la vía penal por el delito de desobediencia no le garantiza a la administración tributaria la recuperación del adeudo tributario reclamado ya que el delito de desobediencia es conmutable, el pago pecuniario da por cumplida la condena, el resultado del proceso penal no da como efecto la recuperación del adeudo tributario reclamado en el juicio económico coactivo, es por ello que no se utiliza esta vía.

Al no utilizarse la vía penal que como vimos en el párrafo anterior no trae efectos positivos para la recuperación del adeudo tributario, dichos juicios permanecen en el archivo activo del juzgado pero sin ninguna posibilidad de ejecutar el adeudo tributario reclamado, ya que los titulares de las entidades estatales sabiendo de que la ley los obliga a cumplir con el pago de esas obligaciones provenientes de juicios ejecutivos también es cierto que la ley protege a las entidades estatales en el sentido de que en ningún caso puede trabarse embargo sobre las asignaciones que amparan las partidas presupuestarias, depósitos, efectivo, valores y demás bienes muebles e inmuebles del Estado. Como se puede observar a simple vista la ley obliga pero a la vez brinda protección a través de la inembargabilidad de los bienes del Estado, las partidas presupuestarias, depósitos, etc., lo cual trae como consecuencia que esas obligaciones que sean exigibles por la vía ejecutiva no van a tener su razón de ser ya que no se van a poder ejecutar las mismas por falta de patrimonio ejecutable que garantice las resultas del juicio.

Los órganos jurisdiccionales actúan específicamente de acuerdo a lo establecido en el Artículo 19 de la Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos para el ejercicio 2006, parafraseando dicho artículo establece la obligatoriedad de la entidad estatal a gestionar con carácter urgente el pago exigible proveniente de una sentencia de carácter ejecutiva, con los créditos que le sean aprobados en su respectivo presupuesto; y eso es lo único que hacen los Órganos Jurisdiccionales en la sentencia que el titular gestione de carácter inmediato el pago del adeudo tributario, el cual nunca se efectúa.

Ante ésta situación la Superintendencia de Administración Tributaria queda en un impasse por que perseguía al cobro de un adeudo tributario por la vía económica coactiva tributaria, el cual no se logró y únicamente provocó el gasto de recursos humanos y económicos, recargo de trabajo en los juzgados económicos coactivos y pérdida de tiempo. Es necesario buscar un mecanismo adecuado, para la recuperación de éstos adeudos tributarios que tanta falta le hacen al Estado de Guatemala.

6.7. Entidades estatales

Para desarrollar el presente tema es necesario definir al Estado. Según el autor Miguel

Acosta Romero: “El Estado en nuestra opinión es la organización política de una sociedad humana establecida en un territorio determinado, bajo un régimen jurídico, con soberanía, órganos de gobierno y que persigue determinados fines”³¹

La personalidad jurídica del Estado desde el punto de vista de las personas jurídicas colectivas del derecho público, se encuentra contenida su clasificación dentro del derecho privado, es decir, se encuentra regulada en el Código Civil.

La clasificación de las personas jurídicas establecidas en nuestra ley vigente es la siguiente:

- Las personas jurídicas de derecho público:
 - El Estado
 - El Municipio
 - Las empresas estatales y municipales
 - Las sociedades de economía mixta
- Las personas jurídicas con fines lucrativos:
 - Las sociedades mercantiles (anónimas, de responsabilidad limitada, en comandita)
- Las personas jurídicas con fines sociales:
 - Las sociedades civiles
 - Todas las asociaciones con fines no lucrativas.
 - Toda institución en que se afecte un capital con determinado fin social de beneficio colectivo, como por ejemplo: las asociaciones de vecinos, los patronatos, las asociaciones artísticas, científicos, educativas, etc.

El Artículo 15 del Código Civil establece las distintas personas jurídicas de derecho público y las clasifica así:

- El Estado
- Las municipalidades
- Las Iglesias de todos los cultos
- La Universidad de San Carlos de Guatemala
- Las demás instituciones de derecho público creadas o reconocidas por la ley

³¹ Miguel Acosta Romero. **Teoría General del derecho administrativo**. Pág. 31.

En este último caso se encuentran incluidos todos aquellos entes descentralizados y los entes autónomos, como el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, los municipios, etc.

Para comprender lo relacionado con las entidades estatales, es necesario saber que el conducto por medio del cual se va a manifestar la voluntad del Estado es por medio del órgano administrativo, pues éste es el instrumento o medio por el cual se manifiesta la voluntad del Estado y cumplir con los fines para los cuales ha sido creado en beneficio de la colectividad.

Es necesario acudir a la organización administrativa del sector público de la República de Guatemala, para poder comprender lo relativo a la función de las entidades estatales. Su organización es en base al clasificador institucional del sector público, contenido en el manual de clasificaciones presupuestarias para el sector público de Guatemala.

De una forma técnica, según la estructura administrativa se pueden distinguir a las entidades estatales de la siguiente manera: Entidades que pertenecen al organismo legislativo, al organismo judicial y al organismo ejecutivo con sus secretarías y dependencias, los ministerios y sus unidades administrativas principales, las que pertenecen al control jurídico administrativo y las que pertenecen al órgano de control político. Así podemos hablar también de entidades descentralizadas no empresariales, entidades autónomas no empresariales, instituciones de seguridad Social, empresas públicas nacionales, instituciones públicas financieras, entes o Instituciones municipales y otras a fines.

Como ponente del presente trabajo defino la entidad estatal como: aquella institución que pertenece al sector público, cuya función es cumplir con el bien común para satisfacer las necesidades del Estado y prestar un servicio público, el cual posee un patrimonio que pertenece al Estado.

Es importante saber la clasificación anterior de las entidades estatales, ya que sobre ellas podría recaer una demanda económica coactiva tributaria debido que sirven al Estado como agente retenedor de impuestos que deben ingresar al Fisco; su incumplimiento hace

que la Superintendencia de Administración Tributaria accione a través de un juicio económico coactivo en materia tributaria para la recuperación de los impuestos. He allí la importancia de tener conocimiento de las distintas entidades estatales, porque se encuadra en el desarrollo del presente trabajo de investigación.

CONCLUSIONES

1. Los juicios económicos coactivos tributarios interpuestos en contra del Estado de Guatemala, no son eficaces en virtud de que los titulares de las entidades no realizan el pago del adeudo tributario, requerido por el juzgador en la sentencia de mérito.
2. La falta de partidas en el presupuesto de ingresos y egresos, destinado a las entidades estatales que han sido demandadas a través de un juicio económico coactivo, en materia tributaria, es el factor fundamental por el cual no se cumple con el pago del adeudo tributario reclamado por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). Es decir, que las entidades estatales no contemplan una partida especial presupuestaria para cubrir las obligaciones establecidas en las sentencias que provienen de juicios económicos coactivos en materia tributaria.
3. La falta de pago por parte de la entidad estatal demandada por adeudo tributario reclamado por la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), hace que los juicios económicos coactivos tributarios queden en el archivo activo de los juzgados, pero sin que pueda gestionarse diligencia alguna con el objeto de lograrse el pago del adeudo tributario reclamado, toda vez que estos juicios ya tienen una sentencia que no se puede ejecutar, situación que provoca u obliga a los juzgados económicos coactivos a mantener en sus archivos, dichos expedientes, toda vez que estos juicios no pueden darse por terminados y mandarse al Archivo General de Tribunales, únicamente aumentan el volumen de expedientes en los juzgados económicos coactivos, sin ningún provecho para el Estado.
4. No se cumple con la exigibilidad y la ejecución, establecida en el Artículo 19 de la Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2006 la cual se incumple por el Estado, sencillamente porque dicha ley no contempla un mecanismo que permita la recuperación del adeudo tributario reclamado por el Estado, lo cual hace que el juicio económico coactivo en materia tributaria sea ineficaz.

5. La inembargabilidad de bienes del Estado es una protección de las entidades estatales que no permite aplicar medidas precautorias en los juicios económicos coactivos tributarios, interpuestos en contra de éstas; lo que hace que estos sean ineficaces puesto que no se puede embargar algún bien de la entidad demandada.

6. Hace falta un mecanismo especial adecuado para que el Estado de Guatemala cumpla en cada ejercicio fiscal, con la obligatoriedad establecida en la ley, de pagar los adeudos tributarios provenientes de las sentencias de los juicios económicos coactivos tributarios, interpuestos en contra de entidades estatales.

RECOMENDACIONES

- 1, Los legisladores deben reformar el Artículo 19 de la Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado en el sentido de que las entidades estatales que hubieran sido demandadas en la vía económica coactiva en materia tributaria con sentencia firme, en la cual se requiere el pago de adeudos tributarios, que la sentencia se presente al Congreso de la República por los titulares de la entidades estatales, que hubieren sido objeto de demanda para que éstas sean pagadas en el siguiente ejercicio fiscal, y el cual debe quedar establecido en la ley el pago de dicho adeudo tributario.
2. Es necesaria la creación de partidas presupuestarias en las instituciones estatales, destinadas específicamente para cubrir el pago de adeudos tributarios, que son requeridos en sentencia proveniente del juicio económico coactivo en materia tributaria, en coordinación con la Dirección Técnica del Presupuesto y la Comisión de Finanzas del Congreso de la República de Guatemala.
3. Que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), elabore un dato estadístico a efecto de establecer el número de demandas económico coactivas interpuestas en contra de entidades estatales que no efectúan o no cumplen con el pago del adeudo tributario reclamado, cuyo objeto sería cuantificar el adeudo tributario que el Estado deja de percibir, remitiendo dichos datos al Congreso de la República, para que los congresistas se den cuenta del problema y le busquen una solución.
4. Es urgente que la Administración Tributaria gestione ante la Presidencia de la República, la exoneración o condonación del adeudo tributario y así evitar la erogación de los recursos de la administración tributaria en juicios económicos coactivos tributarios que llegan a sentencia y que no se pueden ejecutar por falta de presupuesto en las entidades estatales, para este tipo de obligaciones que provienen de juicios cuya naturaleza es ejecutiva o en todo caso que la Administración Tributaria promueva la creación de una partida específica para que, a través de la Dirección Técnica del Presupuesto, se hagan efectivas las sentencias en las cuales salen vencidas las instituciones estatales.

5. La Superintendencia de Administración Tributaria debe interesarse por buscar los medios viables para proponer un mecanismo que permita la recuperación de los adeudos tributarios reclamados en contra de entidades estatales, ya que dichos juicios únicamente le están ocasionando erogación de recursos económicos, humanos y materiales; porque en cada juicio se agotan las fases procesales, emitiéndose las sentencias que no se pueden ejecutar por la falta de patrimonio que garantice las resultas del juicio, sencillamente por la inembargabilidad de los bienes de las entidades estatales.

ANEXO

PROYECTO DE LEY

La estructura de una ley se conforma de tres partes: a) Exposición de motivos b) Parte considerativa, c) Articulado. El presente proyecto de ley esta conformado técnicamente de estas tres partes.

A) Exposición de motivos

El motivo esencial del presente Proyecto de Ley conlleva reformar el Artículo 19 del Decreto 92-2005 “Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado Para el Ejercicio 2006” este Artículo regula “En los casos en que el Estado deba pagar indemnizaciones y prestaciones, así como otras obligaciones que sean exigibles por la vía ejecutiva, las entidades de la Administración Central y las entidades descentralizadas, quedan obligadas a solventar ante la instancia respectiva, con carácter urgente el pago correspondiente con los créditos que le sean aprobados en su respectivo presupuesto. En ningún caso puede trabarse embargo sobre las asignaciones que amparan las partidas presupuestarias, depósitos, efectivo, valores y demás bienes muebles e inmuebles del Estado”. Se propone reformar este artículo ya que se pretende asegurar el resultado del juicio económico coactivo en materia tributaria que ha sido interpuesto en contra de entidades estatales, ya que al emitirse la sentencia de mérito el titular de la entidad no efectúa el pago, por no contar con presupuesto, éste propone que el adeudo tributario reclamado se haga efectivo a la administración tributaria en el siguiente ejercicio fiscal presupuestario.

El Estado debe cumplir con las leyes, debe ser el pionero en dar el ejemplo a la sociedad cumpliendo con el pago de los impuestos y en caso de que se le hubiere demandado el pago de éstos, cumplir con lo resuelto en la sentencias provenientes de juicios ejecutivos, en la actualidad como están las leyes, a Administración Tributaria está interponiendo demandas Económico Coactivas en materia tributaria ante los órganos jurisdiccionales respectivos, en contra de entidades estatales, el problema radica que al finalizar el juicio económico coactivo al emitir la sentencia el juzgador se encuentra con un obstáculo para ejecutar la sentencia ya que por ser el juicio en contra de una entidad estatal es improcedente la aplicación de medidas precautorias que

garanticen las resultas del juicio, situación que hace al juzgador emitir una sentencia en donde declara con lugar la demanda y únicamente requiriéndole al titular de la entidad estatal el pago del adeudo tributario en forma urgente con los créditos que le fueron aprobados en su respectivo presupuesto. La entidad estatal demandada aduce no tener partida presupuestaria para efectuar dicho pago y que no cuenta con dinero para cumplir con lo ordenado en la sentencia, por ende no pagan el adeudo tributario, el esfuerzo de la administración tributaria de recuperar dicho adeudo queda en simplemente en gastos y erogación de recursos. Esto conlleva a que se debe reformar la ley a efecto de obtener un mecanismo adecuado para que las sentencias provenientes de juicios ejecutivos puedan ser efectivas, máximo que el pago se le requiere a una entidad estatal, que supone que no habría problema para el pago del mismo.

Un motivo esencial sería la recaudación de los tributos, modificada la ley, la Administración Tributaria, tendrá la certeza que las demandas económico coactivas en materia tributaria interpuestas contra las entidades estatales si será recuperado el adeudo tributario una vez el juicio sea declarado con lugar en la sentencia y como consecuencia el pago del mismo, actualmente como se estableció en el motivo anterior el titular de la entidad estatal aduce no tener presupuesto para el pago, es aquí donde radica la importancia de la presente reforma ya que el titular de la entidad estatal va a proponer que en el presupuesto general de gastos del año siguiente, se incluyan las asignaciones o partidas necesarias para el pago de lo ordenado en la sentencia ejecutoriada. La importancia de esta reforma es proveer a la administración tributaria un mecanismo legal que permita la recuperación de los tributos dejados de percibir y que son de utilidad al Estado de Guatemala para el cumplimiento de sus fines.

B) Parte considerativa

**ORGANISMO LEGISLATIVO
CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA
DECRETO NO. XXX-2007**

**El Congreso de la República de
Guatemala,**

CONSIDERANDO

Que en cumplimiento a lo que establece el Artículo 183, literal j de la Constitución Política de la República de Guatemala, el Organismo Ejecutivo ha sometido a consideración del Organismo Legislativo para su aprobación el presente proyecto de ley.

CONSIDERANDO

Que el Estado de Guatemala es responsable a través del Congreso de la República de Guatemala, emitir leyes que conlleven crecimiento económico, bienestar y desarrollo social del país, es necesario que también el Estado cumpla con las obligaciones establecidas en las leyes y más importante aún cumplir con obligaciones provenientes de sentencias ejecutivas en materia tributaria específicamente de los juicios económicos coactivos, cuando estos se interponen en contra de entidades estatales.

POR TANTO

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

C) Articulado:

DECRETA

La siguiente:

REFORMA A LA LEY DEL PRESUPUESTO GENERAL
DE INGRESOS Y EGRESOS DEL ESTADO PARA EL
EJERCICIO FISCAL 2006
DECRETO NUMERO 92-2005
DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA

Artículo 1. Se reforma el artículo 19 el cual queda así:

Artículo 19 Pago de Obligaciones Exigibles. En los casos en que el Estado deba pagar indemnizaciones y prestaciones, así como otras obligaciones que sean exigibles por la vía ejecutiva, las Entidades de la Administración Central y las Entidades Descentralizadas, quedan obligadas a solventar ante la instancia respectiva, con carácter urgente, el pago correspondiente con los créditos que le sean aprobados en su respectivo presupuesto.

Si por razones de índole puramente fiscal no fuere posible en el presupuesto vigente cargar la orden de pago establecido en la sentencia de merito, el titular de la entidad estatal ya sea esta Centralizada o Descentralizada propondrá al Ministerio de Finanzas Publicas, para que éste a través de la Dirección Técnica del Presupuesto para que el pago del adeudo tributario se haga efectivo en el presupuesto General de Gastos del Ejercicio Fiscal siguiente para lo cual se debe crear las asignaciones o partidas necesarias para el pago de dicho adeudo, conforme lo ordenado en la sentencia ejecutoriada proveniente del órgano jurisdiccional respectivo, debiendo el Director de la Dirección Técnica del Presupuesto, informar al juzgador del avance del trámite respectivo.

En ningún caso puede trabarse embargo sobre las asignaciones que amparan las partidas presupuestarias, depósitos, efectivo, valores y demás bienes muebles e inmuebles del Estado.

Artículo 2. El presente Decreto entrará en vigencia el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial.

EMITIDO EN EL PALACIO DEL ORGANISMO LEGISLATIVO, EN LA CIUDAD DE GUATEMALA, EL -----DE----- DEL AÑO DOS MIL SIETE.

PRESIDENTE

SECRETARIO

SECRETARIO

SANCION:

PALACIO NACIONAL GUATEMALA, -----DE ----- DE DOS MIL SIETE.

PUBLIQUESE Y CUMPLASE

OSCAR BERGER PERDOMO.

PRESIDENTE CONSTITUCIONAL DE LA REPUBLICA GUATEMALA

MINSTRO DE GOBERNACION

MINISTRO DE FINANZAS PUBLICAS

SECRETARIO GENERAL
DE LA PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO, Miguel. **Teoría general del derecho administrativo** (s.e); Universidad Autónoma de México: Mexico, 1975.

AGUIRRE GODOY, Mario. **Repertorio de jurisprudencia**, Volumen II; Editorial Universitaria: Guatemala, 1969. 442 pags.

AMOROS, Narciso, **Derecho tributario**, Volumen I; Editorial Derecho Financiero: Madrid, España; 1963.

ALSINA, Hugo. **Derecho procesal**. Editorial Buenos Aires. Buenos Aires. Argentina. 1957

ARAUJO FALCAO, Amilcar. **El hecho generador**, Ediciones Depalma: Buenos Aires, Argentina, 1964.

CABANELLAS, Guillermo, **Diccionario de derecho usual**, Editorial Heliasta, S.R.L.: Buenos Aires, Argentina; 1981.

CALDERÓN MORALES, Hugo H. **Derecho procesal administrativo**. 4ª. Edición actualizada, Editorial Estudiantil Fénix: Guatemala; 2003.

CALDERÓN MORALES, Hugo H.. **Derecho administrativo I**. 6ª. Edición actualizada; Editorial Estudiantil Fénix: Guatemala; 2003.

CALDERÓN MORALES, Hugo H.. **Derecho administrativo II**. 4ª. Edición Editorial Estudiantil Fénix; Guatemala, 2003.

CASTAN TOBEÑAS, José. **Derecho civil español, común**. Introducción parte general de la personalidad, los hechos jurídicos; Ed. Reus: Madrid, España. 1962

CASTILLO GONZALEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo** 12ª. ed. Instituto Nacional de Administración Pública: Guatemala. C.A; 2001.

CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación Fiscal.** Colección Problemas Socio Económicos No. 12, Facultad de Ciencias Económicas, USAC: Guatemala. (s.f.)

CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho administrativo.** (s.E): Guatemala. (s.f.)

DIAZ DUBÓN, Carmen y Nájera Flores, Lizett. **Derecho financiero I.** Talleres Praxis: Guatemala. 2003.

DIAZ DUBÓN, Carmen y Nájera Flores, Lizett. **Derecho financiero II.** Talleres Praxis: Guatemala. 2002.

GARCIA MAYNEZ, Eduardo. **Introducción al estudio del derecho.** Vigésima sexta Edición; editorial Porrúa: México D.F. 1977.

GIANINI A. D. **Instituciones de derecho tributario.** Traducción y estudio preliminar por Fernando Sainz de Bufanda; Editorial de derecho financiero: Madrid, España. 1957.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho financiero.** Ed. De Palma: Buenos Aires, Argentina. 1970.

GODINEZ BOLAÑOS, Rafael Godinez. **Temas de derecho administrativo.** Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de San Carlos de Guatemala: Guatemala (s.f.).

GORDILLO GALINDO, Mario Estuardo. **Derecho procesal civil guatemalteco.** (s.e): Guatemala. (s.f.).

GUASP, Jaime. **Derecho procesal civil.** 2ª. Ed. EP: Madrid. España. 1961.

MEZA DUARTE, Eric. **Manual de derecho administrativo.** Serviprensa, S.A.: Guatemala, 2004.

MONTERROSO DE MORALES, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero.** Parte II, Derecho tributario; 3ª. Ed; Comunicación Gráfica G&A: Guatemala. 2004.

MORINEAU IDUARTE, Marta y Román Iglesias Gonzáles. **Derecho romano**, Colección Textos Jurídicos Universitarios, Industria Editorial Mexicana: México, 1987.

OROZCO, Alfonso. **Análisis del código tributario**. Suplemento Económico Financiero, Diario Prensa Libre, Guatemala. 1990..

ORELLANA DONIS, Eddy Giovanni. **Derecho procesal civil I**. Ed. Vásquez: Guatemala.2002.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales** Editorial Heliasta, S.R.L.: Argentina, Buenos Aires. 1981.

PALLARES, Eduardo. **Diccionario de derecho procesal civil**. 4^a. ed. Editorial Porrúa, S.A. México.1983.

QUINTANILLA VALTIERRA, Jesús. **Derecho tributario mexicano**. Editorial Trillas, S.A. México. 1988. 371

RAMIREZ CARDONA, Alejandro. **Derecho tributario sustancial y procedimental**. 3^a. Edición, Editorial Temis: Bogotá. Colombia, 1985.

Varios autores. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Material de apoyo para el curso de Derecho III. Colección Textos Jurídicos No. 12, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala: Guatemala; 2000.

Varios autores. **Derecho tributario alemán**. Orientaciones para empresas extranjeras. Asociación de Cámaras de Industria y Comercio Alemanas; (s.l.i.).1982

VILLEGAS LARA, Héctor. **Curso de finanzas, de financiero y tributario** 5^a. Edición: Buenos Aires, Argentina. 1994.

Legislación:

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

Código Tributario, Decreto No.6-91, Congreso de la República. 1991.

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

Ley Orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria, Decreto No. 1-98. Congreso de la República.1998.

Ley del Organismo Judicial, Decreto No. 2-89. Congreso de la República de Guatemala. 1989.

Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley No. 107. Jefe de Gobierno de la República. 1964.

Ley Orgánica del Presupuesto, Decreto No.101-97. Congreso de la República de Guatemala. 1997.

Ley General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal del 2006, Decreto No. 92-2005. Congreso de la República de Guatemala. 2005.