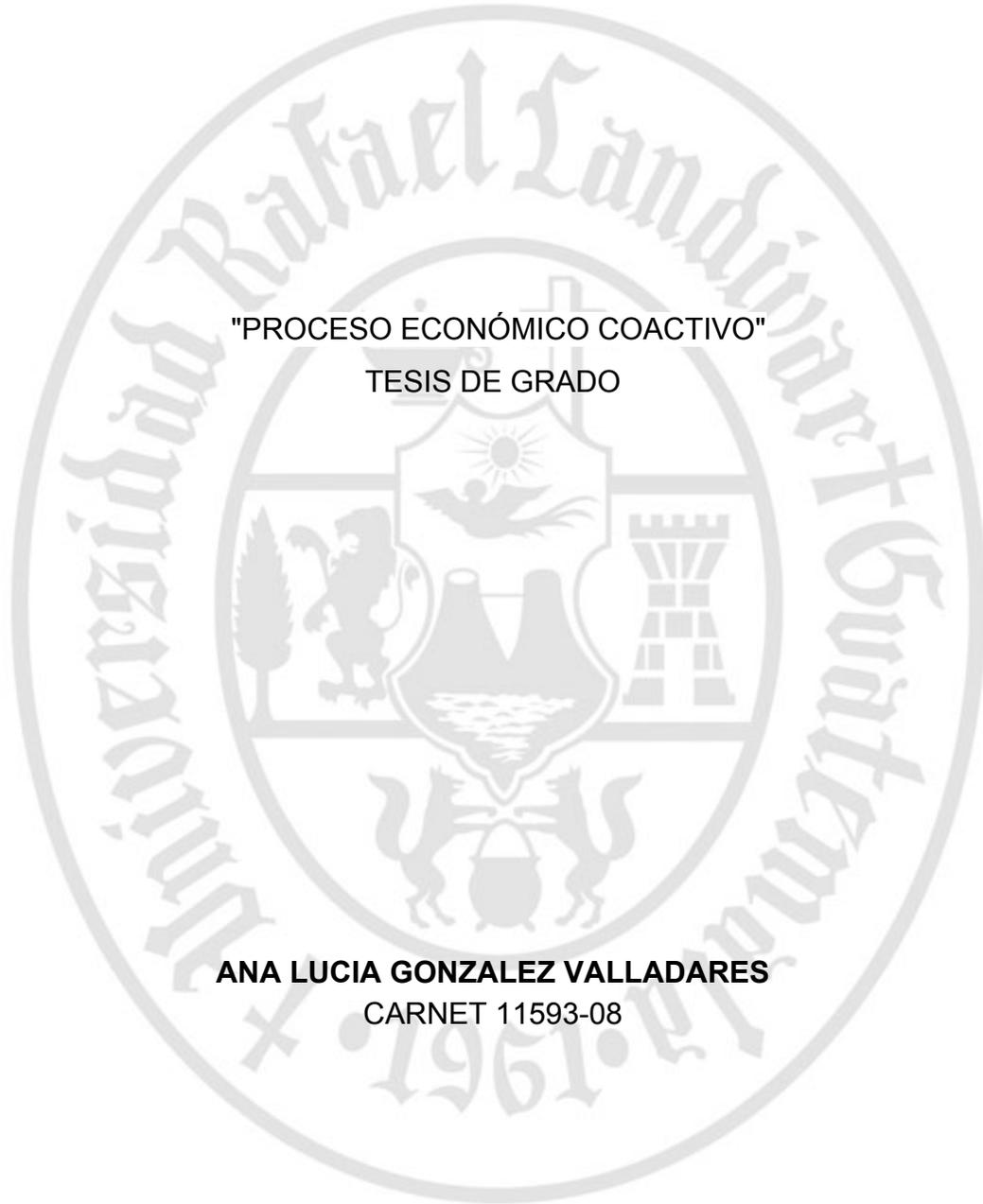


UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES



"PROCESO ECONÓMICO COACTIVO"
TESIS DE GRADO

ANA LUCIA GONZALEZ VALLADARES
CARNET 11593-08

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, ABRIL DE 2015
CAMPUS CENTRAL

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"PROCESO ECONÓMICO COACTIVO"

TESIS DE GRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR

ANA LUCIA GONZALEZ VALLADARES

PREVIO A CONFERÍRSELE

LOS TÍTULOS DE ABOGADA Y NOTARIA Y EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADA EN CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, ABRIL DE 2015
CAMPUS CENTRAL

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

RECTOR: P. EDUARDO VALDES BARRIA, S. J.
VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: DR. CARLOS RAFAEL CABARRÚS PELLECCER, S. J.
VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS
SECRETARIA GENERAL: LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRANENA DE LORENZANA

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO
VICEDECANO: MGTR. PABLO GERARDO HURTADO GARCÍA
SECRETARIO: MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN
DIRECTOR DE CARRERA: LIC. ERICK MAURICIO MALDONADO RÍOS
DIRECTOR DE CARRERA: MGTR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
DIRECTORA DE CARRERA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN

MGTR. LUIS FERNANDO CORDÓN MORALES

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN

MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO



Lic. Luis Fernando Córdón Morales
Abogado y Notario

Guatemala, 28 de noviembre de 2013.

Licenciado
Rolando Escobar Menaldo
Decano Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar
Presente

Estimado Licenciado:

Como ASESOR de la estudiante **Ana Lucia González Valladares** sobre su trabajo de Tesis: "Proceso Económico Coactivo", cumpla con rendir mi Dictamen en los términos siguientes:

De conformidad con los lineamientos aprobados por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar, la estudiante desarrolló el tema siguiendo las instrucciones precisas y cumpliendo con los requerimientos sugeridos por el suscrito. Dicha investigación le permitió a la estudiante enunciar ciertas conclusiones y efectuar ciertas recomendaciones sobre el proceso de ejecución por adeudos al Estado.

Con base en lo expuesto, estimo que el presente trabajo de tesis satisface los requisitos reglamentarios para ser aceptado y aprobado como Tesis de Graduación.

Sin otro particular por el momento, me suscribo de usted, atentamente,

Licenciado
Luis Fernando Córdón Morales
Abogado y Notario

Licda. Helena C. Machado
Abogada y Notaria

Guatemala, 07 Abril 2014.

Señores
Miembros del Consejo
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar
Ciudad

Honorables Miembros del Consejo:

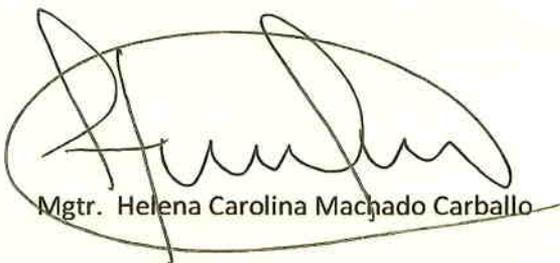
Me dirijo a ustedes con el objeto de hacer de su conocimiento que, en cumplimiento al nombramiento recaído en mi persona, procedí a realizar la **Revisión de Fondo y de Forma** a que se refiere el Instructivo de Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, del trabajo de tesis titulado **"PROCESO ECONÓMICO COACTIVO"**, elaborado por la estudiante **ANA LUCÍA GONZÁLEZ VALLADARES**.

Luego de efectuada la revisión, se sugirieron varias correcciones a la autora de la Tesis, quien cumplió con presentar las mismas dentro del plazo establecido en el Instructivo de Tesis de esa Facultad. En tal virtud, considero que el contenido de la tesis en referencia se encuentra estructurada conforme los requerimientos y regulaciones existentes de la Universidad Rafael Landívar para el efecto.

Por lo expuesto, emito a favor del trabajo de tesis investigado y elaborado por Ana Lucía González Valladares de conformidad con los requisitos reglamentarios, **DICTAMEN FAVORABLE SOBRE LA PERTINENCIA DE EMITIR LA ORDEN DE IMPRESIÓN**, a efecto de que se continúen con los procedimientos establecidos por esa Universidad, toda vez que el presente trabajo es apto como tesis para que a la autora del mismo se le confiera el Grado Académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Habiendo cumplido con el encargo encomendado por esa Facultad, me suscribo con muestras de mi consideración y respeto.

Atentamente,


Mgtr. Helena Carolina Machado Carballo



11 calle 22-49 zona 11 Residenciales San Jorge Guatemala, Guatemala
Teléfono: (502) 24737890
Email: hmachado@vintelmot.net.gt



Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado de la estudiante ANA LUCIA GONZALEZ VALLADARES, Carnet 11593-08 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07645-2014 de fecha 10 de abril de 2014, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"PROCESO ECONÓMICO COACTIVO"

Previo a conferírsele los títulos de ABOGADA Y NOTARIA y el grado académico de LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 21 días del mes de abril del año 2015.


MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN, SECRETARIO
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar



Evaluación Comprensiva Área Pública

Lugar y Fecha: Guatemala 9 de abril 2015

Terna examinadora:

- a) Licda. Verónica Ponce
- b) Licda. María Isabel Salazar
- c) Lic. Luis Fernando Cordón

Evaluación Comprensiva Área Privada

Lugar y Fecha: Guatemala 20 de abril 2015

Terna examinadora:

- a) Licda. Tania Chalaleu
- b) Lic. Julio Flores
- c) Lic. Erick Maldonado

Dedicatoria

A Dios y a la Virgen María

Por ser el principal motor y el centro de mi vida y de mis estudios. Y por todos los milagros concedidos a lo largo de toda mi carrera. Pon en las manos del Señor todas tus obras, y tus proyectos se cumplirán. Proverbios 16:3.

A mis papas

Por ser mi inspiración durante todo este tiempo y por todo su apoyo y amor incondicional. Este triunfo es para ustedes, ya que sin ustedes hubiera sido imposible. Lo más gratificante de culminar este proceso es compartirlo con ustedes. Muchas gracias por sus consejos, apoyo, paciencia, esfuerzo, sacrificios, preocupación, oraciones, por acompañarme durante todo el camino y sobre todo por creer en mí.

A mis hermanas

Por todo su amor y apoyo, por sus ánimos y también por su ejemplo de responsabilidad e inteligencia. Sus oraciones sin duda fueron parte importante para alcanzar esta meta.

A la Lita

Por ser uno de los ángeles más grandes que tengo en el cielo, y porque estoy segura que estuvo rezado muchas veces el Rosario para que esto se hiciera realidad. Le dedico con mucho cariño este logro.

A mi abuela Yoly

Por ser un ejemplo de perseverancia, y a quien con mucho cariño le dedico igualmente este

logro, y estoy segura que hoy está celebrando desde el cielo conmigo.

A mi demás familia

Por todas sus oraciones y muestras de cariño.

Luis Carlos

Por ser una parte fundamental para culminar esta etapa y por ser el motor y presión para concluir esta etapa de mi vida. Gracias por tu paciencia, apoyo, ánimos, enseñanzas, amor, cariño. Esto sin duda no hubiera sido lo mismo sin ti. Mil gracias por ser el mejor compañero que Dios me pudo haber puesto en el camino para mis estudios.

Responsabilidad: “El Autor es el único responsable del contenido y las conclusiones del trabajo de tesis”.

Abreviaturas

CPRG: Constitución Política de la República de Guatemala

LOJ: Ley del Organismo Judicial.

CPCYMG: Código Procesal Civil y Mercantil de Guatemala.

LOTYCC: Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas.

CTG: Código Tributario de Guatemala.

CTES: Código Tributario de El Salvador.

CTH: Código Tributario de Honduras.

CTNI: Código Tributario de la República de Nicaragua.

CPCNI: Código de Procedimiento Civil de la República de Nicaragua.

LGTE: Ley General Tributaria de España.

LPTA: Ley de Procedimiento Tributario de Argentina.

CNYPT: Código de Normas y Procedimientos Tributarios de Costa Rica.

LCJCR: Ley de Cobro Judicial de Costa Rica.

CFFM: Código Fiscal de la Federación de México.

SAT: Superintendencia de Administración Tributaria.

PECT: Procedimiento Económico Coactivo Tributario.

PECC: Proceso Económico Coactivo Común.

ICEFI: Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales.

Resumen de la Investigación

La presente investigación aborda el tema del Proceso Económico Coactivo y para el efecto, se investigó de forma doctrinal y legal los aspectos siguientes: objeto, procedencia, trámite, jurisdicción y competencia del juzgado económico coactivo, medidas precautorias y recursos aplicables.

Se realizó un análisis en derecho comparado en la legislación de Guatemala, El Salvador, Honduras, Costa Rica, Nicaragua, México, Argentina y España, con el objeto de determinar cómo se rige el proceso ejecutivo para el cobro de deudas tributarias.

En la presente investigación se analizaron las clases de procesos económicos coactivos regulados en Guatemala, así como la tramitación de los mismos, a efecto de determinar las similitudes y diferencias existentes en cada uno de ellos.

Como objetivo general de la presente investigación se planteó estudiar el objeto, procedencia y tramitación del procedimiento económico coactivo tributario que regula la legislación guatemalteca, y cómo se rige el proceso de ejecución que se lleva a cabo para el cobro coactivo de la deuda tributaria en la legislación de Guatemala, El Salvador, Honduras, Costa Rica, Nicaragua, México, Argentina y España.

La conclusión más importante de la presente investigación es que se determinó que el proceso de ejecución para el cobro coactivo de las deudas tributarias, se encuentra regulado en todas las legislaciones analizadas, sin embargo, algunas optan por el sistema judicial y otras por el sistema administrativo. Se recomendó a la Administración Tributaria incentivar a los contribuyentes a realizar el pago de las obligaciones tributarias de forma voluntaria para no acudir a procesos de ejecución.

Índice

INTRODUCCIÓN	16
CAPÍTULO I. PROCESOS DE EJECUCIÓN	19
1. DEFINICIÓN:	20
2. NATURALEZA JURÍDICA:	24
3. OBJETO DE LOS PROCESOS DE EJECUCIÓN:	25
4. TIPOS DE PROCESO DE EJECUCIÓN:	28
5. CARACTERÍSTICAS:	30
6. TÍTULO EJECUTIVO:	31
6.1. <i>Definición:</i>	31
6.2. <i>Clasificación del título ejecutivo:</i>	33
6.2.1. <i>Clasificación legal:</i>	34
6.3. <i>Características que deben tener las deudas sobre las que recae el título ejecutivo:</i>	35
CAPÍTULO II. PROCESO ECONÓMICO COACTIVO	37
1. DEFINICIÓN:	39
2. OBJETO:	42
3. CARACTERÍSTICAS:	44
3.1. <i>Brevedad:</i>	45
3.2. <i>Oficiosidad:</i>	46
3.3. <i>Especialidad:</i>	47
4. ELEMENTOS:	48
4.1. <i>Partes:</i>	48
4.1.1. <i>Definición:</i>	48
4.1.2. <i>Parte activa en el proceso económico coactivo:</i>	49
4.1.3. <i>Parte pasiva en el proceso económico coactivo:</i>	50
4.2. <i>Título ejecutivo dentro del procedimiento económico coactivo:</i>	52
4.3. <i>Embargo ejecutivo:</i>	53
5. NATURALEZA JURÍDICA:	56
CAPÍTULO III. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA EN MATERIA DE LO ECONÓMICO COACTIVO	58
1. JURISDICCIÓN:	58
1.1. <i>Concepto:</i>	59
1.2. <i>Características:</i>	61
1.3. <i>Clases de Jurisdicción:</i>	63
1.3.1. <i>Jurisdicción voluntaria y jurisdicción contenciosa:</i>	63
1.3.2. <i>Jurisdicción ordinaria o común y jurisdicción especial:</i>	64
1.3.3. <i>Jurisdicción administrativa:</i>	65
1.4. <i>Poderes y Límites de la jurisdicción:</i>	66
1.4.1. <i>Poderes de jurisdicción:</i>	66
1.4.2. <i>Límites de la jurisdicción:</i>	69
2. COMPETENCIA:	70
2.1. <i>Definición:</i>	70
2.2. <i>Clasificación de la competencia:</i>	72
2.2.1. <i>Por razón del territorio:</i>	73
2.2.2. <i>Por razón de la materia:</i>	73
2.2.3. <i>Por razón de grado:</i>	74
2.2.4. <i>Por razón de cuantía:</i>	74
3. JURISDICCIÓN Y COMPETENCIA DE LOS JUZGADOS ECONÓMICO COACTIVO:	75
3.1. <i>Jurisdicción y Competencia Económica coactiva común:</i>	76
3.2. <i>Jurisdicción y Competencia en cuanto al procedimiento económico coactivo tributario:</i>	76

CAPÍTULO IV. CLASES DE PROCESOS ECONÓMICOS COACTIVOS	79
1. PRINCIPIOS PROCESALES APLICABLES EN EL JUICIO ECONÓMICO COACTIVO:	79
1.1. <i>Impulso de oficio:</i>	80
1.2. <i>Es poco formalista:</i>	81
1.3. <i>Supletoriedad de otras leyes:</i>	82
2. FASES PROCESALES DEL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO COACTIVO:	83
2.1. Demanda:	84
2.1.1. Demanda en lo económico coactivo:	85
2.2. <i>Audiencia al demandado:</i>	86
2.3. Excepciones:	87
2.3.1. Excepciones en el proceso económico coactivo común:	89
2.3.2. Excepciones en el económico coactivo tributario:	90
2.4. Período de prueba:	92
2.4.1. Período de prueba en el económico coactivo:	93
2.5. Tercerías en el procedimiento económico coactivo:	94
2.5.1. Procedencia:	96
2.5.2. La admisibilidad de la tercería:	97
2.5.3. Tipos de tercerías:	98
2.6. Sentencia:	101
2.6.1. Concepto:	101
2.6.2. Sentencia en lo económico coactivo:	102
2.6.1. Condena en costas procesales:	103
3. TRÁMITE DEL PROCESO ECONÓMICO COACTIVO COMÚN:	107
3.1 <i>Procedencia:</i>	107
3.2 <i>Calificación del título ejecutivo:</i>	108
3.3. <i>Excepciones y período de prueba:</i>	110
3.4 <i>Sentencia:</i>	111
3.5. <i>Recurso de apelación:</i>	111
4. TRÁMITE DEL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO COACTIVO TRIBUTARIO:	112
4.1. <i>Presentación de la demanda:</i>	113
4.2. <i>Actitud del demandado:</i>	114
4.3. <i>Excepciones planteadas por el contribuyente:</i>	117
4.4. <i>El juez le pide a la SAT que conteste las argumentaciones del contribuyente:</i>	118
4.5. <i>Recibidos los argumentos de la SAT se abre a prueba el caso:</i>	118
4.6. <i>Resolución final:</i>	119
5. ANÁLISIS SOBRE EL RÉGIMEN ECONÓMICO COACTIVO:	121
6. PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN PARA EXIGIR EL COBRO COACTIVO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS EN EL DERECHO COMPARADO:	123
a. <i>El sistema judicial:</i>	125
b. <i>El sistema administrativo:</i>	126
6.1. <i>España:</i>	129
6.2. <i>Argentina:</i>	136
6.3. <i>México:</i>	143
6.4. <i>El Salvador:</i>	152
6.5. <i>Honduras:</i>	159
6.6. <i>Costa Rica:</i>	164
6.7. <i>Nicaragua:</i>	170
CAPÍTULO V. MEDIDAS PRECAUTORIAS PROCEDENTES EN EL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO COACTIVO.....	177
1. DEFINICIÓN:	177
2. CARACTERÍSTICAS:	178
2.1. <i>Provisoriedad:</i>	179

2.2. <i>Periculum in mora</i> :	179
2.3. <i>Instrumentalidad o subsidiariedad</i> :	179
3. OPORTUNIDAD PROCESAL Y PROCEDENCIA DE LAS MEDIDAS PRECAUTORIAS:	180
4. MEDIDAS CAUTELARES EN EL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO COACTIVO:	181
4.1. <i>Arraigo</i> :	181
4.2. <i>Embargo</i> :	182
4.2.1. Concepto:	183
4.3. <i>Intervención Judicial</i> :	185
4.3.1. Concepto:	185
CAPÍTULO VI. RECURSOS APLICABLES EN EL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO COACTIVO.....	187
1. CONCEPTO DE RECURSO:	187
2. PRINCIPIOS DE LOS RECURSOS:	189
3. RECURSOS DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO COACTIVO TRIBUTARIO:	190
3.1. <i>Apelación</i> :	191
3.1.1. Finalidad del recurso de apelación:	192
3.1.2. Trámite del recurso de apelación:	192
3.1.3. Rechazo del recurso de apelación por el juez inferior:	194
3.2. <i>Aclaración y Ampliación</i> :	195
3.2.1. Concepto de Aclaración y Ampliación:	195
3.2.2. Trámite y resolución de los recursos de Aclaración y Ampliación:	198
CAPÍTULO VII. PRESENTACIÓN, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS	199
CONCLUSIONES	216
RECOMENDACIONES	218
REFERENCIAS.....	219
ANEXOS.....	225

Introducción

Todo Estado requiere de recursos para realizar sus fines y sus objetivos. De tal cuenta, el Estado a través de sus órganos impone obligaciones tributarias a los administrados, siendo esta una fuente económica de ingreso para aquél.. Resulta entonces importante que el Estado adquiera los medios necesarios para lograr los fines que se propone.

El Estado a través de su órgano competente, que en el caso de Guatemala es la SAT, verifica el pago de las obligaciones impuestas a los contribuyentes, los cuales deben cumplir dentro de un plazo y tiempo establecido por la ley. Sin embargo, en ciertas ocasiones el contribuyente no realiza el pago de forma voluntaria dentro de lo determinado según la ley. Por lo que la administración le exige ese cumplimiento de forma administrativa, pero en ocasiones la obligación persiste y no es cumplida.

De tal cuenta, el Estado se ve en la necesidad de regular dentro de su legislación un procedimiento judicial que exija el cobro de deudas a favor del fisco, es decir, haciendo uso de la fuerza coactiva del Estado, para forzar al contribuyente a pagar el adeudo, y, este proceso es denominado en Guatemala como Procedimiento Económico Coactivo, el cual es el objeto de estudio de la presente investigación.

El procedimiento económico coactivo resulta un proceso importante tanto para el Estado como para los contribuyentes, y en Guatemala dicho proceso se encuentra regulado de forma dispersa lo que tiende a causar confusión, y además la doctrina sobre el tema no es muy amplia. Por lo que deviene importante la realización de la presente investigación, con el fin de estudiar la figura tanto en la legislación nacional como en la extranjera. Razón por la cual se formuló la siguiente pregunta de investigación ¿Cuál es el objeto, procedencia y tramitación del procedimiento económico coactivo tributario que regula la legislación guatemalteca? y ¿cómo se rige en la legislación de Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica, México, Argentina y España el proceso de ejecución que se lleva a cabo para el cobro coactivo de la deuda tributaria?

El objetivo general de la presente investigación era estudiar el objeto, procedencia y tramitación del procedimiento económico coactivo tributario que regula la legislación guatemalteca, y cómo se rige el proceso de ejecución que se lleva a cabo para el cobro coactivo de la deuda tributaria en la legislación de Guatemala, El Salvador, Honduras, Costa Rica, Nicaragua, México, Argentina y España. Y los objetivos específicos eran los siguientes: a) analizar las clases de procesos económicos coactivos regulados en Guatemala; b) Determinar las similitudes y diferencias entre el proceso económico coactivo común y el procedimiento económico coactivo tributario; c) Analizar las fases procesales del procedimiento económico coactivo; d) analizar la existencia de un proceso de ejecución para el cobro coactivo de la deuda tributaria en Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica, México, Argentina y España; e) determinar las diferencias y similitudes entre la regulación nacional y la regulación extranjera.

Para dar respuesta a la pregunta de investigación, al igual que para lograr el cumplimiento de los objetivos tanto general como específicos, se determinó como alcance espacial el estudio de los países siguientes: Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica, México, Argentina y España. Para el efecto se utilizó el instrumento de Cuadro de Cotejo número uno, dentro del mismo se estudiaron las siguientes unidades de análisis: a) Guatemala: 1. Código Tributario, decreto 6-91 y sus reformas. 2. Código Procesal Civil y Mercantil y 3. Ley del Organismo Judicial; b) El Salvador: 1. Código Tributario y sus reformas, decreto 230 2. Código Procesal Civil y Mercantil; c) Honduras: 1. Código Tributario Decreto 22-97 y normas modificadoras. 2. Código de Procedimientos Comunes, d) Nicaragua: 1. Código Tributario de la República de Nicaragua. Ley No. 562 y sus normas modificadoras. 2. Código de Procedimiento Civil; e) Costa Rica: 1. Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario). Ley 4755. 2. Ley de Cobro Judicial 3. Código de Procedimientos Civiles; f) México: 1. Código Fiscal de la Federación; g) Argentina: 1. Ley de Procedimiento Tributario. Ley Nº 11.683. 2. Código Civil y Comercial de la Nación; y h) España: 1. Ley general tributaria Ley 58-2003.

En cuanto al alcance temporal en la presente investigación se utilizó como instrumento el Cuadro de Cotejo número dos (temporal), dentro del cual se estudiaron las siguientes

unidades de análisis, el Código Fiscal, Decreto 2-61 y el Código Tributario decreto 6-91. A efectos de estudiar la legislación guatemalteca vigente y la anterior a ella.

Durante el desarrollo de la presente investigación la investigadora encontró como límite para la realización de la misma, la falta de doctrina sobre el tema en específico y la diversidad de procedimientos utilizados en otros países. Sin embargo dicho límite se logro superar mediante el uso de la información regulada en la legislación tanto Nacional como extranjera.

La presente investigación constituirá un aporte para la sociedad debido a que servirá como herramienta bibliográfica de consulta, que se utilizará para estudiar con mayor claridad el proceso económico coactivo de forma doctrinal y además se aportará el análisis sobre el tema en derecho comparado. Además constituye una parte del Manual de Derecho Tributario de la Facultad de Ciencias y Letras de la Universidad Rafael Landívar.

Capítulo I. Procesos de Ejecución

Debido a que el objeto de estudio del presente trabajo de investigación es el Procedimiento Económico Coactivo, se considera importante realizar un análisis de los procesos de ejecución regulados en Guatemala, siendo estos la base y el fundamento para el procedimiento antes referido.

Antes de estudiar los conceptos de procesos de ejecución se considera importante lo que manifiesta el autor **Jorge Mario Castillo González**,¹ quien en cuanto al tema indica lo siguiente (...) las decisiones administrativas tienen la característica de ser consideradas como ejecutivas y ejecutorias. Es decir, que las autoridades que las emiten tienen la facultad de solicitar a través de los medios de ejecución, que mediante un proceso judicial se realice el remate o venta de bienes, con lo cual se pretende obtener el pago de deudas que tienen los administrados con el Estado o la Municipalidad (...). La administración se hace valer de los procesos de ejecución para lograr el pago de las obligaciones que los administrados tienen para con el Estado.

Por su parte el tratadista **Luis A. Rodríguez**² indica que (...) la ejecución presupone que exista un derecho cierto, es decir, que el proceso de ejecución se basa en la existencia de un título ejecutivo. El título puede ser una sentencia o un título convencional o administrativo a la que la ley le asigna fuerza ejecutiva. La acción ejecutiva se ejercita sin conocimiento al derecho que previamente existe. (...).

Por último, el autor **Leonardo Pietro Castro**³ considera a los procesos de ejecución como (...) una actividad que es consecuencia de un juicio o proceso, debido a que el mandato judicial requiere de la etapa de ejecución para hacerlo efectivo (...). Sin embargo, se considera que el proceso de ejecución no es una consecuencia de una etapa de conocimiento anterior debido a que existen ejecuciones que se basan en un título que no necesariamente proviene de un juicio anterior, como lo son las ejecuciones que se basan en títulos convencionales o administrativos, que no sean sentencias.

¹Castillo González, Jorge Mario. *Derecho administrativo*. Teoría general y procesal. Guatemala, Editorial Impresiones Graficas, 2011. Pág. 384.

²Rodríguez, Luis A. *Tratado de la ejecución, tomo I*, Buenos Aires, Editorial Universidad, 1991, página 46.

³Prieto- Castro, Leonardo. *Manual de derecho procesal civil, tomo II*. Madrid, Imprenta Sáenz, 1961, página, 235.

El Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de **Manuel Ossorio** define a la ejecución como la *“Exigencia de determinada deuda mediante el procedimiento ejecutivo, de tramitación más rápida que el juicio ordinario.”*⁴

Debido a que el objeto de estudio en la presente investigación es el PECT se considera importante hacer referencia también a la ejecución fiscal, en relación a ella los tratadistas **Rodolfo Ernesto Witthaus** y **Leticia Maffía**⁵ indican que (...) se refiere a las ejecuciones por medio de las cuales se cobran los tributos, pagos a cuenta, anticipos, accesorios y demás créditos que sean de carácter tributario, llevados a cabo conforme a la regulación procesal con las especificaciones que se le introducen para estos créditos en especial (...).

Los procesos de ejecución proporcionan al ejecutante una vía procesal más rápida que un juicio de conocimiento, debido a que se fundamenta en un título al que la ley le otorga carácter especial para ser la base de una acción ejecutiva. Por lo general, los procesos ejecutivos son llevados a cabo en un menor tiempo que un proceso ordinario, debido a que en los procesos de ejecución no se discute el derecho, sino únicamente se trata de dar cumplimiento a cierta obligación.

1. Definición:

Como punto de partida **Ossorio** define al Proceso como: *“en un sentido amplio equivale a juicio, causa o pleito. En la definición de algún autor, la secuencia, el desenvolvimiento, la sucesión de momentos en que se realiza un acto jurídico. En un sentido más restringido, el expediente, autos o legajo en que se registran los actos de un juicio, cualquiera que sea su naturaleza”.*⁶

Luego de estudiar el concepto de Proceso, se puede estudiar el juicio ejecutivo, y para el efecto el **Ossorio** da una definición del mismo indicando: *“por la índole de la acción,*

⁴Ejecución. Ossorio, Manuel. *Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales*. Buenos Aires Argentina. Editorial Heliasta 2,006. 33ª edición. Página 354

⁵Witthaus, Rodolfo Ernesto y Leticia Mónica Maffía. *Ejecuciones y procesos especiales*, Buenos Aires, Editorial Astrea, 1991, página 90.

⁶Proceso. Ossorio, Manuel. *Op.cit.* Pág. 773.

en primer término, y opuesto al juicio declarativo, aquel en que, sin dilucidar el fondo del asunto, se pretende la efectividad de un título con fuerza de ejecutorio.”⁷

Por su parte **Víctor De Santo** define al juicio ejecutivo como: *“aquel cuya finalidad no consiste en lograr un pronunciamiento judicial que declare la existencia o inexistencia de un derecho sustancial incierto, sino en obtener la satisfacción de un crédito que la ley presume existente en virtud de la peculiar modalidad que reviste el documento que lo comprueba”*.⁸

Al respecto manifiesta el autor **De la plaza** citado por **Mario Aguirre Godoy** que: *“...el proceso de ejecución actúa sobre una pretensión indiscutible, y se endereza rectamente a lograr que sea satisfecha; por eso, cuando exceda de este propósito, por muy limitadas que sean las fronteras del conocimiento, rebasa el campo de la ejecución rectamente entendida”*.⁹

Así mismo el tratadista **Eduardo J. Couture**¹⁰, en cuanto a los procesos de ejecución afirma (...) los procedimientos de ejecución se basan en obrar y no en la decisión. Es decir que el derecho y la vida se ponen en contacto. En tal sentido si se condena en una sentencia a una persona a pagar cierta cantidad de dinero y no tiene, se embargan y rematan los bienes que posea, con el objeto de convertirlos en dinero y entregarlo al acreedor (...).

Sin embargo, el proceso ejecutivo no surge únicamente de las sentencias dictadas por órganos jurisdiccionales. En ese sentido **Lino Enrique Palacio** define el mismo: *“...también el proceso de ejecución puede agotar autónomamente el cometido de la función jurisdiccional, o sea que, en ciertos casos, es posible llevar a cabo la ejecución forzada sin que ella haya sido precedida por un proceso de conocimiento. Tal es el supuesto de los títulos ejecutivos extrajudiciales, a los que la ley asigna efectos equivalentes a los de una sentencia, de condena, regulando a su respecto un*

⁷ Juicio ejecutivo Ossorio, Manuel. *Ibid.* Pág. 520.

⁸ De Santo, Víctor. *Derecho procesal práctico: civil-comercial-penal-laboral*. Buenos Aires, Editorial Universidad, 2005, onceava edición. Página 449.

⁹ Aguirre Godoy, Mario. *Derecho procesal civil de Guatemala*, tomo II, volumen I, Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de Guatemala, 1998, página. 155.

¹⁰ Couture, Eduardo J. *Fundamentos del derecho procesal civil*. Argentina, ediciones Depalma, 1993, tercera edición, página, 442.

*procedimiento autónomo, aunque substancialmente análogo al que rige la materia de ejecución de sentencias”.*¹¹

En conclusión, y tomando en cuenta todos los criterios doctrinarios anteriormente citados se puede determinar que, los procesos de ejecución son acciones por medio de las cuales se hacen valer ciertos derechos reconocidos en un documento que la ley les atribuye grado de título ejecutivo, en la cual lo que se pretende no es discutir sobre una pretensión o un derecho del ejecutante sino darle cumplimiento a una obligación que trae aparejada el compromiso de pagar una cantidad de dinero, líquida, exigible y de plazo vencido.

En virtud que la presente investigación tiene por objeto estudiar el Procedimiento Económico Coactivo, y siendo este parte de los procesos de ejecución forzosa, y que son utilizados por la administración tributaria con el fin de ejercer su fuerza coactiva, para forzar a que el contribuyente pague lo adeudado, se estudian a continuación ciertas definiciones y criterios de reconocidos doctrinarios acerca de la ejecución forzosa.

Los autores **Octavio Orellana Wiarco**¹² y **Couture**¹³ son de la opinión que (...) el procedimiento de ejecución fiscal procede en virtud del incumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. En el cual la parte actora hace valer su derecho ante los órganos jurisdiccionales, con el objeto que un juez sea el que conozca del asunto y condene a la parte demandada al pago de la obligación. Dicho procedimiento es de carácter especial debido a que la administración tributaria necesita del poder judicial para obligar coactivamente al pago de lo adeudado al contribuyente (...) (...).

Por su parte los autores **Alsina** citado por autores **Witthaus y Maffía**¹⁴ y **Orellana Wiarco**¹⁵ coinciden en indicar que la ejecución procesal forzada puede definirse como (...) proceso que es llevado a cabo por un órgano jurisdiccional, facultado por la ley

¹¹ Palacio, Lino Enrique. *Manual de derecho procesal civil, tomo II*. Buenos Aires, Editorial Abeledo- Perrot, 1977, cuarta edición, página, 156.

¹² Orellana Wiarco, Octavio Alberto. *Derecho procesal fiscal, guía de estudio*, México, Editorial Porrúa, 2010, segunda edición, página, 118, disponible, <http://descargas.institutossiloximoodle.com/prueba/descargas/D40%20Derecho%20Procesal%20Fiscal/DERECH%20PROCESAL%20FISCAL.pdf>, 7 de julio de 2013.

¹³ Couture, Eduardo J. *Fundamentos del derecho procesal civil*. *Op.cit.*, 438.

¹⁴ Witthaus, Rodolfo Ernesto y Leticia Mónica Maffía. *Op.cit.* Pág. 3.

¹⁵ Orellana Wiarco, Octavio Alberto. *Op.cit.* Pág.36.

para dar cumplimiento de la obligación que ha sido declarada previamente por un juez o en un documento que la ley le asigne fuerza ejecutiva, siempre que el acreedor lo solicite (...).

Al respecto del proceso de ejecución forzosa **Pietro Castro** es del criterio que: “...*Por la ejecución forzosa, el Estado despliega toda su fuerza coactiva para operar algunas veces, en primer lugar psicológicamente sobre el deudor a fin de obligarle al cumplimiento de lo mandado, y si ello no basta, para actuar entrando en la esfera jurídica privada o patrimonial del que se resiste, a fin de hacer cumplir el mandato de la sentencia y de proporcionar al acreedor el bien concreto que jurisdiccionalmente se le ha reconocido*”.¹⁶

En ese mismo sentido los autores **Witthaus y Maffía**¹⁷, manifiestan en cuanto a la ejecución procesal forzada lo siguiente (...) el proceso de ejecución forzada, es realizado por un órgano jurisdiccional, con el objeto que se cumpla con el respeto de los derechos del deudor, y además constituyendo una garantía para el acreedor de poder ser auxiliado de la fuerza pública para que se respete y cumpla el derecho del acreedor y reconocido e impuesto al deudor. El uso de la fuerza coactiva le corresponde únicamente a los órganos del Estado, para evitar con ello el caos en la sociedad y además para lograr el respeto de los derechos de los integrantes de la sociedad (...).

En la doctrina existe también una ejecución forzosa de carácter administrativa, en tal sentido los autores **Eduardo García de Enterría y Tomas Ramón Fernández**¹⁸ la definen como aquella (...) ejecución que es aplicable únicamente cuando existan actos administrativos que obliguen expresamente a los administrados a realizar determinada actividad y que este último se rehúse a realizarlo. Siendo la coacción administrativa un medio de auto tutela de derechos y competencias que utiliza la Administración para hacer activa las obligaciones impuestas por medio de actos administrativos (...). La ejecución forzosa administrativa como se analizará mas adelante en el derecho

¹⁶ Prieto- Castro, Leonardo. Autor. *Op.cit.*Pág. 236.

¹⁷ Witthaus, Rodolfo Ernesto y Leticia Mónica, Maffía. *Op.cit.*Pág. 3.

¹⁸ García de Enterría, Eduardo y Tomas Ramón, Fernández, *Curso de derecho administrativo I*, España, Editorial Civitas, S.A, 1995, séptima edición, página. 744.

comparado es la que utilizan los países que adoptan un sistema administrativo para realizar la ejecución fiscal.

A modo de conclusión, el tratadista **Rodríguez** manifiesta que: “...la ejecución forzada consiste, entonces, en conseguir que un derecho cierto pueda ser satisfecho y, para ello, cabe la posibilidad de la coerción, es decir, constreñir la voluntad del obligado. En la ejecución predomina la fuerza, en el conocimiento la razón; son dos etapas que conllevan a la realización práctica del derecho. El derecho importa, en definitiva, el monopolio de la fuerza por parte del Estado, resultando un orden normativo, específicamente coactivo”.¹⁹

Finalmente se puede concluir que existe unanimidad en cuanto a los doctrinarios al definir la ejecución forzosa, siendo esta el proceso por medio del cual la administración a través de su poder coercitivo, obliga al contribuyente a cumplir con una obligación jurídica a la que se ha comprometido y no ha cumplido; y que se documenta en un título que faculta obtener el pago de los obligados por medio de un proceso de ejecución. La fuerza coactiva ejercida en dicha ejecución corresponde exclusivamente a los órganos del Estado, con el fin de salvaguardar los derechos de los integrantes de la sociedad.

2. Naturaleza jurídica:

Al respecto **Aguirre Godoy** manifiesta que: “si es el juez el que lleva a cabo los actos de ejecución, la naturaleza de esos actos no puede ser otra que de índole procesal. Esta apreciación vale tanto para quienes afirman la existencia de procesos autónomos de conocimiento y de ejecución, como para quienes piensan que se trata de fases de la actividad judicial, fijándose en el sentido unitario de la jurisdicción”.²⁰

Por su parte **Palacio** afirma que: “la pretensión ejecutiva incide inmediatamente sobre el patrimonio del deudor, sin que sea necesaria la previa provocación del contradictorio. De manera que el mero planteamiento de la pretensión ejecutiva, es susceptible de provocar el empleo de medidas coactivas sobre los bienes del sujeto pasivo, sin

¹⁹ Rodríguez, Luis A. *Tratado de la ejecución*, tomo I. *Op.cit.* Pág. 44.

²⁰ Aguirre Godoy, Mario. *Op.cit.* Pág. 155.

perjuicio de que éste, en una etapa ulterior de conocimiento, deduzca ciertas y determinadas oposiciones al progreso de la ejecución”. ²¹ Como manifiesta el autor antes citado debido a que se emplean medidas coactivas y estas corresponden a la fuerza pública, se puede decir que el juicio ejecutivo tiene naturaleza pública.

El autor **Aguirre Godoy**²² es del criterio que (...) los títulos ejecutivos que sirven de base para los procesos de ejecución, pueden ser públicos o privados, en el caso de los títulos de carácter administrativo son de carácter público (...). El autor antes citado hace referencia a los títulos ejecutivos para determinar la naturaleza del proceso de ejecución.

Como conclusión se puede afirmar que la naturaleza jurídica del proceso de ejecución es de derecho público, en tanto que, el procedimiento se lleva a cabo en la vía judicial, es decir, por medio de un órgano jurisdiccional; además que por medio de este se utilizan medidas coercitivas hacia el sujeto pasivo las cuales solo puede emplear el Estado. Además se considera de carácter público, ya que, el proceso de ejecución requiere un título ejecutivo ya sea de naturaleza privada o pública, el cual debe ser calificado por un juez para dar trámite al proceso.

Es importante manifestar que dentro del procedimiento económico coactivo en Guatemala, como se estudiará en su oportunidad, el proceso es eminentemente público ya que las partes no pueden pactar en contrario ninguna disposición que el proceso conlleve, sino que ya está establecido de acuerdo a la ley y los títulos que se utilizan como base del mismo son considerados como públicos.

3. Objeto de los procesos de ejecución:

Antes de determinar el objeto del proceso de ejecución se considera importante definir la palabra ejecución y, para el efecto, el Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de **Ossorio** lo conceptualiza como: *“Última parte del procedimiento judicial,*

²¹ Palacio, Lino Enrique. *Op.cit.* Pág.159.

²² Aguirre Godoy, Mario. *Op.cit.* Pág. 156.

que tiene como finalidad dar cumplimiento a la sentencia definitiva del juez o tribunal competente.”²³

Luego de la definición de ejecución es oportuno entrar a conocer el objeto de los procesos de ejecución. Al respecto **Palacio** asevera que: “... *el objeto del proceso de ejecución consiste, fundamentalmente, en modificar una situación de hecho existente a fin de adecuarla a una situación jurídica resultante, se dé una declaración judicial o de un reconocimiento consignado en un documento al que la ley asigna fuerza ejecutiva. Ya no se trata, como en el proceso de conocimiento, de obtener un pronunciamiento acerca de un derecho discutido, sino de actuar, de traducir en hechos reales un derecho que, pese a haber sido judicialmente declarado, o voluntariamente reconocido, ha quedado insatisfecho.*”²⁴ El autor antes citado precisa que en el proceso de ejecución existe un derecho cierto que se pretende asegurar mediante el uso de la fuerza o coacción. Por lo que el objeto del proceso es hacer efectivo un derecho preexistente, que no ha sido cumplido, por lo que se requiere de la fuerza coactiva, para ejercer presión al obligado a cumplir con la obligación.

En ese mismo sentido, **Rodríguez** establece que: “*la función del juicio ejecutivo es conseguir la satisfacción del acreedor en relación a una deuda documentada en títulos que traen aparejada ejecución*”.²⁵

Por su parte **Mauro Chacón Corado** es del criterio que: “*el juicio ejecutivo tiene por finalidad la satisfacción de una prestación preestablecida o determinada y que conste evidentemente en uno de los títulos que por sí mismo hagan plena prueba y a los que la ley concede fuerza para constreñir a su cumplimiento, como las propias decisiones judiciales, por lo cual deben llenarse todos los requisitos que exigen las normas jurídicas, para que no concurran derechos dudosos o controvertidos, pues su ineficacia se haría patente*”.²⁶

²³ Ejecución. Ossorio, Manuel. *Op.cit.* Pág. 354

²⁴ Palacio, Lino Enrique. *Op.cit.* Pág. 158.

²⁵ Rodríguez, Luis A. *Tratado de la ejecución, tomo II-B*, Buenos Aires, Editorial Universidad, 1991, página 479.

²⁶ Chacón Corado, Mauro. *El juicio ejecutivo cambiario*, Guatemala, editorial Vile, 1991. Página 45.

A lo anterior los autores **Witthaus y Maffía**²⁷, agregan otra característica importante al objeto de los procesos de ejecución, señalando que (...) la finalidad del proceso es lograr que el obligado cumpla con lo establecido en mandato judicial, se trata de ejercer coacción sobre el deudor tanto psicológica como económica (...).

Por lo que todos los doctrinarios antes citados, coinciden en que el objeto de los procesos de ejecución es lograr el cumplimiento de una obligación preexistente, utilizando medidas coactivas, y de esta manera satisfacer la obligación para el sujeto activo, la cual ha sido previamente documentada en un documento que la ley denomina título ejecutivo.

Por su parte **Silvia Kuri de Mendoza**²⁸ parte de otro punto de vista para explicar el objeto del proceso de ejecución, quien para el efecto manifiesta que (...) el proceso de ejecución tiene como finalidad la satisfacción material, la que consiste en la entrega económica al acreedor; y para ello, es necesario muchas veces la transformación de bienes para convertirlos en dinero, y con ello pagar la obligación, o bien adjudicar el bien del deudor al acreedor (...). Se determina que el objeto del proceso también recae sobre la satisfacción patrimonial del acreedor.

El autor **Couture** coincide con la autora antes citada sobre el objeto de la ejecución, y para el efecto, expone que: *“El patrimonio ejecutable constituye el objeto de la ejecución. En último término, la ejecución consiste en transferir ciertos bienes, o su precio, del patrimonio del deudor al patrimonio del acreedor. Al deudor solo le pertenece lo que sobra una vez pagadas sus deudas”*.²⁹

Finalmente se puede señalar que el objeto de los procesos de ejecución, es cumplir con la satisfacción que pretende el sujeto activo, en cuanto a una obligación, ya sea dineraria, de hacer, de no hacer, que había sido pactada con anterioridad y que no había sido cumplida; razón por la cual el sujeto activo acude a este proceso de ejecución para lograr su cumplimiento, sirviéndose de la fuerza coactiva que la ley

²⁷ Witthaus, Rodolfo Ernesto y Leticia Mónica Maffía. *Op.cit.*Pág. 15.

²⁸ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros. *Manual de derecho financiero*. El salvador, Centro de investigación y capacitación Proyecto de reforma judicial, 1993, página, 382.

²⁹ Couture, Eduardo J. *Fundamentos del derecho procesal civil*. *Op.cit.*Pág. 448.

otorga a los títulos ejecutivos. Por lo que la satisfacción del acreedor se cumple en el proceso a través de la ejecución del patrimonio del deudor, con lo que se hace pago de la obligación reclamada.

4. Tipos de proceso de ejecución:

El tratadista **Guasp** citado por **Aguirre Godoy**³⁰ en cuanto a los tipos de procesos de ejecución asevera que (...) existen cuatro tipos de ejecución los cuales son los siguientes: a) ejecución expropiativa, si la ejecución se basa en la entrega de cantidad de dinero, pero para hacerlo efectivo se expropia bienes del deudor; b) ejecución satisfactiva, consiste en la entrega de un bien para satisfacer una pretensión específica del acreedor; c) ejecución transformativa, la que consiste en transformar la realidad física, es decir, hacer o deshacer según sea el caso; d) ejecución distributiva, consiste en repartir el patrimonio del deudor entre lo varios sujetos (...). En tal virtud se puede afirmar que los tipos de ejecución responden a la actividad que se ve obligado el deudor a realizar en la obligación preexistente como en la ejecución misma.

Por otra parte, **Aguirre Godoy**³¹ se apoya en otra clasificación de los procesos de ejecución, afirmando que (...) los procesos de ejecución pueden ser ordinarios y extraordinarios. Las ejecuciones ordinarias es la ejecución expropiativa, siendo esta la más común, y dentro de la ejecución extraordinaria se encuentran la ejecución satisfactiva y transformativa si se trata de ejecuciones singulares, y distributiva si se trata de concursos o quiebra (...).

Por lo antes expuesto, se determina que existe una clasificación general en la que se encuentran las ejecuciones ordinarias y extraordinarias, la que atiende a la clase de ejecución que se trate, sin embargo dentro de la clasificación antes indicada se pueden encuadrar las ejecuciones expropiativas, satisfactivas, transformativas y distributivas, que responden a la actividad se obliga al deudor a realizar.

³⁰ Aguirre Godoy, Mario. *Op.cit.* Pág. 157.

³¹ *Ibid.* Pág.158.

El Procedimiento Económico coactivo se encuentra dentro de la ejecución ordinaria es decir que es una ejecución expropiativa, debido a que se satisface la pretensión del acreedor a través de la expropiación del patrimonio del deudor.

Debido a que la ejecución que se aplica para el proceso estudiado dentro de la presente investigación es la expropiativa, el autor **Palacio**³² explica dicha ejecución como (...) Si en la decisión final del proceso, se establece la entrega de dinero se debe distinguir si el dinero lo posee el deudor, o bien si se necesita del remate de un bien propiedad del deudor para poder satisfacer la deuda, en ambos casos se trata de ejecuciones expropiativas; ahora bien si dentro de la sentencia se establece la obligación de dar algo que no consista en dinero se desapodera al deudor, siendo esta de igual forma una ejecución de carácter expropiativa (...)

Por último la legislación guatemalteca clasifica los procesos de ejecución de una forma propia. En tal virtud, **Aguirre Godoy** manifiesta que: *“en el derecho guatemalteco los procesos de ejecución se estructuran en el Libro Tercero del Código. En primer lugar, se reguló la vía de apremio, que es la que tiene indiscutiblemente el verdadero carácter de ejecución forzada y que corresponde a la forma ordinaria de ejecución (expropiativa). En seguida, se contempla el juicio ejecutivo, que como antes se precisó, en realidad es un juicio sumario de abreviada cognición, pero al cual se le aplican las disposiciones de la vía de apremio en lo pertinente. Luego, las ejecuciones especiales, según el tipo de obligación (de dar, de hacer, de no hacer y de otorgar escritura pública), que encontrarían su catalogación en las que Guasp llama ejecuciones satisfactiva y transformativa. Y finalmente, se regula la ejecución de sentencias, tanto nacionales como extranjeras”*³³

Por lo que, luego de estudiar las clasificaciones doctrinarias antes citadas, se puede afirmar que las ejecuciones se pueden dividir en generales dentro de las cuales encuadran las expropiativas, denominada en Guatemala como Ejecución en Vía de Apremio y el Juicio Ejecutivo; y las extraordinarias, la satisfactiva y transformativa en Guatemala denominadas ejecuciones especiales, es decir las que conllevan aparejada

³² Palacio, Lino Enrique. *Op.cit.* Pág. 164.

³³ Aguirre Godoy, Mario. *Op.cit.* Pág. 158.

la obligación de realizar determinada actividad, de dar, hacer, no hacer, de escriturar, en la doctrina dentro de las extraordinarias se encuentran también las distributivas que regulan los concursos y quiebras; y además la legislación guatemalteca agrega a esta clasificación las ejecuciones de sentencia, dentro de las cuales se encuentran la ejecución de sentencia nacional y ejecución sentencia extranjera, ejecuciones que para la presente investigación no son objeto de estudio. Sin embargo, el Procedimiento Económico Coactivo, se caracteriza por ser una ejecución ordinaria, en virtud que busca la expropiación del patrimonio del deudor, para el hacer efectivo el pago de la obligación tributaria preexistente.

5. Características:

La acción ejecutiva se caracteriza según **Aguirre Godoy**³⁴ por (...) la existencia de un derecho preexistente o previamente reconocido en una sentencia o en un título contractual u obligacional, bien de carácter administrativo. Es decir que la pretensión de la acción ejecutiva recae sobre un título ejecutivo que contiene un derecho que es evidente. Es por ello, que la actividad del ejecutado se limita a que su defensa se base en documentos que destruyan la eficacia del título ejecutivo y que se fundamenten en prueba documental. (...).

Siendo la base del Proceso económico coactivo la ejecución forzada se considera oportuno indicar las características de esta. En tal virtud, **Couture** manifiesta que: *“los presupuestos de la ejecución forzada son tres: a. un título de ejecución; b. una acción ejecutiva; c un patrimonio ejecutable”*.³⁵

En congruencia con los autores antes citados se puede concluir que las características esenciales de todo proceso de ejecución son: a) título ejecutivo: el cual está establecido taxativamente por la legislación, y se estudiará en detalle dentro de la presente investigación; b) acción, la cual se le denomina acción ejecutiva, es la que realiza el sujeto activo para lograr el cumplimiento de una obligación preexistente la cual es generalmente dineraria, sin embargo puede no serlo, como es el caso de las

³⁴ *Ibid.* Pág. 161.

³⁵ Couture, Eduardo J. *Fundamentos del derecho procesal civil*. Op.cit. Pág. 447

ejecuciones especiales; y por último qué el sujeto pasivo cuente con un patrimonio, por medio del cual el sujeto activo al final del proceso se hace pago de la obligación, ya que este patrimonio sirve en el momento de la finalización del proceso, y cuando se ordena el remate de los bienes que han sido embargados los cuales se convierten en dinero y satisfacen la pretensión del actor, si el Juez lo estima y lo declara mediante el proceso de ejecución.

6. Título Ejecutivo:

Antes de entrar al estudio del tema, es oportuno citar a **Aguirre Godoy** quien afirma que: *“en nuestro sistema, como se regulan taxativamente los documentos que aparejan ejecución, el Juez antes de librar el mandamiento ejecutivo, lo analiza, y únicamente en vista de la certeza del crédito (por la apariencia del título) lo libra”*.³⁶

6.1. Definición:

El autor **Ossorio**³⁷ conceptualiza el título ejecutivo como (...) el documento que por él solo sirve de prueba para promover un juicio ejecutivo respecto de la ejecución de una obligación. Estos títulos pueden ser instrumentos públicos, documentos privados suscritos por el obligado, reconocidos judicialmente o autenticados, documento donde conste la deuda reconocida por el obligado, documentos donde consten deudas liquidas y exigibles, todos los anteriores son considerados títulos de ejecución si la ley les asigna esa fuerza y si traen aparejada ejecución (...).

Por su parte **Castillo González**³⁸ afirma que es: *“título ejecutivo el documento que contiene la deuda a favor del Estado o de sus organizaciones descentralizadas o autónomas.”* Este es el título utilizado en el Proceso Económico coactivo debido a que el documento que sustenta dicho proceso, documenta una deuda en donde el Estado es el acreedor.

³⁶ Aguirre Godoy, Mario. *Op.cit.* Pág. 161.

³⁷ Título Ejecutivo Ossorio, Manuel. *Op.cit.* Pág. 944

³⁸ Castillo González, Jorge Mario. *Derecho administrativo. Op.cit.* Pág. 484.

El autor **Pietro Castro**³⁹ explica que (...) el título ejecutivo es la base de la ejecución, es la base que utiliza el juez para tener conocimiento a quién le corresponde el derecho objetivo en cuanto a la obligación que se ve reflejada en el título mismo, por lo que se puede establecer que el título sirve para documentar un derecho que no debe de ser probado sino que el título mismo sirve como prueba de la existencia del mismo. Además que el título contiene un derecho para quien lo posee pero al mismo tiempo indica una obligación la cual debe ser líquida y determinada, esta obligación debe de estar expresada en el título es decir en cantidad y calidad, para que la misma pueda ser solicitada (...)

El tratadista **Guasp** citado por **Aguirre Godoy**⁴⁰ y **Witthaus y Maffía**⁴¹ manifiestan : (...) el título ejecutivo se requiere de forma coactiva, es decir, sin necesidad que se discuta sobre el derecho que contiene el mismo. Además que es la parte fundamental de la ejecución debido a que es un requisito que examina cuidadosamente el juez para comprobar la existencia o inexistencia de una obligación preexistente que se desea ejecutar, y en base a ese análisis se continua con el procedimiento ejecutivo (...).

Los autores **Pietro Castro**⁴² y **Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez**⁴³ son del criterio que el título ejecutivo (...) es el documento donde se hace constar la obligación que se pretende ejecutar, es decir, que prueba la existencia de la deuda y de su exigibilidad, además que se encuentran en él consignados la parte a quien le corresponde el derecho, quién es la ejecutante, y contra quién se reclama un derecho que es el ejecutado (...).

A su vez los autores **Witthaus y Maffía**⁴⁴ son del criterio que (...) los títulos ejecutivos más comunes son las sentencias, siendo estos actos de derecho público, sin embargo pueden constituir título ejecutivo actos jurídicos de derecho privado, como lo son las transacciones o acuerdos homologados (...).

³⁹ Prieto- Castro, Leonardo. *Op.cit.*Pág. 239.

⁴⁰ Aguirre Godoy, Mario. *Op.cit.*Pág. 163.

⁴¹ Witthaus, Rodolfo Ernesto y Leticia Mónica Maffía.*Op.cit.*Pág. 15.

⁴² Prieto- Castro, Leonardo. Autor. *Op.cit.*Pág. 238.

⁴³ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. *Fundamentos tributarios: sistema tributario de la república de Guatemala*, Guatemala, gráfica G&A, 2005. Página.211.

⁴⁴ Witthaus, Rodolfo Ernesto y Leticia Mónica Maffía. *Op.cit.*Pág. 15.

En cuanto a los títulos en materia fiscal **Podetti** citado por **Witthaus y Maffía**⁴⁵ indica que (...) título ejecutivo es considerado como la constatación de una obligación que es exigible, sin embargo, el mismo puede nacer de un actos emanados del acreedor como es el caso de los títulos ejecutivos fiscales, debido a que provienen de impuestos tasas o multas etc., sin embargo, deben ser documentados en un documento que la ley asigne fuerza ejecutiva (...).

Por último **Couture**⁴⁶ afirma que existen dos elementos que son fundamentales para la existencia del título ejecutivo y son las siguientes (...) a) la declaración de la existencia de la obligación documentada en el título y b) que el título traiga aparejada una orden de ejecución (...).

Luego de estudiar a todos los tratadistas antes citados se puede definir al título ejecutivo como aquel documento que contiene un derecho que faculta al acreedor a promover un proceso de ejecución para exigir el cumplimiento de la obligación aparejada dentro del mismo. El título ejecutivo es el documento más importante dentro del proceso debido a que es el que faculta la tramitación del mismo. Y además que es el que asegura que existe un derecho preexistente que es exigible y que se pretende ejecutar. Además el título es lo que analiza el juzgador al momento de presentar la demanda ejecutiva, para establecer si cumple con los requisitos legales, y en consecuencia si le da trámite a la demanda.

6.2. Clasificación del título ejecutivo:

El autor **Alsina** citado por **Aguirre Godoy**⁴⁷ (...) clasifica a los títulos ejecutivos como judicial y extrajudicial, este último a su vez incluye al convencional y administrativo, siendo el convencional realizado de forma voluntaria por el deudor a favor del acreedor, y el administrativo utilizado para efectuar el cobro de obligaciones tales como créditos (...).

Este último título es el que interesa para la presente investigación, pues es el que faculta a la administración tributaria a cobrar impuestos, multas o cualquier adeudo que

⁴⁵ *Ibid.* Pág.16.

⁴⁶ Couture, Eduardo J. *Fundamentos del derecho procesal civil.* Op.cit. Pág. 449.

⁴⁷ Aguirre Godoy, Mario. *Op.cit.*Pág. 163.

un contribuyente tiene para con el fisco, a través de un proceso de ejecución llamado Proceso Económico Coactivo, el cual se desarrollará en el siguiente capítulo.

Difiere el autor **Aguirre Godoy**⁴⁸ en la clasificación realizada anteriormente, y explica que (...) los títulos ya sean judiciales o extrajudiciales desde su forma no tienen ninguna diferencia, solo difieren en cuanto al procedimiento y esta diferencia la realizan las leyes guatemaltecas, el Código Procesal Civil guatemalteco, en que se distingue la vía de apremio del llamado juicio ejecutivo (...).

6.2.1. Clasificación legal:

Para la legislación guatemalteca los títulos ejecutivos que sirven para la acción de un proceso de ejecución, se encuentran taxativamente establecidos dentro de las mismas normas, y estos sirven para determinar qué proceso de ejecución encuadra en cada situación dependiendo del documento ejecutivo con el cual se pretende hacer valer un derecho.

Dentro del CPCYMG en los artículos 294 y 327 se enumeran taxativamente los títulos ejecutivos que sirven de base para cada una de las vías ejecutivas que se pueden llevar a cabo dentro de una determinada situación dependiendo de qué título se trate. Es decir que se regula un Juicio en Vía de Apremio y un Juicio Ejecutivo según el título que se pretende ejecutar, debido a que cada título tiene su tramitación especial. En el caso de Vía de Apremio se ejecutan las sentencias, laudos, créditos, transacciones, bonos, créditos prendarios, convenios celebrados en juicio. Y en el Juicio Ejecutivo se ejecutan los títulos testimonios de escrituras públicas, confesión de deudor prestada judicialmente, documentos privados reconocidos judicialmente o con legalización notarial, entre otros.

Los títulos ejecutivos que se utilizan para el Proceso Económico Coactivo se estudiarán en el Capítulo IV en el que se desarrolla el procedimiento de cada uno de los económicos coactivos regulados en Guatemala. Sin embargo, en ambos es necesario y fundamental el título ejecutivo para promover, tramitar y llevar a cabo el proceso.

⁴⁸ *Ibid.* Pág.164.

6.3. Características que deben tener las deudas sobre las que recae el título ejecutivo:

Debido a que el objeto de la presente investigación es el análisis del Proceso Económico coactivo regulado en Guatemala se considera importante estudiar lo que manifiesta la doctrina y la legislación sobre las características que tienen las deudas que pretenden ser exigidas a través del proceso de ejecución.

En tal virtud, se estudiarán como primer punto las características que tienen las deudas tributarias, que son las que la Administración tributaria pretende exigir de forma coactiva a los contribuyentes que no han cumplido en el plazo y forma que la ley le establece.

Se parte de la idea del autor **Hugo Haroldo Calderón** quien define a los adeudos tributarios como: *“aquellos que proceden de un fallo condenatorio de cuentas, multas y demora en obligaciones tributarias”*.⁴⁹

La legislación guatemalteca en el artículo 172 del **CTG**⁵⁰ (...) establece las características que deben tener las deudas tributarias sobre las cuales recae el título ejecutivo por el que procede la ejecución económico coactiva tributaria, las cuales deben ser firmes, líquidas y exigibles (...).

En tal sentido se considera oportuno estudiar a qué se refiere cada una de las características antes descritas, por lo que a continuación se citan algunos doctrinarios que se refieren al tema.

En cuanto a la característica de liquidez el autor **Ossorio** la define como: *“Calidad de lo que tiene un importe determinado. En ese sentido se habla de crédito líquido, de deuda líquida”*.⁵¹

En cuanto a la característica de exigible **Ossorio** explica que: *“Lo que puede o debe exigirse o demandarse. Aquello que por derecho propio o ajena obligación cabe pedir a*

⁴⁹ Hugo Haroldo Calderón M. *Derecho procesal administrativo*. Guatemala, Litografía Orión, 2005, sexta edición.pag. 291.

⁵⁰ Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario. Decreto 6-91. Fecha de publicación: 3 de abril 1991.

⁵¹ Liquidez. Ossorio, Manuel. *Op.cit.*Pág. 557

*otro o hacerlo cumplir. | Deuda vencida, si era a plazo; o, por ser pura, la que ha de saldarse en el acto en que la reclame en acreedor....”.*⁵²

Por su parte **Castillo González** define a cada una de las características antes mencionadas indicando lo siguiente: *“firmes, significa que las deudas fueron debidamente determinadas. Las deudas se consideran “determinadas” al emitirse resolución definitiva sobre su quantum o monto. En el lenguaje tributario, “determinación” equivale a seguir un procedimiento especial que debe culminar con la resolución administrativa. Líquidas, quiere decir que la estructura de la deuda debe estar debidamente calculada, incluyendo en la misma, el monto del impuesto, multas e intereses. Exigibles, significa que la resolución está firme luego de que las impugnaciones se resolvieron y desestimaron. Por lo tanto, procede la ejecución”.*⁵³

Las características antes citadas son indispensables para que la deuda sea exigible debido a que son características legalmente establecidas y que tienden a convertir a la deuda en una deuda exigible y cierta.

En cuanto al juicio económico coactivo común la ley que regula dicho procedimiento no indica nada en cuanto a las características que deben tener las deudas sobre las cuales recae el título ejecutivo con lo que se basa la ejecución.

Al respecto **Castillo González** manifiesta que: *“los títulos ejecutivos del económico coactivo común no están sujetos a los requisitos legales, por lo tanto existe cierta libertad en su redacción así como la delegación al juzgador de la función calificadora del título ejecutivo. Pero en lo económico coactivo tributario los títulos deben observar requisitos obligatorios que el Código Tributario establece ya que su inobservancia causa su ineficacia. No debe faltar ningún requisito y no se ha regulado la subsanación de las deficiencias por tratarse de deudas que no pueden sufrir modificaciones”.*⁵⁴

La regulación que rige el PECT es más rígido en cuanto a los requisitos del título y los requisitos de la deuda tributaria que documenta el título, y tiene similitud con las

⁵² *Ibid.* Pág.392

⁵³ Castillo González, Jorge Mario. *Derecho procesal administrativo. tomo II*, Guatemala, editorial Impresiones Graficas, 2004, quinceava edición actualizada. Página 796.

⁵⁴ Castillo González, Jorge Mario. *Derecho Administrativo. Op.cit.*Pág. 485.

características de los procesos ejecutivos civiles, estos requisitos se deben cumplir para que la demanda sea admitida. Además que las características de firmeza, liquidez y exigibilidad deben ser cumplidas, en tanto que en la ejecución lo que se pretende es el cobro coactivo de una deuda que ya se encuentra determinada por la administración tributaria, deuda que corresponde a una cantidad de dinero lo que la hace líquida, y se encuentra vencida, es decir que no se cumplió en los plazos y tiempo de ley, lo que la hace tener la característica de exigible ante los órganos competentes por el acreedor.

Los títulos ejecutivos específicos de cada proceso económico coactivo se estudiarán en el trámite de cada uno de ellos.

Capítulo II. Proceso Económico Coactivo

Antes de abordar el tema es importante señalar lo que explican los autores **Hugo Haroldo Calderón Morales**⁵⁵ y **Gabino Fraga**⁵⁶ al respecto (...) todo Estado necesita de recursos financieros para su sostenimiento, organización, funcionamiento, existencia y para lograr su fin, es por ello que realiza actividades recaudadoras de recursos pecuniarios que le son indispensables a través de sus órganos administrativos. Es por ello que el Estado trata de obtener de los particulares medios para su subsistencia a través de obligaciones impuestas a los mismos, las cuales deben de cumplir de forma voluntaria (...).

Por su parte **Carlos García Oviedo** afirma: *“que la acción recaudadora comprende dos periodos: voluntario y ejecutivo. En el primero la realización de los créditos se efectúa sin medida coactiva alguna dentro de los plazos reglamentarios. En el segundo que se inicia con la correspondiente diligencia de apremio, el cobro se obtiene coactivamente llegándose, en su caso al embargo y adjudicación de bienes del deudor”*.⁵⁷

⁵⁵ Hugo Haroldo Calderón M. *Op.cit.* Pág. 289.

⁵⁶ Fraga, Gabino. *Derecho administrativo*, México, Editorial Porrúa S.A. 1981. vigésima primera edición. Pág. 345.

⁵⁷ García Oviedo, Carlos, *Derecho administrativo*, España, Editorial Casa Enríga Martínez Useros, ELSA, 1957, sexta Edición. pág. 404.

El procedimiento económico coactivo se puede encuadrar entonces dentro de la acción recaudadora ejecutiva, realizada por parte de la administración pública, hacia el particular o contribuyente que no hace efectivo el pago de su obligación.

En ese sentido **Mario Augusto Saccone**⁵⁸ afirma que (...) en caso que el sujeto pasivo no cumpla con el pago de la obligación fiscal en el tiempo y plazo de ley y la misma se encuentra firme, al Estado se le concede el derecho de exigir su cobro de forma ejecutiva (...).

En ese sentido el autor **Fraga**⁵⁹ afirma que (...) el Estado se ve obligado a recurrir a la colaboración forzosa que se realiza mediante un acto unilateral que impone al particular una prestación pecuniaria. Con el objeto de obtener el pago del impuesto el cual constituye la fuente principal del Estado para proveerse de los fondos necesarios para el cumplimiento de sus fines (...)

El **ICEFI**⁶⁰ afirma que (...) en algunas legislaciones no es necesaria la intervención judicial para el procedimiento de ejecución por deudas al fisco, sin embargo, en Guatemala se necesita la intervención de los tribunales competentes para cobrar los tributos de forma coactiva, debido a que por medio de ellos es que se ejerce fuerza coactiva para exigir el cumplimiento de la obligación (...).

El procedimiento económico coactivo surge del incumplimiento del contribuyente con el fisco, respecto a deudas tributarias. Por lo que resulta necesario requerirle a los contribuyentes el pago de forma coactiva, para lograr el pago del crédito fiscal, siendo este parte fundamental de los recursos del Estado. En Guatemala se necesita de la intervención de Juez para llevar a cabo el procedimiento de ejecución, ya que solamente por medio de una decisión judicial se coacciona a una persona determinada a cumplir una obligación por medio de la expropiación de ciertos bienes, como es el caso de las ejecuciones expropiativas sobre el patrimonio del deudor.

⁵⁸ Saccone, Mario Augusto. *Manual de derecho tributario*, Argentina, editorial la ley, 2002, página 204, disponible en, http://www.filecrop.com/search.php?w=saccone%2C+mario+augusto+&size_i=0&size_f=100000000&engine_r=1&engine_d=1&engine_h=1&engine_e=1&engine_m=1&engine_4=1, 8 de julio de 2013

⁵⁹ Fraga, Gabino. *Op.cit.* Pág. 345.

⁶⁰ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, ICEFI, *La eficacia de la captación fiscal por la vía judicial*. Guatemala, Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2008, página 26.

1. Definición:

El autor **Castillo González**, define al procedimiento económico coactivo: “*como un proceso engorroso, que la administración pública debe soportar para obtener el pago de las deudas de clientes morosos y deudores, de toda clase*”.⁶¹

Los doctrinarios **Carles Rossinyol Vidal y Juan Pablo Ortiz**⁶² y **Orellana Wiarco**⁶³ coinciden en definir al proceso económico coactivo como (...) conjunto de medios, actos y facultades que tiene el Estado a través de sus órganos Administrativos por medio de los cuales cobra de forma coactiva a los particulares o contribuyentes, quienes no han cumplido con su obligación, por lo que este procedimiento tiene como fin el cumplimiento de las deudas para percibir recursos a favor del Estado (...)

El autor **Calderón** agrega a la definición antes descrita ciertas características que son importantes, explicando que: “... *es un medio por el cual es Estado cobra sus adeudos que los particulares tiene con este, los que deber ser líquidos, exigibles, de plazo vencido y preestablecidos legalmente a favor de la administración pública*”.⁶⁴ El autor antes citado menciona las características que deben reunir las deudas que se pretenden ser exigibles para el proceso de ejecución.

El autor **Raúl Chicas Hernández**⁶⁵ da una definición del proceso económico coactivo tributario manifestando que (...) en caso que el contribuyente no realice el pago voluntario de la obligación, la administración tributaria le impone ciertas medidas coercitivas como la multa, intereses o recargo, sin embargo si aún persiste la obligación tributaria, la legislación guatemalteca prevé procedimiento judicial para coaccionar al contribuyente que cumpla con la obligación, dicho procedimiento se denomina Proceso Económico Coactivo (...).

⁶¹ González, Jorge Mario. *Derecho Administrativo*. Op.cit. Pág. 483.

⁶² Ballbe Manuel, y otros. *Manual de derecho administrativo*. Catalunya. Marques Tallers Grafics, 2002. Pag.260.

⁶³ Orellana Wiarco, Octavio Alberto. *Op.cit.* Pág36.

⁶⁴ Hugo Haroldo Calderón M. *Op.cit.* Pág 290.

⁶⁵ Chicas Hernández, Raúl Antonio. *Apunte de derecho tributario y legislación fiscal*, Guatemala, Un de San Carlos de Guatemala, 1992. Página, 187.

Ossorio lo conceptualiza como: *“La que tiene lugar a instancias de la autoridad tributaria, a fin de hacer efectivas las obligaciones y responsabilidades relativas a impuestos y gravámenes.”*⁶⁶

Por su parte los autores **Luis Delgadillo Gutiérrez**⁶⁷ y **Adolfo Arrijo Vizcaíno**⁶⁸ coinciden en que el proceso económico coactivo (...) es la acción que tiene el Fisco contra un contribuyente que no ha cumplido obligaciones que han vencido y son exigibles, con el objeto de hacer efectivo el importe y los accesorios, mediante la fuerza coactiva del Estado, a través de embargo y remate de bienes, para cancelar el pago total de la deuda (...).

El tratadista **Erick Santiago De León** lo define como: *“El proceso económico coactivo es un proceso de ejecución donde le ente que ejerce el poder tributario tiene a su alcance las herramientas procesales, a efecto de que se haga efectivo el adeudo tributario”.*⁶⁹

En ese mismo sentido **Saccone** afirma que: *“el fisco tendrá acción ejecutiva para el cobro de los créditos por concepto de tributos e intereses que resulten de sus resoluciones firmes o de las sentencias dictadas en las acciones y recursos pertinentes. Para el cobro de las multas se requerirá sentencia ejecutoriada”.*⁷⁰

Por su parte **Monterroso Velásquez**, agrega un elemento importante explicando que: *“... para llegar al juicio económico coactivo tributario existe un procedimiento previo administrativo que tiene como finalidad la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito tributario adeudado y no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito, sea el sujeto pasivo o contribuyente”.*⁷¹

La definición legal del procedimiento económico coactivo tributario en Guatemala se encuentra contemplada en el **CTG**⁷² artículo 171 la cual establece que: “el

⁶⁶ Ejecución Fiscal. Ossorio, Manuel. *Op.cit.* Pág 354.

⁶⁷ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de derecho tributario*. México, Editorial Limusa S.A. 1998. Pág. 161.

⁶⁸ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Derecho fiscal*. México, Editorial Themis. 2003. 17ª Edición. Página 136

⁶⁹ Santiago de León, Erick Gustavo. *Derecho tributario*. Guatemala, SR editores, 2007, Segunda edición, página 189.

⁷⁰ Saccone, Mario Augusto. *Op.cit.* Pág. 206.

⁷¹ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. *Op.cit.* Pág. 211.

⁷² Código Tributario. Decreto 6-91. *Op.cit.*

procedimiento económico coactivo tributario es un medio por el cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios”.

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

Es importante exponer que en derecho comparado el procedimiento económico coactivo es denominado de varias formas sin embargo, en todos los países analizados en la presente investigación se refiere a una ejecución fiscal ya sea de forma judicial o administrativa. Por lo que es oportuno estudiar la definición de ejecución fiscal.

Por su parte **Catalina García Vizcaíno**⁷³ indica en cuanto al procedimiento de ejecución fiscal lo siguiente: (...) es el proceso judicial singular de ejecución en donde la parte actora es la Administración Tributaria y la parte demandada es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, cuyo objeto es asegurar el cumplimiento de una obligación que se encuentra documentada en un título ejecutivo, con el fin que el fisco requiera su derecho, y por otro lado se resguarde el derecho de defensa del contribuyente (...).

Palacio⁷⁴ manifiesta en cuanto a la ejecución fiscal que (...) es una ejecución especial que tiene por objeto el cobro de todo tipo de deuda que tiene un administrado con la administración pública, y que la ley le asigna una fuerza ejecutiva (...).

Por su parte los autores **Peretti y Tessone** citados por **Saccone**⁷⁵ manifiestan al respecto que (...) el proceso de ejecución fiscal se deriva de la necesidad que tiene el Estado de la satisfacción de rentas públicas, teniendo estas cierta presunción de

⁷³ García vizcaíno, Catalina. *Derecho tributario, parte general, tomo II*, Buenos aires, editorial Depalma, 2000, segunda edición Página. 265.

⁷⁴ Palacio, Lino Enrique. *Op.cit.* Pág. 265.

⁷⁵ Saccone, Mario Augusto. *Op.cit.* Pág. 204.

legitimidad asignada por la ley, por lo que la finalidad del proceso es que el fisco perciba los pagos de las cantidades adeudadas al mismo ejerciendo coacción hacia el contribuyente (...).

Por último los autores **Witthaus y Maffía**⁷⁶ manifiestan que (...) la ejecución fiscal tiene como cierta la obligación que se desea ejecutar dentro del proceso, y el cuestionamiento de la misma únicamente se realiza con el examen del título ejecutivo (...). En tal virtud, se afirma que en el proceso de ejecución no se conoce sobre la existencia o inexistencia de la obligación que contiene el título ejecutivo, únicamente versa sobre la viabilidad de ejecutar la deuda que se plasma en el mismo.

Ejecucion fiscal, se domina en el derecho comparado al procedimiento equivalente al PECT regulado en Guatemala, basándose en un proceso de ejecución que requiere el pago de deudas de carácter tributario, hacia los contribuyentes que no lo han realizado de forma voluntaria. Mecanismo que tiene el fisco para exigir a través de la fuerza pública del Estado el cumplimiento de obligaciones tributarias que no han sido cumplidas por el contribuyente y que son necesarias para el sostenimiento del Estado.

2. Objeto:

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

Por su parte **Hector Villegas**⁷⁷ manifiesta que (...) la ejecución fiscal tiene por objeto la rápida obtención de las deudas tributarias que los contribuyentes no han hecho efectivas hacia el Estado, a través de un procedimiento ejecutivo especial contemplado en la legislación tributaria (...).

⁷⁶ Witthaus, Rodolfo Ernesto y Leticia Mónica Maffía. *Op.cit.*Pág.86.

⁷⁷ Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1994, quinta edición, página, 455.

En el mismo sentido **Saccone**⁷⁸ afirma que (...) el objeto del cobro coactivo es la obtención del gasto público, para que el Estado pueda satisfacer las necesidades públicas y por ende su existencia. Las necesidades públicas son diversas y múltiples para el Estado, por lo que necesita de los recursos para cumplir con dichas necesidades, por lo que el aporte de cada contribuyente ayuda a la economía del Estado (...).

En cuanto al objeto de procesos económico coactivos regulados en Guatemala, los autores **Rossinyol Vidal y Ortiz**⁷⁹ manifiestan que (...) ambos procesos cumplen con la misma finalidad, la cual consiste en cobrar deudas a favor del sector público, a través de los procedimientos ejecutivos regulados por la legislación guatemalteca (...)

En su parte conducente la legislación guatemalteca en el artículo 98 del **CTG** establece ciertas atribuciones a la administración tributaria con el objeto de poder cumplir su función y para efectos del presente trabajo las atribuciones que interesan y que tienen estrecha relación con el objeto del PECT, son las siguientes: *“...Exigirá que liquiden y paguen los tributos, intereses, recargos y multas que procedan. Asimismo exigirá a los contribuyentes responsables, que proporcionen los elementos que constituyen la base imponible para la correcta determinación de la obligación tributaria. 2. Requerir el pago y recaudar de los contribuyentes y responsables, el tributo adeudado, sus intereses y si corresponde, los recargos y multas...”*⁸⁰

En el artículo precedente se puede determinar que la administración tributaria es la responsable de exigir el cobro de los tributos adeudados al Estado, de tal cuenta, que dicha entidad es la responsable de promover el procedimiento ejecutivo cumpliendo con sus atribuciones y hacer efectivo el objeto del proceso.

Por su parte la **LOTYCC**⁸¹ en el Artículo 45 en su parte conducente indica que el Proceso Económico Coactivo: *“...Tiene como fin exclusivo conocer en los procedimientos para obtener el pago de los adeudos a favor del Fisco, las*

⁷⁸ Saccone, Mario Augusto. *Op.cit.* Pág. 11.

⁷⁹ Ballbe Manuel, y otros. *Op.cit.* Pág. 260.

⁸⁰ Código Tributario y sus reformas. Decreto 6-91. *Op.cit.*

⁸¹ Congreso de la República de Guatemala. *Ley orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas*. Decreto 1126. Fecha de publicación: 29 de noviembre 1956.

municipalidades, las entidades autónomas y las instituciones descentralizadas. Los adeudos a que se refiere este artículo, son aquellos que proceden de un fallo condenatorio de cuentas; multas y demora en obligaciones tributarias”.

Se puede concluir que el procedimiento económico coactivo lo que busca es que si el contribuyente no cumple sus obligaciones con el fisco voluntariamente, la administración pueda ejecutarlo en los términos que la ley le confiere y de esa manera poder hacer efectiva la característica de ejecutoriedad del acto y obligar al contribuyente a hacer efectiva la obligación que no ha sido cumplida. Es una herramienta que le asegura al acreedor de una relación jurídica plasmada en un título ejecutivo, de utilizar la fuerza pública y reclamar su derecho a un órgano jurisdiccional.

3. Características:

El procedimiento económico coactivo cuenta con características propias que lo distinguen de otros procesos de ejecución, por lo que en el presente apartado se estudiarán las características más importantes con las que cuenta dicho proceso según la doctrina y la legislación vigente en Guatemala.

Según **Calderón** las características más importantes del proceso económico coactivo son las siguientes: *“a. El juicio económico coactivo, es un proceso de ejecución, persigue el cumplimiento de una obligación o de un adeudo o de los particulares, como sujeto activo de los impuestos, arbitrios, tasas, contribuciones, etc.; b. La parte actora siempre van a ser los órganos administrativos en general; c. Las pretensiones de la administración pública son de carácter coactivo, es decir por la fuerza”.*⁸²

A diferencia del doctrinario antes citado el tratadista **Santiago de León** manifiesta que: *“Por su naturaleza sui generis, el proceso económico coactivo de carácter tributario regulado en la legislación guatemalteca, posee ciertas características propias como: brevedad y oficiosidad”.*⁸³

⁸² Hugo Haroldo Calderón M. *Op.cit.*Pág. 291.

⁸³ Santiago de León, Erick Gustavo. *Op.cit.*Pág.190.

Por su parte la legislación guatemalteca reafirma las características antes descritas para el procedimiento económico coactivo y agrega una más, indicando en su artículo 171 del **CTG** que establece en su parte conducente lo siguiente: *“Tiene como características propias: brevedad, oficiosidad y especialidad”*.⁸⁴

Por ser brevedad, oficiosidad y especialidad las características que la legislación guatemalteca acoge como propias del procedimiento económico coactivo se desarrollan cada una de estas..

3.1. Brevedad:

Los autores **Santiago de León**⁸⁵ y **Castillo González**⁸⁶ definen brevedad como (...) la característica que se le atribuye a un proceso rápido, basado en normas sencillas, sin trámites que alarguen el proceso, basado en un procedimiento antiformalista (...).

En la legislación guatemalteca esta característica se encuentra plasmada en el artículo 64 del **CPCYMG**⁸⁷ que establece en su parte conducente (...) el carácter perentorio e improrrogable de los plazos y que además obliga al juez a dictar la resolución sin necesidad de gestión alguna (...)

En ese mismo sentido el **CTG** artículo 175 establece que: *“Incomparecencia del ejecutado. Si el ejecutado no compareciere a deducir o interponer excepciones, el juez dictará sentencia en la que declarará, según proceda, si ha lugar o no a la ejecución y ordenará el remate de bienes o el pago, en su caso”*.⁸⁸ Esta norma lo que pretende es que el proceso se finalice sin más trámite y de forma rápida si es que el ejecutado no se pronuncia dentro del mismo, se realiza de esta manera debido a que el derecho en estos casos no se discute, siendo el fin del proceso lograr que se cumpla de forma más eficiente y rápida la obligación preexistente.

⁸⁴ Código Tributario. Decreto 6-91. *Op.cit.*

⁸⁵ Santiago de León, Erick Gustavo. *Op.cit.* Pág.190.

⁸⁶ Castillo González, Jorge Mario. *Derecho administrativo.Op.cit.* Pág. 483.

⁸⁷ Peralta Azurdía, Enrique. Jefe del Gobierno de la República. *Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas*. Decreto-Ley 107. Lugar y fecha de Emisión: Guatemala 14/09/1963, publicación, 17 de noviembre de 1995.

⁸⁸ Código Tributario. Decreto 6-91. *Op.cit.*

La característica de brevedad, corresponde a que el tiempo que debe llevarse la tramitación de un PECT, debe ser rápido, debido a que se trata de un proceso de ejecución, el cual por su naturaleza garantiza que se le ejecute un derecho preexistente al acreedor, en ese sentido los plazos establecidos en la ley son periodos cortos para llevar cada etapa procesal.

3.2. Oficiosidad:

En cuanto a la oficiosidad manifiesta **Chicas Hernández**⁸⁹ que (...) esta característica es primordial y esencial dentro del proceso coactivo, debido a que a través de este, se obtiene la satisfacción de los recursos del Estado o la administración, razón por la cual la propia administración lo impulsa de oficio y requiere el cobro (...).

Al respecto el autor **Castillo González** manifiesta que: *“oficiosidad, significa proceso impulsado de oficio, por el tribunal”*.⁹⁰

En el mismo sentido que los doctrinarios antes citados **García de Enterría y Fernández**⁹¹, **Orellana Wiarco**⁹² y **Santiago de León**⁹³ coinciden en afirmar que (...) esta característica es particular en los procesos económicos coactivos y se refiere a que todos los actos procesales son desarrollados obligatoriamente por la administración o Tribunal sin necesidad de la intervención o requerimiento de los particulares, para obtener una decisión al final del proceso, siendo este un procedimiento de interés público (...), se entiende entonces que corresponde a el tribunal que dirige el proceso, como el ente encargado de llevar a cabo todas las fases del mismo hasta llegar a la sentencia, con el fin de conseguir el pago de la obligación sin que los particulares se pronuncien o soliciten la continuidad del mismo.

Los autores **Rossinyol Vidal y Ortiz** agregan otra explicación importante en cuanto a esta característica afirmando que: *“el proceso económico coactivo debe ser impulsado*

⁸⁹ Chicas Hernández, Raúl Antonio. *Op.cit.* Pág. 177.

⁹⁰ Castillo González, Jorge Mario. *Derecho administrativo. Op.cit.* Pág. 483.

⁹¹ García de Enterría, Eduardo y Tomas Ramón, Fernández. *Curso de derecho administrativo II*, Madrid, Editorial Civitas, S.A. 1993, cuarta edición, página 458

⁹² Orellana Wiarco, Octavio Alberto. *Op.cit.* Pág.14.

⁹³ Santiago de León, Erick Gustavo. *Op.cit.* Pág.190

*de oficio y, por lo tanto, no admite la caducidad de la instancia por abandono de la parte actora y tampoco prevé el desistimiento por parte de la misma”.*⁹⁴

En ese mismo sentido la legislación guatemalteca en el Artículo 104 de la **LOTYCC** indica que: *“Los procedimientos en los juicios de cuentas y los económico-coactivos, serán promovidos de oficio por los mismos jueces que conozcan de ellos. Por consiguiente, no puede alegarse abandono”.*⁹⁵

Se determina entonces que el procedimiento coactivo es esencialmente oficioso debido a que siempre es la administración quien impulsa el procedimiento y luego de ser promovido le corresponde al tribunal que está a cargo continuar con las fases ejecutivas sin necesidad de requerimiento de alguna de las partes. Esta característica además se refiere a que el procedimiento no admite desistimiento por lo que una vez promovido no se puede dejar a un lado su tramitación.

3.3. Especialidad:

El autor **Castillo González** afirma que: *“especialidad, significa proceso consagrado a sustanciar una materia especial: la materia tributaria”.*⁹⁶

En ese mismo sentido, el tratadista **Santiago De León** manifiesta que: *“Especialidad este proceso de ejecución es eminentemente exclusivo para los tributos y su finalidad, es promover y ejecutar las acciones administrativas y judiciales que sean necesaria para cobrar a los contribuyentes y responsables, los tributos que adeudada, sus intereses, y si corresponde, recargos y multas”.*⁹⁷

El doctrinario **Rodríguez** es del criterio que: *“la propia estructura del juicio ejecutivo, derivada de reglas propias, es la que confiere especificidad a su naturaleza. La especialidad importa la existencia de normas particulares que deben ser respetadas al analizar el juicio en sí mismo”.*⁹⁸

⁹⁴ Ballbe Manuel, y otros. *Op.cit.*Pág.261.

⁹⁵ Ley orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas. Decreto 1126. *Op.cit.*

⁹⁶ Castillo González, Jorge Mario. *Derecho administrativo.* *Op.cit.*Pág. 483.

⁹⁷ Santiago de León, Erick Gustavo. *Op.cit.*Pág.190.

⁹⁸ Rodríguez, Luis A. *Tratado de la ejecución, tomo II-B.* *Op.cit.* 478.

Luego de las posturas antes citadas se puede concluir que la especialidad del proceso económico coactivo se refiere a que se enfoca únicamente en una sola materia que es la materia tributaria para el caso del PECT debido a que esta materia regula y estudia lo relativo a los tributos, siendo estos el objeto del proceso antes mencionado, ya que se pretende obtener los adeudos que tienen los particulares para con el fisco.

4. Elementos:

El PECT tiene ciertos elementos importantes que no pueden faltar para la tramitación del mismo, los cuales son las partes, el título ejecutivo con que se promueve la acción y el embargo ejecutivo. Por lo que a continuación se desarrollarán los elementos antes descritos.

Por su parte **Monterroso Velásquez**⁹⁹ es del criterio que (...) para la existencia del PECT se requieren de elementos esenciales los cuales son: a) existencia de una deuda que no ha sido cancelada por el contribuyente en la forma que establece la ley; y b) que dicha deuda se encuentre reconocida en un título ejecutivo y que exista una parte acreedora de dicha deuda quien tiene legitimidad para reclamarla en un proceso de ejecución (...).

4.1. Partes:

4.1.1. Definición:

Para el jurista procesalista español **Jaime Guasp** parte: *“es quien pretende y frente a quien se pretende, o, más ampliamente, quien reclama y frente a quien se reclama la satisfacción de una pretensión”*.¹⁰⁰

Para los autores **Giuseppen Chiovenda**¹⁰¹, **Ossorio**¹⁰² y **Mario Gordillo Galindo**¹⁰³ coinciden en definir como parte (...) un sujeto, individuo, persona tanto física como jurídica, que interviene en un proceso o litigio en lucha de un derecho ya sea como parte activa también denominada demandante, acusador, quien es la que pide la

⁹⁹ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. *Op.cit.* Pág.211.

¹⁰⁰ Guasp, Jaime. *Derecho procesal civil*, tomo I, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1961, segunda edición, Página 177.

¹⁰¹ Chiovenda, Giuseppe. *Instituciones de derecho procesal civil*. Volumen II, Madrid, Editorial revista de Derecho Privado, 1954, Pagina 284.

¹⁰² Parte. Ossorio, Manuel. *Op.cit.* Pág. 686

¹⁰³ Gordillo Galindo, Mario Estuardo. *Derecho procesal civil guatemalteco*. Guatemala, Praxis, división editorial, 2004, tercera edición, Página. 58.

actuación de la ley con intervención del órgano jurisdiccional; y por otro lado el sujeto pasivo, frente a quien se reclama un derecho, llamado también demandado, acusado (...)

En ese mismo sentido **Stefan Leible** agrega que: “...La posición de parte en consecuencia es determinada por la demanda. Demandante es, quien promueve la demanda en nombre propio, demandado es, contra quien se dirige la demanda”.¹⁰⁴

Y por último el autor **Carlos Arellano García** define parte en el proceso como: “la persona física o moral que, en relación con el desempeño de la función jurisdiccional, recibirá la dicción del derecho, respecto a la cuestión principal debatida”.¹⁰⁵

Luego de las definiciones doctrinarias estudiadas anteriormente se puede concluir que parte serían aquellas personas individuales o jurídicas que pretenden o reclaman un derecho o frente a quien se reclama una obligación. Por lo que en todo proceso existen dos partes: la parte activa y la parte pasiva. En los procesos de ejecución se denominan parte ejecutante y parte ejecutada.

4.1.2. Parte activa en el proceso económico coactivo:

La parte activa es quien pretende que se exija el cumplimiento de una obligación. Para el caso de los procesos de ejecución es la parte que cuenta con un documento denominado título ejecutivo el cual pretende ejecutar utilizando la fuerza coactiva para obligar al deudor a cumplir con la obligación.

Al respecto **Trucho Granados** indica que: “El sujeto activo, es el Estado u otro ente que tenga facultades tributarias, que exige tributos por el ejercicio de poderes soberanos, los cuales han sido cedidos a través de un pacto social”.¹⁰⁶

En ese mismo sentido, los autores **Saccone**¹⁰⁷ y **Raúl Rodríguez Lobato**¹⁰⁸ manifiestan que (...) el sujeto activo dentro del proceso coactivo es el Estado como ente

¹⁰⁴ Leible, Stefan. *Proceso civil alemán*. Medellín, Biblioteca jurídica Dike, 1999, página, 83.

¹⁰⁵ Arellano García, Carlos. “*Teoría general del proceso*”. México, Editorial Porrúa.2007. Dieciseisava edición. Pagina. 168.

¹⁰⁶ Granados, Trucho. *El compendio del contribuyente*. Guatemala, Ediciones fiscales, S.A., 2009, página 157.

¹⁰⁷ Saccone, Mario Augusto. *Op.cit.*Pág. 83.

¹⁰⁸ Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho fiscal*. México, editorial Harla, 1986, segunda edición. Página 131.

soberano, debido a que la ley le confiere potestad tributaria, es decir que este es el encargado de recaudar y exigir el pago de los tributos a los contribuyentes. Actuando en dicho proceso como titular de un derecho patrimonial, sin embargo, el Estado actuando como sujeto activo dentro de un proceso de ejecución se encuentra sujeto a la ley y a un plano de igualdad con la parte pasiva (...).

Por su parte la autora **Kuri de Mendoza** explica que: “...*el sujeto activo de la obligación tributaria es el ente público, al que la ley le confiere competencia para exigir o recaudar las correspondientes prestaciones de los sujetos pasivos tributarios. Consecuentemente, el sujeto activo es, en principio, el Estado, pero en su calidad de administrador patrimonial, ostentando en su nombre la titularidad del crédito tributario*”.¹⁰⁹

La legislación guatemalteca se pronuncia al respecto en el artículo 17 del **CTG** por lo que define al sujeto activo como: “*Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo*”.¹¹⁰

Por lo anteriormente estudiado se puede establecer que la parte activa dentro del procedimiento económico coactivo siempre va a ser el Estado, a través de su órgano competente que para el caso de Guatemala es la SAT, quien es el ente encargado de recaudar los tributos de los contribuyentes.

4.1.3. Parte pasiva en el proceso económico coactivo:

En contraposición a la parte activa se encuentra la parte pasiva del proceso, por lo que a continuación se estudia quién es el sujeto pasivo dentro del proceso coactivo.

Se parte de lo que manifiesta **Ossorio** como sujeto pasivo quien lo conceptualiza como: “*aquel contra el que se dirige una demanda, en lo procesal, y que, de no acceder a ella, adquiere carácter definido con la contestación de la demanda. Por supuesto, es la parte contrapuesta al demandante*”.¹¹¹

¹⁰⁹ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros. *Op.cit.* Pág. 282.

¹¹⁰ Código Tributario. Decreto 6-91. *Op.cit.*

¹¹¹ Demandado. Ossorio, Manuel. *Op.cit.* Pág.287.

El autor **Saccone**¹¹² indica que (...) el sujeto pasivo es la persona que soporta la carga tributaria, y quien con su pago cubre los gastos públicos. Son los deudores dentro de la obligación tributaria (...).

Al respecto **Granados**¹¹³ manifiesta que (...) el sujeto pasivo es denominado el contribuyente siendo este una persona física o jurídica, y es quien soporta la carga económica del tributo por mandato legal. Por lo que es la persona quien se desprende de su patrimonio personal para entregárselo al Estado contribuyendo al presupuesto del mismo, por lo que el sujeto pasivo es el obligado a cumplir con las obligaciones tributarias (...).

Por su parte los autores **Rodríguez Lobato**¹¹⁴, **Saccone**¹¹⁵ y **Kuri de Mendoza**¹¹⁶ definen a el sujeto pasivo como (...) personas individuales o colectivas que según la ley deben de cumplir con obligaciones de carácter pecuniario a favor de la administración tributaria, siendo ellos los principales obligados o los responsables del pago en su caso, frente a una obligación fiscal sustantiva o formal, obligación que no se ha hecho efectiva y se encuentra pendiente (...)

Por último a legislación guatemalteca en el artículo 18 del **CTG** indica en cuanto al sujeto pasivo que: *“Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable”*.¹¹⁷

Es importante indicar que el sujeto pasivo no necesariamente debe ser la persona que contrajo la obligación como contribuyente es decir, el principal obligado, sino que según la ley puede ser algún responsable del pago, como lo son los fiduciarios, gestor, copropietario, socio, albacea administrador, herederos, personas quienes están inscritos ante la SAT y son solidariamente responsables de la obligación que contrajo el principal, siempre que se apliquen los principios de equidad y justicia tributaria, evitando así que pueda existir la doble tributación.

¹¹² Saccone, Mario Augusto. *Op.cit.* Pág.83.

¹¹³ Granados, Trucho. *Op.cit.* Pág.157.

¹¹⁴ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op.cit.* Pág.147.

¹¹⁵ Saccone, Mario Augusto. *Op.cit.* Pág.83.

¹¹⁶ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros. *Op.cit.* Pág. 284 y 291.

¹¹⁷ Código Tributario. Decreto 6-91. *Op.cit.*

Sin embargo, contra quien la SAT reclama el pago del tributo a través de la fuerza coactiva del Estado es hacia el contribuyente que no ha hecho efectivo el pago en el tiempo y plazo que la ley lo determina.

4.2. Título ejecutivo dentro del procedimiento económico coactivo:

Debido a que el tema central de la presente investigación es el Procedimiento Económico Coactivo a continuación se enumeran según lo regulado en el CTG cuáles son los títulos ejecutivos que facultan la acción y procedencia de este proceso en particular, así como los requisitos del mismo.

La legislación guatemalteca en el **CTG** reconoce en el artículo 172 como títulos ejecutivos los siguientes: *“1. Certificación o copia legalizada administrativamente del fallo o de la resolución que determine el tributo, intereses, recargos, multas y adeudos con carácter definitivo; 2. Contrato o convenio en que conste la obligación tributaria que debe cobrarse; 3. Certificación del reconocimiento de la obligación tributaria hecha por el contribuyente o responsable, ante la autoridad o funcionario competente; 4. Póliza que contenga fianza en la que se garantice el pago de adeudos tributarios; 5. Certificación del saldo deudor de cuenta corriente tributaria de obligaciones líquidas y exigibles; 6. Otros documentos en que consten deudas tributarias que por disposiciones legales tengan fuerza ejecutiva”.*¹¹⁸

Según lo establecido por el artículo antes citado, el documento que constituye título ejecutivo para este tipo de procedimiento comúnmente es la certificación ya sea de una resolución administrativa, reconocimiento del contribuyente, saldo deudor siempre que estas se refieran a la obligación tributaria y que en ellas se determine un tributo o sus accesorios. En el último inciso la regulación guatemalteca deja la posibilidad de otros documentos además de los señalados constituyan título ejecutivo siempre que dentro de los mismos consten deudas tributarias.

¹¹⁸ *Loc. cit.*

El CTG además de la enumeración de los títulos ejecutivos establece requisitos que deben cumplir los títulos ejecutivos, que sirven de base para el procedimiento económico coactivo.

Indicando en el artículo 173 del **CTG** lo siguiente: *“requisitos del título ejecutivo administrativo. Para que los documentos administrativos constituyan título ejecutivo de cobranza, deberán reunir los siguientes requisitos: 1. Lugar y fecha de la emisión; 2. Nombres y apellidos completos del obligado, razón social o denominación del deudor tributario y su número de identificación tributaria; 3. Importe del crédito líquido, exigible y de plazo vencido; 4. Domicilio fiscal; 5. Indicación precisa del concepto del crédito con especificación en su caso del tributo, intereses, recargos o multas y del ejercicio de imposición a que corresponde; 6. Nombres, apellidos y firma del funcionario que emitió el documento y la indicación del cargo que ejerce aunque sea emitido mediante sistema computarizado; 7. Sello de la oficina administrativa”.*¹¹⁹

Debido a que el cobro coactivo de los adeudos fiscales deviene de un acto o procedimiento administrativo previo, es por ello, que la ley establece ciertos requisitos que deben cumplir dichos documentos para que la ley les otorgue la calidad de título ejecutivo, con el que la administración pueda solicitar un proceso de ejecución. Sin embargo, estos requisitos son los que el Juez al momento de presentar la demanda examina, y, con ello determina, si admite la demanda o la rechaza. Siendo el título ejecutivo en los procesos de ejecución, el documento donde consta el derecho que se pretende ejecutar. Por lo que es importante que ese título para ser válido cumpla con los requisitos establecidos en ley.

4.3. Embargo ejecutivo:

Es importante definir qué es el embargo ejecutivo, ya que esta es una fase y elemento muy importante dentro del procedimiento económico coactivo, debido a que por medio del embargo se asegura el pago de la obligación pecuniaria ya sea mediante el embargo de dinero o bienes que tenga el deudor en su patrimonio.

¹¹⁹ Loc. cit.

El autor **Palacio**¹²⁰ define el embargo de forma general (...) como una medida judicial que afecta a ciertos bienes con el objeto de garantizar una deuda que se pretende ejecutar (...).

Por su parte, los autores **Granados**¹²¹ y **Rodríguez**¹²² coinciden en definir el embargo como (...) un acto jurídico por el cual un juez interviene u ordena que una persona individual o jurídica, quien figura como deudora de una relación jurídica, no puede disponer de el o los bienes con los que cuenta en su patrimonio (...).

A la definición anterior realizada por los doctrinarios el autor **Orellana Wiarco** agrega una característica indicando: *“...El embargo es un acto secundario respecto de uno principal, es decir, no puede existir un embargo si antes no existen obligaciones a cubrir, y es un acto procedimental que es consecuencia del requerimiento”*.¹²³

Luego de analizar el concepto de embargo se procede a estudiar el concepto de embargo ejecutorio, el cual es el que mas interesa para la presente investigación, y para el efecto el autor **Rocco** citado por **Rodríguez** expresa: *“ubicado en el ámbito de la ejecución, define al embargo como una inyunción, es decir, una orden que el oficial judicial dirige al obligado ejecutado o al tercero, de abstenerse de cualquier acto encaminado a sustraer a la realización coactiva aquellos bienes que serán objeto de dicha realización coactiva”*.¹²⁴

A su vez, el autor **Palacio** explica en cuanto al embargo ejecutorio que: *“...es el que resulta de la circunstancia de no haberse opuesto excepciones al progreso de la ejecución, o de haber sido ellas desestimadas por sentencia firme”*.¹²⁵

Por último los doctrinarios **Rodríguez**¹²⁶ y **Ossorio**¹²⁷ explican al embargo como etapa de la ejecución manifestando que (...) este es una fase esencial, debido a que su objeto es que se retengan o se apoderen de bienes del deudor o que a través de la venta

¹²⁰ Palacio, Lino Enrique. *Op.cit.*Pág.170.

¹²¹ Granados, Trucho. *Op.cit.*Pág.215.

¹²² Rodríguez, Luis A. *Tratado de la ejecución, tomo I. Op.cit.*Pág.102.

¹²³ Orellana Wiarco, Octavio Alberto. *Op.cit.*Pág.120.

¹²⁴ Rodríguez, Luis A. *Tratado de la ejecución, tomo I. Op.cit.*Pág. 102.

¹²⁵ Palacio, Lino Enrique. *Op.cit.*Pág 70.

¹²⁶ Rodríguez, Luis A. *Tratado de la ejecución, tomo I. Op.cit.*Pág.104 y 133.

¹²⁷ Embargo ejecutivo. Ossorio, Manuel. *Op.cit.*Pág. 359.

judicial de los mismos, se cumpla con la obligación requerida por el acreedor que posee un título ejecutivo (...).

Dentro del juicio ejecutivo en la demanda se puede pedir embargo, es decir al inicio del proceso y este embargo es el que el juez determina provisionalmente para asegurar las resultas del proceso; en el transcurso del proceso se convierte en embargo ejecutivo cuando se finaliza el proceso, es decir cuando se dicta sentencia, por lo que se pasa de un embargo preventivo a un ejecutorio.

Para explicar lo anterior los autores **Palacio**¹²⁸ , **Orellana Wiarco**¹²⁹, **Chacón Corado**¹³⁰ y **De santo**¹³¹ son del criterio que (...) cuando se convierte el embargo preventivo en ejecutorio se denomina embargo definitivo, y este es el que faculta a que se ejecute los bienes embargados para efectuar el pago al sujeto activo de los adeudos determinados mediante el remate y venta judicial de los mismos y de esta manera satisfacer la deuda al acreedor (...)

En cuanto a los efectos del embargo la legislación guatemalteca en el **CPCYMG** establece en su artículo 303 lo siguiente: *“El embargo apareja la prohibición de enajenar la cosa embargada. Si esta prohibición fuese infringida, el embargante tiene derecho a perseguirla de cualquier poseedor, salvo que el tenedor de la misma opte por pagar al acreedor el importe de su crédito, gastos y costas de Ley”*¹³².

El embargo dentro del económico coactivo, es un elemento importante, siendo este con el que se hace efectivo el pago al final del proceso. Debido a que en la sentencia el juez resuelve si ha lugar a hacer trance y pago o trance remate y pago con los bienes embargados en el procedimiento, por lo que resulta indispensable para realizar el pago el embargo del patrimonio del contribuyente dentro de estos juicios.

¹²⁸ Palacio, Lino Enrique. *Op.cit.* Pág.171.

¹²⁹ Orellana Wiarco, Octavio Alberto. *Op.cit.* Pág.120.

¹³⁰ Chacón Corado, Mauro. *Op.cit.* Pág.45.

¹³¹ De Santo, Víctor. *Op.cit.* Pág.384.

¹³² Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit.* Pág

5. Naturaleza Jurídica:

En cuanto a las doctrinas que tienden a establecer si la naturaleza jurídica del procedimiento económico coactivo es de área pública o privada, los autores que se citarán a continuación explican esta disyuntiva.

De Santo¹³³ manifiesta que (...) el Estado cuando exige el cobro de impuestos, tasas y contribuciones actúa en el ejercicio de sus funciones, siendo la recaudación de los mismos una de sus atribuciones, en tal virtud se considera dentro de la esfera de derecho público (...).

El autor **Delgadillo Gutiérrez** explica que: *“la justificación de la facultad económico-coactiva de la administración se apoya en la naturaleza del crédito fiscal, que responde a necesidades de carácter público que el Estado debe atender, ya que frente al interés público no puede prevalecer el interés particular”*.¹³⁴

La doctrina del derecho administrativo resulta la más adecuada para explicar el procedimiento de ejecución según **Delgadillo Gutiérrez**¹³⁵ (...) la ejecución fiscal deriva de un acto administrativo donde consta un crédito fiscal que el contribuyente no ha cumplido voluntariamente por lo que su procedencia y legalidad derivan de la naturaleza del acto administrativo, siendo este último emanado de un ente público (...).

Luego de la explicación del doctrinario citado anteriormente se puede afirmar que la naturaleza jurídica responde a establecer de dónde proviene el acto, es decir, si es un acto emanado de una autoridad o de un particular, derivado de lo anterior se puede establecer que el proceso económico coactivo es un acto netamente público, debido a que antes de iniciar este proceso se debe de cumplir con ciertas fases administrativas que son realizadas por la autoridad competente que sirven de base para la formación de un título ejecutivo, por lo que este proceso tiene su naturaleza jurídica en el área pública y no privada.

¹³³ De Santo, Víctor. *Op.cit.* Pág.532.

¹³⁴ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Op.cit.* Pág. 162.

¹³⁵ *Loc. cit.*

Es importante estudiar también la teoría que determina si la naturaleza jurídica del proceso económico coactivo es Judicial o Administrativa.

Para el efecto los autores **Rossinyol Vidal y Ortiz** ¹³⁶ afirman que (...) para determinar la naturaleza del proceso económico coactivo se utiliza como criterio el órgano que tramita dicho proceso y así como su resolución. En Guatemala los dos tipos de procesos económico coactivo son de naturaleza judicial debido a que los órganos que están a cargo de su tramitación son jurisdiccionales (...).

Por su parte el autor **Saccone** manifiesta que: *“La ejecución fiscal será considerada juicio ejecutivo a todos sus efectos”*. Por lo que este autor se inclina más en la teoría que el proceso económico coactivo tiene su naturaleza jurídica en el área judicial y no administrativa. ¹³⁷

El autor **Rodríguez Lobato** difiere de los doctrinarios antes citados explicando que: *“el procedimiento económico- coactivo es un procedimiento administrativo tanto subjetiva como objetivamente considerado. Desde el primer punto de vista porque quien lo ejecuta es la Administración; desde el segundo punto de vista porque su finalidad no es la resolución de una controversia, sino la recaudación del importe de lo debido en virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntaria y oportunamente por el deudor de ese crédito, aunque dicho deudor no esté conforme, pues en este caso, para discutir la legalidad del crédito en cuestión el particular debe promover un procedimiento distinto y autónomo para dirimir esa controversia”*. ¹³⁸

Para Guatemala la naturaleza del procedimiento económico coactivo es público y es judicial debido a que el título ejecutivo en que se basa emana de una autoridad del Estado, y contra dicho documento los particulares no pueden pactar en contrario. Y es judicial debido a que el órgano encargado de su tramitación y resolución es un órgano jurisdiccional y no un órgano administrativo.

¹³⁶ Ballbe Manuel, y otros. *Op.cit.* Pág.260.

¹³⁷ Saccone, Mario Augusto. *Op.cit.* Pág.218.

¹³⁸ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op.cit.* Pág.240.

Sin embargo, en México y España la ejecución para el cobro de adeudos fiscales lo realizan en base a un sistema administrativo, es decir, que la propia administración ejecuta dichos cobros, como se estudiará más adelante en la presente investigación.

Dejando por un lado las doctrinas basadas en establecer si es Público o Privado o si es Judicial o administrativo, el tratadista **De santo** se ocupa de señalar que: *“el proceso ejecutivo fiscal está ordenado por tres factores de necesaria observancia para interpretar su naturaleza: el carácter de la obligación, la persona del acreedor y el instrumento público que acredita la existencia del título”*.¹³⁹

Luego de todas las posturas doctrinarias antes citadas se puede establecer que, si bien es cierto, el proceso económico coactivo deriva de fases administrativas previas, su procedimiento se lleva a cabo en un órgano jurisdiccional quien es el responsable de la sustanciación de todas las fases del proceso, por lo que se transforma en un proceso judicial y dentro del cual los particulares no pueden pactar en contrario en cuanto a las fases del mismo, lo que lo transforma en un proceso eminentemente de carácter público.

Capítulo III. Jurisdicción y Competencia en materia de lo Económico Coactivo

La jurisdicción y competencia tiene estrecha relación en cuanto al procedimiento económico coactivo en Guatemala debido a que dicho proceso, es tramitado por un órgano judicial, por lo tanto, el Estado faculta a dicho órgano a juzgar y promover la ejecución de lo juzgado según las clases, poderes y límites de la jurisdicción y según las reglas de la competencia.

1. Jurisdicción:

Antes de abordar el tema de jurisdicción se plasman ciertas normas de la legislación guatemalteca que se manifiestan en cuanto a este tema y es de donde se parte para desarrollar el mismo.

¹³⁹ De Santo, Víctor. *Op.cit.*Pág.532.

Para el estudio de la jurisdicción se parte de lo que la **CPRG** en su artículo 154 establece en su parte conducente que: *“Función pública; sujeción a la ley. Los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella...”*.¹⁴⁰ Lo importante del artículo citado es que establece límites en cuanto al actuar los servidores públicos, para que, los mismos no excedan del poder y atribuciones que les es asignado por la ley.

En ese mismo sentido **CPRG** en el artículo 203 en su parte conducente determina que: *“...La función jurisdiccional se ejerce, con exclusividad absoluta, por la Corte Suprema de Justicia y por los demás tribunales que la ley establezca”*.¹⁴¹

Por su parte la **LOJ** en su artículo 74 establece que: *“Jurisdicción. La Corte Suprema de Justicia tiene jurisdicción en toda la República para conocer de los asuntos judiciales que le competen de conformidad con la Ley. Es el tribunal de superior jerarquía de la República”*.¹⁴² De tal cuenta, la legislación guatemalteca otorga a la Corte Suprema de Justicia, siendo esta última el órgano jurisdiccional de mayor jerarquía en Guatemala, y de quien dependen y se organizan los demás órganos jurisdiccionales.

1.1. Concepto:

Conceptualiza el autor **Ossorio**¹⁴³ el término jurisdicción como (...) función de los jueces de administrar derecho, sin embargo, esta función es limitada según el espacio, materia y territorio (...).

Por su parte el procesalista italiano, **Chiovenda** considera que la jurisdicción es: *“la función del Estado que tiene por fin la actuación de la voluntad concreta de la ley mediante la sustitución, por la actividad de los órganos públicos, de la actividad de los particulares o de otros órganos públicos, sea al afirmar la existencia de la voluntad de la ley, sea al hacerla prácticamente efectiva”*.¹⁴⁴

¹⁴⁰Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas*. Fecha de Publicación: 31/05/1,985

¹⁴¹*Loc. cit.*

¹⁴²Congreso de la República de Guatemala. Ley del organismo Judicial. Decreto 2-89. Fecha de publicación: 10 de enero 1989.

¹⁴³Jurisdicción. Ossorio, Manuel. *Op.cit.* Pág.524.

¹⁴⁴Chiovenda Giuseppe. *Op.cit.* Pág.2.

El autor **Arellano García**¹⁴⁵ critica la definición antes expuesta estableciendo dicho autor (...) que la definición de Chiovenda no es lo suficientemente amplia para establecer que la ley no es la única fuente del derecho en la que se puede fundar una resolución al desempeñarse la función jurisdiccional, en ella no se precisa lo característico de la función jurisdiccional que es decir el derecho frente a los casos controvertidos, tampoco incluye la dicción del derecho que va a sentar precedente para crear la norma general que, jurisprudencialmente servirá para resolver casos futuros (...).

El autor Arellano, agrega una característica importante indicando que los jueces al ejercer su jurisdicción y conforme a los fallos dictados por ellos crean jurisprudencia siempre que cumplan con los requisitos legales, sin embargo, la jurisdicción ayuda a que a través de las decisiones o resoluciones de los jueces o tribunales se vaya estableciendo cierto criterio para resolver situaciones similares, en el mismo sentido y de forma justa e igual para todos.

Los autores **Arellano García**¹⁴⁶, **Couture**¹⁴⁷, **José Castillo Larrañaga y Rafael de Pina**¹⁴⁸, **Gordillo Galindo**¹⁴⁹ y **Rocco** citado por **Arellano García**¹⁵⁰, coinciden en definir a la jurisdicción como (...) la función exclusiva y potestativa que tiene el Estado de administrar justicia, a través de sus órganos, quienes lo realizan aplicando la norma general al caso concreto o controversia que les es sometida a su conocimiento, siendo la decisión de los jueces de carácter declarativa o ejecutiva, con el fin de dirimir controversias jurídicas (...).

En ese sentido la **CPRG**¹⁵¹ en el artículo 203 y la **LOJ**¹⁵² en su artículo 57, coinciden en indicar en cuanto a la jurisdicción (...) la justicia se ejerce exclusivamente por los tribunales que establece la ley, a quienes la ley les asigna la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado (...).

¹⁴⁵ Arellano García, Carlos. *Op.cit.* Pág.337.

¹⁴⁶ *Ibid.* Pág.340.

¹⁴⁷ Couture, Eduardo J. *Fundamentos del derecho procesal civil. Op.cit.* Pág. 40.

¹⁴⁸ Castillo Larrañaga, José y Rafael, De Pina, *Instituciones de derecho procesal civil.* México, Editorial Porrúa, 1978, doceava edición. Página 59.

¹⁴⁹ Gordillo Galindo, Mario Estuardo. *Op.cit.* Pág.25.

¹⁵⁰ Arellano García, Carlos. *Op.cit.* Pág.337.

¹⁵¹ Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas. *Op.cit.*

¹⁵² Ley del organismo Judicial. Decreto 2-89. *Op.cit.*

El autor **José Becerra Bautista** citado por **Arellano García**, agrega otra característica importante en cuanto a la jurisdicción por lo que se señala que: “*Jurisdicción es la facultad de decidir, con fuerza vinculativa para las partes, una determinada situación jurídica controvertida*”.¹⁵³ La fuerza vinculativa dentro de la actividad judicial es importante, debido a que toda decisión judicial obliga a ambas partes a realizar determinada actividad, y, esta fuerza solo puede aplicarle un juez que está investido de poder de decisión, y a quien, se le ha asignado cierta jurisdicción según la ley.

Por último el autor **Devis Echandía** es del criterio que: “*la soberanía del Estado, aplicada por conducto del órgano especial a la función de administrar justicia, principalmente para la realización o garantía del derecho objetivo y de la libertad y de la dignidad humanas, y secundariamente para la composición de los litigios o para dar certeza jurídica a los derechos subjetivos, o para investigar y sancionar los delitos e ilícitos de toda clase o adoptar medidas de seguridad ante ellos, mediante la aplicación de la ley a casos concretos, de acuerdo con determinados procedimientos y mediante decisiones obligatorias*”.¹⁵⁴

El autor antes citado, agrega una situación importante que ningún doctrinario citado había comentado, y es el hecho de señalar que la principal función de aplicar justicia es velar que se cumplan con los derechos y garantías, y como función secundaria la solución de controversias, lo cual parece muy acertado, ya que, el objeto de administrar justicia siempre debería de ser en primer plano el ser garante de los derechos de quienes les es aplicada la norma.

Se puede concluir entonces que la jurisdicción es una facultad del Estado a través de su órgano judicial, la cual consiste en impartir justicia, velando por el cumplimiento del derecho y garantías, así como también poniendo fin a las controversias que ponen en conocimiento de los mismos. En Guatemala la jurisdicción puede ejercerse exclusivamente por el Organismo Judicial según la legislación guatemalteca.

1.2 Características:

¹⁵³Arellano García, Carlos. *Op.cit.* Pág.339.

¹⁵⁴Echandía, Devis. *Teoría general del proceso*. Buenos Aires, Universidad, 2004, tercera edición. Página 97.

Según **Echandía**¹⁵⁵ (...) las características de la jurisdicción son las siguientes: a) autónoma, es ejercida exclusivamente por el Estado; b) independiente, frente a otros órganos que tiene el Estado; c) única, existiendo una sola jurisdicción dentro de cada Estado, siendo esta una facultad y deber del mismo, sin embargo, su ejercicio es distribuido a órganos especializados (...).

La legislación guatemalteca indica una característica de la jurisdicción establecida en la **LOJ** en su artículo 113 el cual indica: *“La función jurisdiccional no puede delegarse por unos jueces a otros. Los jueces deben conocer y decidir por sí los asuntos de su potestad”*.¹⁵⁶

Por su parte el autor **Arellano García**¹⁵⁷ expone varios elementos que caracterizan a la jurisdicción los cuales son los siguientes: (...) a. la jurisdicción es un atributo que implica potestad o poder; b) Este atributo es ejercido únicamente por el Estado debido a que es a él a quien se le atribuye según la ley; c) el Estado ejerce la jurisdicción a través de sus órganos que lo constituyen los jueces o árbitros; d) La actuación de los jueces o árbitros, en representación del Estado, consistirá en decidir una cuestión en la que los interesados, que acuden ante el juzgador, pretenden que se les haga justicia, que se le dé a cada quien lo que corresponde conforme al criterio del juez, a su vez sujeto a normas jurídicas. Pretenden que se les diga el derecho, que se les revuelva la situación de contradicción, de antagonismo, en que se encuentran (...).

Según estas características estudiadas, la jurisdicción constituye un poder que posee el Estado a través de un órgano correspondiente, y quien tiene la potestad de decisión sobre determinados conflictos jurídicos dentro del territorio en donde ejerce jurisdicción. Se puede establecer que, si bien es cierto, la jurisdicción es ejercida por un juez o por un árbitro, es el Estado quien está ejerciendo la potestad jurisdiccional delegando el poder al órgano judicial. Y el juez tiene la atribución de resolver las controversias que le son sometidas a su conocimiento para que aplicando principios, normas y valores pueda resolver el asunto con la mayor prontitud y justicia posible para que las partes no

¹⁵⁵ *Ibid.* Pág.96.

¹⁵⁶ Ley del organismo Judicial. Decreto 2-89. *Op.cit.*

¹⁵⁷ Arellano García, Carlos. *Op.cit.* Pág.336.

se vean afectadas en cuanto a sus derechos. En ese sentido la jurisdicción se caracteriza por ser única, exclusiva, indelegable e independiente.

1.3 Clases de Jurisdicción:

Existe una gran clasificación en cuanto a la jurisdicción sin embargo, dentro del presente capítulo únicamente se estudiarán las clasificaciones que sirvan para encuadrar la jurisdicción que se aplica al proceso económico coactivo.

1.3.1. Jurisdicción voluntaria y jurisdicción contenciosa:

Esta clasificación surge desde el punto de vista de la existencia o inexistencia de controversia por lo que se establecen las siguientes diferenciaciones entre una y la otra.

Los autores **Couture**¹⁵⁸, **Arellano García**¹⁵⁹ y **Echandía**¹⁶⁰ coinciden en afirmar que (...) jurisdicción voluntaria se refiere a el requerimiento o solicitud que hacen una o varias personas para que un juez intervenga en una actuación o proceso con el fin que se declare un derecho, sin que exista previamente o que se derive un conflicto entre las partes, ya que no se pretende obligar a las mismas (...).

Por último el autor **Arellano García**¹⁶¹ es del criterio que (...) la jurisdicción voluntaria en sentido estricto no constituye jurisdicción, debido a que no existe conflicto entre las partes, sin embargo, desde el punto de vista formal si se considera jurisdicción debido a que interviene un órgano judicial (...).

Luego de estudiar las explicaciones doctrinarias antes citadas se puede concluir que la jurisdicción voluntaria se ejerce por un juez a petición de las partes que desean que se declare un derecho o situación a favor de ellas, sin embargo, acuden de forma voluntaria, sin existir inconformidad entre ellas, es decir sin necesidad que exista un conflicto.

¹⁵⁸Couture, Eduardo J. *Fundamentos del derecho procesal civil*. Op.cit.Pág. 45.

¹⁵⁹Arellano García, Carlos. Op.cit.Pág. 342.

¹⁶⁰Echandía, Devis. *Teoría general del proceso, tomo I*, Buenos Aires, editorial Universidad, 1984. Página, 83.

¹⁶¹Arellano García, Carlos. Op.cit.Pág.342.

Es oportuno estudiar la jurisdicción contenciosa debido a que es contraria a la voluntaria, y además es la que interesa para la presente investigación y para el efecto el autor **Echandía** define a la jurisdicción contenciosa como la que: “*se ejercita entre personas que requieren la intervención del órgano jurisdiccional a fin de que desate una controversia o litigio existente entre ellas, sobre el cual no han podido llegar a un acuerdo...*”.¹⁶²

Por su parte los doctrinarios **Couture**¹⁶³ y **Arellano García**¹⁶⁴ aseveran que (...) la jurisdicción contenciosa es la típica jurisdicción, es decir en sentido estricto, en donde es necesaria la existencia litis entre las partes y el órgano que dirime dicha controversia (...).

Para efectos de la presente investigación se encuadra al procedimiento económico coactivo dentro de la jurisdicción contenciosa, pues existe cierta controversia entre las partes derivada del incumplimiento por parte del obligado, la cual la Administración tributaria pretende ejecutar.

1.3.2. Jurisdicción ordinaria o común y jurisdicción especial:

En cuanto a la jurisdicción ordinaria o común **Echandía**¹⁶⁵ indica que (...) la jurisdicción ordinaria es la que conoce de todos los asuntos que no tienen una jurisdicción especial, por lo que es una jurisdicción amplia y es ejercida por tribunales y jueces ordinarios generalmente se considera común las materias civil, penal y laboral (...).

En cuanto a la jurisdicción especial **Echandía** indica que: “*... por jurisdicción especial, la que corresponde a jueces y tribunales diferentes, como la contencioso administrativa, la eclesiástica, la penal militar, la de aduana, la fiscal, la disciplinaria y la constitucional*”.¹⁶⁶

Se puede determinar que el procedimiento económico coactivo se puede situar en la jurisdicción especial, debido a que corresponde a materia fiscal, siendo esta una

¹⁶²Echandía, Devis. *Teoría general del proceso, tomo I. Op.cit.* 83.

¹⁶³Couture, Eduardo J. *Fundamentos del derecho procesal civil. Op.cit.* Pág. 44.

¹⁶⁴Arellano García, Carlos. *Op.cit.* Pág. 342.

¹⁶⁵Echandía, Devis. *Teoría general del proceso, tomo I. Op.cit.* 80.

¹⁶⁶Echandía, Devis. *Teoría general del proceso, tomo I. Op.cit.* 88.

materia especial regulada por la ley. Por lo que se necesita de jueces y tribunales especializados para conocer de estos asuntos. En Guatemala los juzgados que conocen de dicho procedimiento son los Juzgados especiales y no ordinarios.

1.3.3. Jurisdicción administrativa:

Se considera importante estudiar la jurisdicción administrativa, en virtud que en algunos países que se analizarán dentro de la presente investigación los procesos ejecutivos para el cobro de adeudos tributarios utilizan la jurisdicción administrativa para resolver dichos procesos.

El autor **Ossorio** manifiesta en cuanto a la jurisdicción administrativa que: *“...la función jurisdiccional que tiene por objeto resolver los conflictos, litigios o contiendas que surgen por virtud de la acción administrativa y que se suscitan entre la administración pública y los administrados o entre entidades administrativas”*.¹⁶⁷

Por su parte el autor **Rodríguez Lobato** indica que: *“las autoridades jurisdiccionales administrativas pueden ser una dependencia del órgano del Estado que tienen a su cargo la ejecución de la esfera administrativa de las leyes tributarias, o un tribunal administrativo dotado de plena autonomía. La primera conoce y resuelve los recursos administrativos en tanto que la segunda los juicios administrativos”*.¹⁶⁸

En ese sentido, **Echandía** da un concepto sobre la jurisdicción coactiva o fiscal para lo cual manifiesta lo siguiente: *“Para el cobro de los impuestos, multas, y en general las deudas fiscales a favor de la nación, los departamentos y los municipios, existe la jurisdicción coactiva o fiscal, con funcionarios propios que en primera instancia no pertenecen al órgano jurisdiccional y normas especiales. La jurisdicción coactiva conoce privativamente de las ejecuciones con títulos fiscales”*¹⁶⁹

En Guatemala la función administrativa es aplicada antes de llevar a cabo el proceso económico coactivo, debido a que se deben de agotar los trámites administrativos antes de promover el juicio ejecutivo, debido a que en la mayoría de casos los títulos

¹⁶⁷ Jurisdicción contencioso-administrativa. Ossorio, Manuel. *Op.cit.*Pág.772.

¹⁶⁸ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op.cit.*Pág. 200.

¹⁶⁹Echandía, Devis.*Teoría general del proceso. Op.cit.*Pág.113.

ejecutivos en los que se fundamenta el proceso son resoluciones de carácter administrativo. Sin embargo, en otros países la jurisdicción administrativa es una potestad que tiene la administración tributaria de resolver conflictos entre la administración y los administrados, en donde se encuentran los procesos de ejecución fiscal. En donde el Estado le asigna facultades a la Administración de conocer la tramitación de dicho proceso, sin necesidad de acudir a un órgano jurisdiccional.

Por lo que se puede concluir que la jurisdicción que se aplica al procedimiento económico coactivo es contencioso y especial, debido a que existe un conflicto entre las partes, el cual se deriva del incumplimiento y es especial por los jueces y tribunales que lo conocen tanto en primera como en la segunda instancia.

1.4. Poderes y Límites de la jurisdicción:

1.4.1. Poderes de jurisdicción:

La jurisdicción trae aparejada ciertas facultades que en la doctrina son llamadas poderes, los cuales utilizan los jueces para lograr el desempeño óptimo de sus funciones; el cumplimiento de estos poderes tiene como propósito investir a los juzgadores con ciertas atribuciones para que ellos sean los que dirigen e instruyan todo el proceso desde el inicio hasta el final dirigido por ciertas directrices legales.

En ese mismo sentido el autor **Echandía** es del criterio que: *“en el desempeño de sus funciones, las autoridades encargadas de ejercer la jurisdicción en sentido estricto, están investidas, por razón de ella de ciertos poderes”*.¹⁷⁰

Dentro del presente capítulo se analizarán a detalle cada uno de los poderes con los que cuenta el juzgador, los cuales son decisión, coerción, documentación y ejecución y su relación con el procedimiento económico coactivo.

a. Poder de decisión:

Los autores **Echandía**¹⁷¹, **Gordillo Galindo**¹⁷² y **Ossorio**¹⁷³ indican que (...) a través del poder de decisión los jueces ponen fin a la controversia o bien en su caso rechazan

¹⁷⁰Echandía, Devis. *Teoría general del proceso, tomo I. Op.cit.*, 88.

la demanda, en ese sentido tienen la facultad de decidir sobre determinado asunto, y dicha decisión es de cumplimiento obligatorio para las partes (...).

El poder de decisión es un poder con el que cuenta el juzgador, el cual lo hace valer para dictar resoluciones finales que resuelven la controversia que fue sometida a su conocimiento. Dentro del procedimiento económico coactivo este poder se ve reflejado cuando el juez resuelve el juicio ejecutivo por medio de la sentencia que en derecho corresponde, y que pone fin al proceso, la cual es de cumplimiento obligatorio para las partes.

b. Poder de coerción:

El autor **Echandía**¹⁷⁴ explica este poder manifestando que (...) es la facultad que tiene el juez o tribunal de imponer sanciones a la parte que se niegue a cumplir con una obligación legal, con el uso de la fuerza pública. Este poder da fuerza a la eficacia al trámite del proceso (...).

En ese mismo sentido **Gordillo Galindo** afirma en cuanto al poder de coerción lo siguiente: *“Para decretar medidas coercitivas cuya finalidad sea remover aquellos obstáculos que se oponen al cumplimiento de la jurisdicción. Es una facultad del juez compeler y apremiar por los medios legales a cualquier persona para que esté a derecho”*.¹⁷⁵

Luego de las exposiciones doctrinarias antes citadas se puede afirmar que el poder coercitivo con el que cuentan los jueces es importante debido que a través de él, los jueces imponen su autoridad hacia las partes, obligándolas a acatar la ley o los procedimientos o medidas que deben cumplir dependiendo del proceso a que estén sujetos. Es a través de este poder que el juez en el procedimiento económico coactivo decreta el embargo al ejecutado, obligándolo a cumplir con la obligación.

¹⁷¹ *Ibid.* Pág. 79.

¹⁷² Gordillo Galindo, Mario Estuardo. *Op.cit.* Pág. 28.

¹⁷³ Poder de decisión Jurisdiccional. Ossorio, Manuel. *Op.cit.* Pág. 732

¹⁷⁴ Echandía, Devis. *Teoría general del proceso, tomo I. Op.cit.* 79.

¹⁷⁵ Gordillo Galindo, Mario Estuardo. *Op.cit.* Pág. 28.

C. Poder de documentación o investigación:

El autor **Echandía**¹⁷⁶ es de la opinión que (...) este poder pueden usarlo los jueces de oficio, generalmente y también en los modernos procesos contencioso- administrativo, laborales y civiles (...).

Este poder es utilizado por el juzgador para dejar constancia de todos los actos en los que están presentes; así como de todas las decisiones que toman. La documentación del proceso es por escrito, con el fin que las partes y el juez puedan consultarlo en cualquier momento.

d. Poder de ejecución:

Se parte de lo manifestado por **Echandía** quien afirma que el poder de ejecución: *“se relaciona con el de coerción, pero tiene su propio sentido, pues si bien implica el ejercicio de coacción y aun de la fuerza contra una persona, no persigue facilitar el proceso, sino imponer el cumplimiento de un mandato claro y expreso, sea que este se derive de una sentencia o de un título proveniente del deudor y al cual la ley le asigne ese mérito”*.¹⁷⁷

Al respecto **Gordillo Galindo**¹⁷⁸ y **Ossorio**¹⁷⁹ en el mismo sentido que el autor antes citado, agregan que (...) dentro de las atribuciones de los órganos jurisdiccionales, se encuentra la facultad de promover la ejecución de las decisiones y sentencias (...).

Por último el autor **Echandía**¹⁸⁰ da una explicación en cuanto a este tema afirmando que (...) las decisiones y sentencias dictadas por un órgano judicial deben ser cumplidas, dentro del plazo y forma que se establece en las mismas, sin embargo en ocasiones no se cumplen de forma voluntaria, por lo que los órganos jurisdiccionales a través del poder de ejecución hacen uso de la fuerza pública para imponer su cumplimiento (...).

¹⁷⁶Echandía, Devis. *Teoría general del proceso, tomo I. Op.cit.* 80.

¹⁷⁷*Loc cit.*

¹⁷⁸Gordillo Galindo, Mario Estuardo. *Op.cit.* Pág.28.

¹⁷⁹Poder de Ejecución jurisdiccional. Ossorio, Manuel *Op.cit.* Pág.772.

¹⁸⁰Echandía, Devis. *Teoría general del proceso, tomo I. Op.cit.* 80.

Según el poder de ejecución, todo órgano jurisdiccional está compuesto por jueces quienes están a cargo de la administración de justicia por el ejercicio de sus funciones como funcionarios públicos por lo que se les asignan determinados poderes para que puedan desempeñar su función de la mejor manera siendo los poderes el de conocimiento, de decisión, de ejecución, entre otros.

El poder que más interesa para la presente investigación es el de ejecución por medio del cual se ejecutan las decisiones judiciales o administrativas posibilitando al juez usar su poder coercitivo con el fin de lograr el cumplimiento de una obligación que se encuentre en un documento que la ley le asigne fuerza ejecutiva. Este poder de ejecución es el que se utiliza para llevar a cabo el procedimiento económico coactivo, por medio del cual el juzgador o tribunal utiliza la coacción para exigir que el deudor, pague al acreedor, en este caso al Estado los adeudos ya sea de carácter tributario o erario público que no ha sido efectuado, mediante la ejecución de un título ejecutivo que la ley reconoce.

1.4.2. Límites de la jurisdicción:

De la misma forma que la legislación atribuye poderes a la jurisdicción, le son atribuidos también ciertos límites, siendo estos mecanismos de control para que el órgano jurisdiccional conozca únicamente lo que le fue asignado según las normas jurídicas y que su ejercicio también se sujete a la ley. Por lo que los límites a la jurisdicción determinan los asuntos que cada órgano jurisdiccional debe y está facultado para conocer. De esta forma se trata de distribuir las controversias y agruparlas en cada órgano jurisdiccional según lo que se pretende por las partes en cada proceso, así como que el órgano que lo conozca tenga cierta experiencia y conocimiento en la materia.

Por su parte la **LOJ** ¹⁸¹ en el artículo 58 se establece (...) una distribución de la jurisdicción en cuanto a los órganos que tiene el estado dependiendo de la materia que se trate el asunto, dentro de los cuales se puede mencionar a la Corte Suprema de

¹⁸¹ Ley del organismo Judicial. Decreto 2-89. *Op.cit.*Pág

Justicia, Corte de Apelaciones, Tribunal de lo Contencioso Administrativo, Tribunal de segunda instancia de Cuentas, entre otros (...).

La jurisdicción está limitada por el lugar, personas, objeto o materia donde se ejerce la jurisdicción, por las personas a quienes se aplica la jurisdicción que va de la mano con el territorio, debido a que las personas a quienes se les aplica la jurisdicción son aquellas que se encuentran dentro del territorio de Guatemala; es decir las limitaciones sirven como indicaciones establecidas para que el juzgador no se exceda de la jurisdicción asignada a su persona según la ley.

2. Competencia:

Antes de estudiar el tema es importante manifestar que la competencia limita a la jurisdicción debido a que depende de la competencia que le es asignada a cada juez o tribunal, la facultad de conocer determinado asunto. Siendo esta la que le determina a cada juzgado cuáles son los asuntos o procesos que puede conocer y cuáles le corresponden a otro juzgado.

2.1. Definición:

Se parte del criterio del autor **De Santo** quien manifiesta que: *“la necesidad de distribuir la labor judicial es la que precisamente dio origen a la aparición del concepto de competencia”*. Y la define como *“la aptitud reconocida por la ley a un órgano judicial para ejercer sus funciones con relación a una determinada categoría de cuestiones y dentro de cierto territorio”*.¹⁸² Continúa manifestando el autor que la competencia se determina atendiendo a las normas vigentes al momento de entablarse el juicio y al estado de cosas existente en esta oportunidad.

Por su parte el doctrinario **Ossorio**¹⁸³ afirma que es la (...) facultad o atribución que es asignada a un juez o tribunal para conocer de determinado asunto según la materia, cantidad y lugar que del conflicto se derive (...).

¹⁸²De Santo, Víctor. *Op.cit.*Pág.126.

¹⁸³Competencia. Ossorio, Manuel. *Op.cit.*Pág.191.

En cuanto a la competencia **Leible** explica que: “...un firme régimen de competencia crea seguridad jurídica. El demandante sabe, a qué juzgado se puede o debe dirigir con su demanda. El demandado en todo caso se puede preparar, en qué lugar eventualmente debe contestar con demandas”.¹⁸⁴

Lo que se puede afirmar del concepto antes indicado es que el Estado cuando intervienen en los actos únicamente lo puede hacer cuando la ley se lo permite y hasta donde la ley le permita. Caso contrario a los administrados que pueden hacer todo lo que la ley no les prohíba.

Prieto Castro citado por **Arellano García**¹⁸⁵ indica: (...) es el deber y derecho de otorgar justicia en un determinado asunto, que debe conocer según las reglas legales y que excluyen a otro órgano a conocerlo (...).

Los autores **Chioventa**¹⁸⁶, **Rocco** citado por **Arellano García**¹⁸⁷ y **Cipriano Gómez Lara** citado por **Arellano García**¹⁸⁸ coinciden en definir la competencia como (...) aquella parte o esfera de la jurisdicción que se le otorga a un órgano de autoridad judicial para que desempeñe sus funciones, para que distribuya su jurisdicción en los órganos ordinarios existentes (...).

Los procesalistas **Gordillo Galindo**¹⁸⁹ y **Castillo Larrañaga y De Pina**¹⁹⁰ coinciden en manifestar que (...) la competencia es el límite de la jurisdicción, es la facultad que se le asigna a un órgano jurisdiccional para conocer de determinados asuntos. la competencia es específica mientras que la jurisdicción la ejercen todos los órganos judiciales en su conjunto (...).

Los autores antes citados se refieren a un tema muy importante que es entender la jurisdicción de forma general y la competencia como una atribución específica,

¹⁸⁴Leible, Stefan. *Op.cit.* Pág. 107.

¹⁸⁵Arellano García, Carlos. *Op.cit.* Pág. 354.

¹⁸⁶Chioventa, Giuseppe. *Op.cit.* Pág. 175.

¹⁸⁷Arellano García, Carlos. *Op.cit.* Pág.354.

¹⁸⁸*Ibid.* Pág.356.

¹⁸⁹Gordillo Galindo, Mario Estuardo. *Op.cit.* Pág. 31.

¹⁹⁰Castillo Larrañaga, José y Rafael, De Pina. *Op.cit.* Pág.87.

En cuanto a la competencia la legislación guatemalteca se manifiesta al respecto el artículo 62 y 121 de la **LOJ** ¹⁹¹ los cuales indican (...) los órganos jurisdiccionales ejercen su facultad de administrar justicia dentro de la materia y territorio asignado. Sin embargo, tienen obligación de conocer de oficio temas de jurisdicción y competencia, salvo que la competencia pueda ser prorrogada (...).

Luego de estudiar el concepto de competencia tanto por la doctrina como por la legislación se considera importante indicar un concepto de competencia tributaria siendo la materia de estudio de la presente investigación, y para el efecto el autor **Delgadillo Gutiérrez** la conceptualiza como: *“aquella facultad general y abstracta para la actuación de los órganos públicos en esta materia, que se deriva del poder del Estado y que se encuentra sometida a un orden jurídico preestablecido.”* ¹⁹²

En conclusión, la competencia limita la jurisdicción. La jurisdicción es concreta ya que se refiere a un caso determinado según la ley y es ejercida por un juez o tribunal a quienes les es atribuida esa facultad de ejercer la misma, siendo esta una potestad que otorgan las normas a ciertos órganos jurisdiccionales, con el fin de establecer que materia, territorio, cuantía está facultado de conocer, y distribuir el trabajo de impartir justicia según las clasificaciones de competencia que se estudiaran en el presente capítulo. Así mismo es por medio de la competencia que la parte actora tiene conocimiento hacia que órgano puede dirigir su petición para resolver una determinada situación jurídica, por lo que tiende a crear una mayor seguridad jurídica.

2.2. Clasificación de la competencia:

La competencia se clasifica atendiendo a determinados criterios que sirven para la distribución de los casos entre los jueces.

Al respecto la **LOJ** artículo 94 indica que: *“Competencia. La Corte Suprema de Justicia determina la sede y distrito que corresponde a cada juez de primera instancia y en*

¹⁹¹ Ley del organismo Judicial. Decreto 2-89. *Op.cit.*

¹⁹² Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Op.cit.* Pág. 48.

donde hubiere más de uno, les fijara su competencia por razón de la materia, de la cuantía y del territorio".¹⁹³

2.2.1. Por razón del territorio:

Los autores **Arellano García**¹⁹⁴ y **Gordillo Galindo**¹⁹⁵ afirman que (...) la competencia se distribuye territorialmente mediante la circunscripción geográfica la cual se encuentra delimitada para conocer de determinados asuntos jurídicos por el juzgador (...).

Y por último el autor **Leible**¹⁹⁶ afirma que (...) la competencia territorial se encarga de establecer el juzgado competente para conocer de determinado caso, tomando en cuenta la residencia de una persona natural, esta competencia depende de la residencia del demandado en el proceso y si se trata de persona jurídica en el lugar donde tenga su sede la autoridad, empresa o sociedad (...).

Se puede establecer que la competencia según el territorio como su nombre lo indica atiende a un zona geográfica, en la cual el juez tiene asignada competencia, y en algunos casos se establece según la residencia y ubicación del demandado.

2.2.2. Por razón de la materia:

En cuanto a esta clasificación el autor **Arellano García**¹⁹⁷ explica que (...) en virtud de la materia se dividen los juzgados, por lo que ha de entenderse a la materia de los asuntos para determinar si la competencia surte a favor de un juez de cierta materia; así mismo la materia es importante para determinar la competencia del juez, ya que las reglas de competencia tendrán en consideración la materia litigiosa para fijar las correspondientes reglas de competencia (...).

¹⁹³ Ley del organismo Judicial. Decreto 2-89. *Op.cit.*

¹⁹⁴ Arellano García, Carlos. *Op.cit.* Pág.365.

¹⁹⁵ Gordillo Galindo, Mario Estuardo. *Op.cit.* Pág. 34.

¹⁹⁶ Leible, Stefan. *Op.cit.* Pág. 115.

¹⁹⁷ Arellano García, Carlos. *Op.cit.* Pág.365.

El autor **Gordillo Galindo** es del criterio que: *“La jurisdicción se distribuye atendiendo a la naturaleza del pleito, así que existen jueces penales, civiles, de familia, laborales, etc.”*.¹⁹⁸

La competencia por razón de la materia tiene por finalidad concentrar los asuntos que sean de la misma naturaleza o que contengan las mismas características, tomando en cuenta la naturaleza y objeto del litigio; de manera que los jueces conozcan de procesos con características comunes y de clases determinadas.

2.2.3. Por razón de grado:

Se parte del criterio del autor **Arellano García** quien manifiesta que: *“la competencia por grado es la que se refiere a la distribución de la facultad de conocimiento de los órganos jurisdiccionales en una primera o en una segunda instancia. A este tipo de competencia se le designa como competencia por grado, competencia jerárquica o competencia de primera y segunda instancias”*.¹⁹⁹

Al respecto la **CPRG**²⁰⁰ en su artículo 211 y la **LOJ**²⁰¹ en su artículo 59 estipulan que (...) en los procesos no pueden existir más de dos instancias, y dichas instancias son conocidas por tribunales distintos, con el fin de verificar lo actuado en ambas instancias (...).

La finalidad de establecer la competencia por razón de grado es para determinar a qué Juez le corresponde conocer el proceso según si el proceso se encuentra en primera o en segunda instancia. Es decir si se conoce por el tribunal inferior o por el tribunal de alzada, para ello se establecen los grados dentro de los juzgados y tribunales.

2.2.4. Por razón de cuantía:

En cuanto a esta clasificación el autor **Arellano García** es de la opinión que: *“la importancia pecuniaria de los intereses que se debaten en el proceso, servirá para determinar si un juez es o no competente. En los asuntos patrimoniales, la cuantía es*

¹⁹⁸ Gordillo Galindo, Mario Estuardo. *Op.cit.* Pág.32.

¹⁹⁹ Arellano García, Carlos. *Op.cit.* Pág. 364.

²⁰⁰ Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas. *Op.cit.*

²⁰¹ Ley del organismo Judicial. Decreto 2-89. *Op.cit.*

*indispensable determinarla para atribuir competencia a un juez de lo civil o a un juez de paz”.*²⁰²

Por su parte **Gordillo Galindo** explica que por razón de la cuantía: *“Se distribuye el conocimiento de los asuntos atendiendo al valor, el que se determina con reglas que se encuentran en la legislación nacional”.*²⁰³

La legislación guatemalteca establece ciertas normas aplicables en cuanto a la determinación de la cuantía las cuales según el **CPCYMG** en el artículo 8 indica: *“Para establecer la cuantía de la reclamación, se observarán las siguientes disposiciones: 1. No se computarán los intereses devengados. 2. Si se demandaren pagos parciales o saldos de obligaciones, la competencia se determinará por el valor de la obligación o contrato respectivo. 3. Si el juicio versare sobre rentas, pensiones o prestaciones periódicas, servirá de base su Importe anual”.*²⁰⁴

En cuanto a la competencia por razón de la cuantía en Guatemala se deben de observar las reglas específicas en el tema las cuales son el Acuerdo 3-91, reformado por los Acuerdos 5-97, 2-2006 y 37-2006, todos fijados por la Corte Suprema de Justicia.

3. Jurisdicción y Competencia de los Juzgados Económico Coactivo:

Todo el estudio doctrinario y legal acerca de la jurisdicción y competencia fue precisamente para arribar y estudiar la función de los juzgados económico coactivo, siendo ese proceso el objeto de estudio de la presente investigación.

Dado que el procedimiento económico coactivo se divide en dos clases, las cuales se estudiarán en un capítulo específico dentro de la presente investigación se considera más apropiado estudiar la competencia y jurisdicción según cada clase de proceso, ya que la ley asigna a cada uno competencia específica dependiendo si es común o tributaria. Todas las clasificaciones estudiadas en la competencia son aplicables para

²⁰² Arellano García, Carlos. *Op.cit.* Pág. 367.

²⁰³ Gordillo Galindo, Mario Estuardo. *Op.cit.* Pág.32.

²⁰⁴ Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit.*

determinar quién es el órgano competente para conocer el proceso económico coactivo ya sea común o tributario.

3.1. Jurisdicción y Competencia Económica coactiva común:

El autor **Castillo González** manifiesta que: *“Económico coactivo común. 1ª. Instancia. Jueces de lo Económico Coactivo (capital) y Jueces de Primera Instancia de Cuentas o de lo Económico Coactivo (departamentos). 2ª. Instancia. Jueces del Tribunal de Cuentas (magistrados)...”*²⁰⁵

En cuanto a la jurisdicción del PECC, la **CPRG**²⁰⁶ en su artículo 220 y la **LOTYCC**²⁰⁷ en su artículo 45 y 53 indican que (...) la jurisdicción que se ejerce en materia económica coactiva de cuentas es por los jueces de Primera Instancia por medio del departamento económico coactivo del Tribunal de Cuentas y por el Tribunal de Cuentas en segunda instancia (...).

En cuanto a la competencia en materia económica coactiva común en los departamentos la **LOTYCC**²⁰⁸ en el artículo 52 establece que (...) en los departamentos corresponde a los jueces de Primera Instancia conocer de la materia económico coactiva (...).

El Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales de **Ossorio** conceptualiza el tribunal de cuentas como el: *“Organismo oficial que tiene a su cargo la fiscalización de la ejecución del presupuesto del Estado, a fin, principalmente, de observar y evitar las transgresiones que pueda cometer el Poder Ejecutivo. Su composición y atribuciones se encuentran determinadas en la ley de contabilidad.”*²⁰⁹

3.2. Jurisdicción y Competencia en cuanto al procedimiento económico coactivo tributario:

Al respecto **Rossinyol Vidal y Ortiz**, explican que: *“el proceso económico coactivo es un proceso judicial de jurisdicción privativa y, en consecuencia, el ejercicio del mismo*

²⁰⁵Castillo González, Jorge Mario. *Derecho administrativo*. Op.cit.Pág.484

²⁰⁶ Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas. Op.cit.

²⁰⁷ Ley orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas. Decreto 1126. Op.cit.

²⁰⁸ Loc. cit.

²⁰⁹ Tribunal de Cuentas Ossorio, Manuel. Op.cit.Pág.960.

*compete únicamente a los funcionarios judiciales que la ley determina, con exclusión, por consiguiente, de los tribunales ordinarios. En este sentido, ambos procesos, tanto general como tributario, son conocidos en primera instancia por juzgados denominados “Juzgados de lo Económico- Coactivo” en la ciudad de Guatemala y por “Juzgados de Primera Instancia” en los Departamentos. Mientras que en segunda instancia son conocidos por “Juzgados del Tribunal de Segunda Instancia de Cuentas”.*²¹⁰,

En el mismo sentido los autores **Calderón**²¹¹ y **Monterroso Velásquez**²¹² coinciden en manifestar que (...) la jurisdicción y competencia en cuanto a la materia económico coactiva es asignada según cada instancia, por lo que para la primera instancia le corresponde a los juzgados de Primera Instancia y la segunda instancia le corresponde a los Tribunales de Cuentas (...).

Al igual que el PECC el Código tributario indica que el competente para conocer de la segunda instancia es el tribunal de cuentas y para el efecto el artículo 184 del **CTG** en cuanto a la competencia establece que: *“Segunda instancia. De las apelaciones conocerá el Tribunal de Segunda Instancia de Cuentas.*²¹³

Por otro lado el autor **Castillo González** explica que: *“...El código tributario omite la primera Instancia y se refiere a la Segunda Instancia en el artículo 184. En la práctica, las demandas de los procesos económicos coactivas se presentan indistintamente, al Juez de lo Económico Coactivo. La omisión del Código Tributario, permite a jueces comunes, no especializados, conozcan asuntos tributarios, propiciando que los jueces hagan valer criterios de derecho civil, ignorando los criterios del derecho administrativo y derecho tributario”.*²¹⁴

La omisión antes descrita por el autor Castillo González, es lo que la ley reconoce como laguna legal, ya que siendo el Código Tributario la ley que regula la materia debería ser esta misma la que determine la competencia para dichos asuntos, para no asignar competencia de asuntos especiales a jueces que no son especializados en la materia.

²¹⁰Ballbe Manuel, y otros. *Op.cit.* Pág. 261.

²¹¹ Hugo Haroldo Calderón M. *Op.cit.* Pág. 291.

²¹² Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. *Op.cit.* Pág. 212.

²¹³ Código Tributario. Decreto 6-91. *Op.cit.*

²¹⁴ Castillo González, Jorge Mario. *Derecho administrativo.* *Op.cit.* Pág. 484

Se puede concluir entonces que tanto el PECT como el PECC se tramitan ante los juzgados de Primera Instancia de lo económico coactivo si el asunto es dirimido ante los jueces de la capital, ahora bien, si el conflicto se suscita en los departamentos las normas le dan competencia para conocer dichos procesos a los Juzgados de Primera Instancia quienes generalmente conocen también de los asuntos civiles, laborales, familia y económico coactivo, sin embargo, si el conflicto es alzado a la segunda instancia en ambos procesos el competente para conocer de dichos asuntos es el Tribunal de Cuentas.

La competencia del económico coactivo asignada a los juzgados preestablecidos tiene ventajas, como lo es que sea el juez quien dirima la controversia siendo este un sujeto imparcial en la relación procesal, además que el juez a través de su poder de coerción y ejecución logra ejercer sobre el sujeto pasivo la presión para que este último cumpla su obligación; sin embargo, también resulta ser muchas veces una limitación para que el proceso se lleve a cabo de forma rápida pues al ser un proceso dirimido ante un juez debe de cumplir o basarse en ciertas normas procesales que no pueden dejarse de cumplir, es por ello que muchas veces los contribuyentes de mala fe interrumpen la acción por medio de interposición de excepciones y recursos que atrasan el procedimiento.

En cuanto a la competencia para los procesos de ejecución fiscal en derecho comparado algunos países difieren con la legislación guatemalteca y para el efecto se citarán dos autores extranjeros que tratan el tema.

En México la jurisdicción en materia administrativa y fiscal según el autor **Arellano García** se resuelve de la forma siguiente: “...*El Tribunal Fiscal de la Federación, es quien a su cargo tiene que resolver los problemas contenciosos que se suscitan con motivo de la aplicación de las leyes tributarias*”.²¹⁵ Como se estudiará en el capítulo siguiente México utiliza el sistema administrativo.

En Argentina la competencia en cuanto a la ejecución fiscal según **Villegas** se resuelve de la forma siguiente: “*cuando se trata de tributos nacionales, la ejecución fiscal debe*

²¹⁵ Arellano García, Carlos. *Op.cit.* Pág.350.

*iniciarse ante la justicia federal. Si se trata del cobro de tributos provinciales o municipales corresponde la actuación de la justicia provincial ordinaria”.*²¹⁶

Capítulo IV. Clases de procesos económicos coactivos

En la legislación guatemalteca existen dos clases de procedimientos económicos coactivos los cuales tienen similitudes así como diferencias, y están regulados por normas distintas y procedimientos distintos, por lo que dentro del presente capítulo se estudiará la tramitación de cada uno de ellos, analizando cada una de las fases procesales.

Se parte por lo manifestado por el autor **Castillo González** quien es del criterio que: *“actualmente hay que distinguir dos procedimientos económicos coactivos regulados por dos leyes diferentes: a. El proceso económico coactivo común, regulado por el decreto número 1126 del congreso de la Republica, Ley del Tribunal de Cuentas; y b. El proceso económico coactivo tributario, regulado por el decreto numero 6-91 del Congreso de la Republica, Código Tributario”.*²¹⁷

Se considera importante indicar la diferencia básica entre cada uno de los procedimientos económico coactivos y para el efecto **Rossinyol Vidal y Ortiz**²¹⁸ afirman que (...) los procedimientos económico coactivos son diferentes básicamente por el origen de la deuda que en cada uno se pretende exigir. En el común la deuda es contraída con cualquier ente de carácter público y en ese sentido un ente público distinto a la administración tributaria es la parte actora dentro del mismo. En el económico coactivo tributario el origen de la deuda es por obligaciones originadas por tributos a favor del Estado, establecidos y determinados por este último (...).

1. Principios procesales aplicables en el juicio económico coactivo:

²¹⁶ Villegas, Héctor B. *Op.cit.*Pág.455.

²¹⁷ Castillo González, Jorge Mario. *Derecho administrativo. Op.cit.*Pág.483.

²¹⁸ Ballbe Manuel, y otros. *Op.cit.*Pág. 260.

Se considera importante el estudio de los principios procesales debido a que estos sirven de base para la formulación de leyes, así como para su interpretación, los ordenamientos jurídicos utilizan siempre ciertos principios inspiradores de las normas emanadas por el Estado. Se deben entender que los principios procesales son directrices que rigen los procesos en general independientemente de la materia que se trate. Dependiendo del país, materia, tipo de legislación, cultura, la sociedad a la que va dirigido, cada norma tiene principios específicos y orientadores.

Siendo el tema principal de estudio la materia procesal, se procede a estudiar los principios procesales y para el efecto el autor **Lino Enrique Palacio**²¹⁹ los conceptualiza en su obra de Derecho Procesal Civil como: *“las directivas u orientaciones generales en que se funda cada ordenamiento jurídico procesal”*.

Los principios procesales que se estudiarán dentro del presente capítulo se aplican al proceso económico coactivo tanto común como tributario y son los siguientes:

1.1. Impulso de oficio:

El autor **Ossorio**²²⁰ da una definición de impulso procesal manifestando que (...) se refiere a la actividad procesal que es necesaria para la tramitación del proceso, para que el mismo avance y cumpla con su fin. El impulso de oficio le corresponde al juez quien toma medidas para que el proceso no se paralice y continúe su tramitación (...).

A este respecto **García Vizcaíno**²²¹ explica que (...) el principio de oficialidad es por medio del cual la autoridad insta las actuaciones hasta llegar a una resolución final, ello no quiere decir que los administrados no puedan formular peticiones y ayudar a que el procedimiento avance (...).

La legislación guatemalteca se pronuncia en cuanto a este principio aplicado al proceso económico coactivo en la **LOTYCC** en su Artículo 104 en el que establece que: *“Los procedimientos en los juicios de cuentas y los económico-coactivos, serán promovidos*

²¹⁹ Palacio, Lino Enrique. *Op.cit.*Pág.54.

²²⁰ Impulso procesal. Ossorio, Manuel. *Op.cit.*Pág.473.

²²¹ García vizcaíno, Catalina. *Op.cit.*Pág.109.

*de oficio por los mismos jueces que conozcan de ellos. Por consiguiente, no puede alegarse abandono”.*²²²

En ese mismo sentido el autor **Calderón** explica este principio aplicado a los procedimientos económico coactivo manifestando que: *“en este caso, de conformidad con la ley, el impulso del proceso económico coactivo es de oficio, significa que el juez debe impulsar su tramite sin necesidad que las partes se lo pidan, siendo en consecuencia el Juez el responsable de la decisión del trámite”.*²²³

Se puede concluir que este principio tiene como finalidad que no se paralice el procedimiento sino que se continúe hasta llegar a una decisión final, teniendo la responsabilidad del trámite el juzgado que conoce del procedimiento económico coactivo, con el fin que sea un proceso rápido. Es decir que las fases del proceso deben llevarse a cabo sin que los sujetos procesales le soliciten al juzgador hacerlo.

1.2. Es poco formalista:

Al respecto la **LOTYCC** indica en su Artículo 103 que: *“En los juicios de cuentas y en los procedimientos económico-coactivos, los demandados no necesitan auxilio de abogado ni están obligados a citar leyes. Deberá tramitarse por escrito, pero si hubiere necesidad de una gestión verbal urgente para el caso, se levantará acta de la diligencia en las propias actuaciones”.*²²⁴

Al igual que la legislación guatemalteca el autor **Calderón**²²⁵ afirma que (...) el proceso económico coactivo es anti formalista debido a que los demandados para llevar a cabo el proceso no necesitan el acompañamiento de un abogado para que los represente, y dentro del escrito que planteen no deberán citar legislación (...).

Difiere del autor antes citado **Castillo González** quien opina que: *“en Guatemala es un proceso dominado por dos leyes civiles: Ley del Organismo Judicial y el Código*

²²² Ley orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas. Decreto 1126. *Op.cit.*

²²³ Hugo Haroldo Calderón M. *Op.cit.* Pág. 293.

²²⁴ Ley orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas. Decreto 1126. *Op.cit.*

²²⁵ Hugo Haroldo Calderón M. *Op.cit.* Pág.293.

*Procesal Civil y Mercantil. Estas leyes introducen en el proceso excesivos formalismos, que no debieran darse en un simple proceso de ejecución”.*²²⁶

La ley de cuentas no exige ciertos formalismos como lo es la cita de leyes o el auxilio de un abogado, para que el proceso económico coactivo no se torne un proceso formalista sin embargo, en estos procesos son aplicadas supletoriamente leyes civiles lo que convierte o abre la puerta para los procesos se apeguen a formalismos innecesarios que retardan el proceso. El PECT basa su procedimiento en un juicio ejecutivo regulado por la legislación procesal civil guatemalteca, y debe de cumplir con ciertas formalidades para poder llevarse a cabo, por lo que se difiere de los doctrinarios que lo consideran un procedimiento anti formalista debido a que en él se cumplen con formalismos como en todo proceso de ejecución, empezando por los requisitos del título ejecutivo hasta los formalismos que debe llevar la sentencia con la que finaliza el procedimiento.

1.3. Supletoriedad de otras leyes:

Los autores **Calderón**²²⁷ y **Rossinyol Vidal y Ortiz**²²⁸ coinciden en afirmar que (...) la supletoriedad dentro del proceso económico coactivo se deriva de la situación que las leyes específicas que rigen el proceso admiten la aplicación de la ley del organismo judicial y del Código Procesal Civil para todas las fases, recursos o demás situaciones que no hayan contemplado los legisladores dentro del Código Tributario y la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, siempre que no sean contrarias a las mismas (...). De tal cuenta que la supletoriedad sirve para llenar los vacíos legales que se dejaron en una norma o para indicar que el procedimiento puede basarse en otras normas generales que contienen con mayor profundidad el procedimiento.

La legislación guatemalteca, en el **CTG**²²⁹ en su artículo 185 y la **LOTYCC**²³⁰ en el artículo 107 establecen expresamente que (...) se aplicarán supletoriamente el Código

²²⁶ Castillo González, Jorge Mario. *Derecho administrativo*. Op.cit. Pág.483.

²²⁷ Hugo Haroldo Calderón M. *Op.cit.* Pág. 293.

²²⁸ Ballbe Manuel, y otros. *Op.cit.* Pág. 261.

²²⁹ Código Tributario y sus reformas. Decreto 6-91. *Op.cit.*

²³⁰ Ley orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas. Decreto 1126. *Op.cit.*

Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial, siempre que no sean contrarias a las disposiciones reguladas en dichos cuerpos legales (...)

2. Fases procesales del procedimiento económico coactivo:

Dentro del presente capítulo se estudiarán cada una de las fases procesales que tiene el procedimiento económico coactivo desde la demanda hasta la decisión final. Haciendo referencia a lo que establece la doctrina en cuanto a cada fase procesal para luego analizar la aplicación en el procedimiento económico coactivo y además para establecer las diferencias y similitudes existentes entre ambos procesos. Para luego poder estudiar a detalle cada tramitación por separado.

Antes de promover la acción del procedimiento económico coactivo es necesario que el sujeto activo cuente con el título ejecutivo que lo faculta para plantear la demanda. Estos títulos ejecutivos son específicos para cada procedimiento ya dependiendo si es común o tributario, los cuales fueron estudiados en materia tributaria en el capítulo de títulos ejecutivos de la presente investigación, y en el caso del común se estudiará en el presente capítulo dentro del trámite específico del mismo.

Al respecto **Calderón** afirma: *“para que este juicio proceda, es necesaria la existencia de un documento en donde se establezca plenamente el adeudo que el particular tiene al estado o a sus entidades”*.²³¹

Por su parte los autores **Rossinyol Vidal y Ortiz** manifiestan que: *“dada su naturaleza de proceso de cobro, se requiere la existencia de una obligación líquida y exigible para la procedencia del mismo. En este mismo orden de ideas, ambos cuerpos legales (decreto 1126 y 6-91 ambos del Congreso de la República de Guatemala) establecen que solamente en virtud de título ejecutivo procederá la ejecución económico coactiva”*.²³²

En cuanto al PECT el **ICEFI** manifiesta al respecto que: *“para poder exigir el pago se necesita la existencia de un título ejecutivo; en el caso tributario, son títulos ejecutivos*

²³¹ Hugo Haroldo Calderón M. *Op.cit.* Pág.291.

²³²Ballbe Manuel, y otros. *Op.cit.* Pág.262.

*las resoluciones de la Intendencia, Superintendencia o Directorio de la SAT que no hayan sido impugnadas en el plazo legal o –en su caso- la sentencia judicial que termina el proceso contencioso administrativo”.*²³³

Antes de promover la demanda la parte actora debe asegurarse tener un título ejecutivo establecido en la legislación guatemalteca para poder promover la demanda económica coactiva, caso contrario el procedimiento no va a prosperar, debido a que el título ejecutivo es el documento donde consta la existencia de la obligación que se pretende exigir y ejecutar dentro del procedimiento.

A continuación se estudiarán las fases más importantes que se llevan a cabo dentro de un procedimiento económico coactivo:

2.1. Demanda:

Como primera fase del procedimiento económico coactivo y como todo proceso que se lleva a cabo ante un órgano jurisdiccional se inicia con un escrito inicial, que se denomina demanda, la cual debe cumplir con ciertos requisitos básicos, establecidos en normas civiles que para el caso de Guatemala se apega a lo regulado por el CPCYMG, así como también la demanda debe cumplir con cierta estructura con el fin de establecer con claridad y precisión ante que órgano jurisdiccional se dirige, hechos, peticiones, fundamento de derecho, los cuales deben de tener congruencia con el fin de que el juzgador admita para su trámite la demanda planteada.

Los autores **Ossorio**²³⁴ y **Leible**²³⁵ conceptualizan demanda como (...) el documento que se dirige a un órgano jurisdiccional, con el que se da por iniciado un juicio, en donde se establecen las pretensiones del actor, quien relata los hechos, se fundamenta en derecho y realiza peticiones, con el fin de que el tribunal otorgue protección jurídica (...).

La demanda se considera como un escrito inicial por lo que debe apegarse a lo establecido en el **CPCYMG** en su artículo 61 cumpliendo los requisitos siguientes: “La

²³³ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, ICEFI, *Op.cit.* Pág.26.

²³⁴ Demanda. Ossorio, Manuel. *Op.cit.* Pág.286.

²³⁵ Leible, Stefan. *Op.cit.* Pág.183.

*primera solicitud que se presente a los Tribunales de Justicia contendrá lo siguiente: 1. Designación del juez o Tribunal a quien se dirija. 2. Nombres y apellidos completos del solicitante o de la persona que lo represente, su edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio, domicilio e indicación del lugar para recibir notificaciones. 3. Relación de los hechos a que se refiere la petición. 4. Fundamento de derecho en que se apoya la solicitud, citando las leyes respectivas. 5. Nombres, apellidos y residencia de las personas de quienes se reclama un derecho; si se ignorare la residencia se hará constar”.*²³⁶

2.1.1. Demanda en lo económico coactivo:

Además de los requisitos estudiados y siendo el proceso económico coactivo un proceso de ejecución para iniciarlo se debe plantear una demanda ejecutiva es decir una demanda que tenga como base un título ejecutivo que cuente con una cantidad de dinero líquida y exigible, determinado por la ley.

El autor **Ossorio**²³⁷ define a la demanda ejecutiva como (...) en la que se deben de acompañar documentos en donde consta la obligación, es decir, título ejecutivo, y el juez examina la demanda y título en que se funda para admitir o rechazar la solicitud (...).

Resulta importante estudiar los requisitos que debe cumplir la demanda de lo económico coactivo en Guatemala debido que las leyes que rigen la materia no establecen nada al respecto, por lo que se aplican supletoriamente las leyes civiles.

En ese sentido **Castillo González**²³⁸, manifiesta que (...) en las leyes que rigen la materia específica del económico coactivo la demanda no se encuentra sujeta a requisitos propios. Debido a que la Ley de Cuentas en el artículo 48 únicamente hace referencia a la indicación de la presentación de la demanda ante los juzgados específicos y el Código tributario no indica ningún requisito específico para la misma. Sin embargo, el artículo 185 del CTG remite al Código Procesal Civil y Mercantil y a la Ley del Organismo Judicial para su aplicación supletoria, por lo que en consecuencia, la demanda de los procesos económico coactivo reunirá los requisitos de todo escrito

²³⁶ Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit.*

²³⁷ Demanda ejecutiva. Ossorio, Manuel. *Op.cit.* Pág. 286

²³⁸ Castillo González, Jorge Mario. *Derecho administrativo.* *Op.cit.* Pág. 484

inicial contemplados en los artículos 61 y 106 del Código Procesal Civil y Mercantil. Por lo que por no contener la demanda los requisitos contenidos en dicho artículo puede ser inadmisibles tanto en lo económico coactivo común como en tributario. Teniendo en cuenta que por la naturaleza del proceso en ambos económicos coactivos la demanda se basa en un título ejecutivo (...).

La legislación guatemalteca establece en el **CPCYMG** en su artículo 106 que: *“En la demanda se fijarán con claridad y precisión los hechos en que se funde, las pruebas que van a rendirse, los fundamentos de derecho y la petición”*.²³⁹

Cumplidos los requisitos de todo escrito inicial establecidos en el CPCYMG y además el juez considera que el título en que se funda la misma es suficiente, admite para su trámite la demanda y luego se continúa con lo que indica **García Vizcaíno** quien afirma que: *“El juez interviniente, previo examen de la habilidad de la boleta de deuda, si admitiera el curso de la acción, debería ordenar que se libere mandamiento de ejecución y embargo, y disponer la citación de venta”*.²⁴⁰

En congruencia con lo anterior los autores **Rossinyol Vidal y Ortiz** manifiestan que: *“...En materia general, el juez deberá calificar la eficacia del título ejecutivo. De considerarlo así, el tribunal dictará la resolución de requerimiento de pago”*.²⁴¹

2.2. Audiencia al demandado:

Luego de que se presenta la demanda y el juez considera suficiente el título para llevar a cabo la ejecución, se admite para su trámite dicha demanda. Por lo que el juez emite la primera resolución en dicha resolución se le da audiencia al demandado, para que se manifieste en cuanto al proceso llevado en su contra.

Para el estudio de la presente fase se parte de la definición de audiencia manifestada por el autor **Ossorio** como: *“... ocasión para aducir razones o pruebas que se ofrece a un interesado, en juicio o en expediente.”*²⁴²

²³⁹ Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit.*

²⁴⁰ García vizcaíno, Catalina. *Op.cit.* Pág.267

²⁴¹ Ballbe Manuel, y otros. *Op.cit.* Pág. 264.

²⁴² Audiencia. Ossorio, Manuel. *Op.cit.* Pág.106

En cuanto a la audiencia que se le da al ejecutado dentro del proceso económico coactivo los autores **Calderón**²⁴³ y **Rossinyol Vidal y Ortiz**²⁴⁴ explican que existen dos situaciones en las leyes que rigen los procedimientos económico coactivos regulados en Guatemala y afirman que (...) en el coactivo común se le previene al ejecutado que debe oponerse dentro del plazo de tres días, si no se manifiesta se continua el proceso en su rebeldía; en el coactivo tributario se da audiencia al ejecutado por cinco días para que se oponga o interponga excepciones (...).

Dentro de la resolución que el juez realiza al momento de admitir para su trámite la demanda, el juez ordena librar mandamiento de ejecución, requerir de pago al ejecutado, ordena también el embargo de bienes en el caso que hubiere y que el demandado se haya negado a realizar el pago requerido, además se concede para el caso del PECC al ejecutado un plazo de tres días para que haga valer sus excepciones, siendo en este caso un plazo perentorio, pero no considerado como una audiencia sino únicamente un periodo de tiempo en que el ejecutado puede o no hacer uso de su mecanismo de defensa.

Dentro del PECT, dentro de la primera resolución se ordena de igual forma que el PECC pero se da una audiencia al ejecutado por el plazo de cinco días para que se oponga y/o haga valer sus excepciones, en este caso si es una audiencia ya que se considera una fase que debe agotarse para que el juez pueda dictar sentencia.

Cada una de estas etapas procesales se estudiará a detalle cuando se estudie el trámite respectivo de cada uno de los procesos en específico.

2.3. Excepciones:

Las excepciones están íntimamente ligadas con la audiencia que se le da al ejecutado, debido a que en ella se le da la oportunidad que se oponga y haga valer sus excepciones. Las excepciones que pueden interponerse dentro de un procedimiento económico coactivo se encuentran taxativamente reguladas en las normas que rigen cada clase del mismo y además por las disposiciones del procesal civil.

²⁴³ Hugo Haroldo Calderón M. *Op.cit.* Pág. 294.

²⁴⁴ Ballbe Manuel, y otros. *Op.cit.* Pág. 264.

Para comprender las excepciones, se considera importante citar a doctrinarios que expliquen las mismas por medio de su definición.

Se parte de la definición dada por el autor **Couture** quien manifiesta que: *“la excepción es el poder jurídico de que se halla investido el demandado, que le habilita para oponerse a la acción promovida contra él”*.²⁴⁵

Por su parte el tratadista **Ossorio**²⁴⁶ explica en cuanto a las excepciones que (...) es la oposición que realiza el demandado frente a la demanda que se plantea en su contra. Lo que se pretende al plantear las excepciones por parte del demandado es retardar el procedimiento del juicio o bien extinguirlo basándose en una excepción que ataque el fondo del asunto, llamada excepción perentoria (...). Existen dos clases de excepciones según su naturaleza, las que tratan de impedir la procedencia del juicio según cuestiones de forma y otras que tratan de destruir el fondo del asunto, que para el caso de procesos de ejecución deben de basarse en prueba documental y destruir la eficacia del título ejecutivo.

En ese mismo sentido **Leible**²⁴⁷ explica que (...) con las excepciones se le da una oportunidad al demandado que presente hechos nuevos que impiden el curso de la demanda, sin negar los hechos que el demandante aduce sino que excluyendo la consecuencia que la demanda persigue, se trata que el demandado pueda hacer valer un hecho contrario al que se le está exigiendo ya sea por su cumplimiento o por su caducidad (...).

Por otro lado el autor **Chacón Corado**²⁴⁸ manifiesta que (...) las excepciones son los medios para que el ejecutado ejercite su derecho de defensa, en cuanto al proceso promovido en su contra por la parte actora (...).

Se logra determinar que las excepciones son el derecho que se le da al demandado como medio de defensa que hace valer para debilitar la acción del demandante, respecto a una afirmación o derecho que se reclama en contra suya. El derecho de

²⁴⁵Couture, Eduardo J. *Fundamentos del derecho procesal civil*. Op.cit. Pág.89.

²⁴⁶Excepción. Ossorio, Manuel. *Op.cit.* Pág.388.

²⁴⁷Leible, Stefan. *Op.cit.* Pág.229.

²⁴⁸Chacón Corado, Mauro. *Op.cit.* Pág. 58.

defensa está consagrado en la constitución y del cual el Estado debe ser garante. Por lo que se cita lo establecido en la **CPRG** en su artículo 12 indica que: *“La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido”*.²⁴⁹

Las excepciones son medios que utiliza el demandado en el proceso económico coactivo para defenderse del proceso que el Estado entabla contra él, por lo que se le da la oportunidad como en todo proceso que el demandado se pronuncie al respecto y por ser un juicio ejecutivo esta oportunidad se ve reflejada en las excepciones.

En cuanto a las excepciones dentro del proceso económico coactivo el autor **Calderón** explica que: *“en el proceso económico coactivo, como en cualquier proceso se puede plantear las excepciones que el demandado considere necesarias. Y se regulan según las distintas leyes que rigen el Proceso económico coactivo según cada materia a la que se trate el asunto principal”*.²⁵⁰ Debido a que cada proceso tiene su regulación específica en cuanto a las excepciones se estudiarán cada una dependiendo si es común o tributario.

2.3.1. Excepciones en el proceso económico coactivo común:

Para cada juicio la ley establece ciertas excepciones que se puede hacer valer el demandado siendo el objeto de un proceso de ejecución, la legislación guatemalteca establece en el **CPCYMG** en su artículo 296 que: *“...Sólo se admitirán las excepciones que destruyan la eficacia del título y se fundamenten en prueba documental, siempre que se interpongan dentro del tercero día de ser requerido o notificado el deudor. Las excepciones se resolverán por el procedimiento de los incidentes”*.²⁵¹ Esta norma es aplicable para ambos procesos tanto el común como el tributario, debido a que ambos supletoriamente aplican la norma citada y ambos se rigen por un proceso de ejecución, siendo las características antes citadas esenciales para las excepciones planteadas en ese tipo de procesos.

²⁴⁹ Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas. *Op.cit.*

²⁵⁰ Hugo Haroldo Calderón M. *Op.cit.* Pág. 295.

²⁵¹ Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit.*

En cuanto al PECC los autores **Rossinyol Vidal y Ortiz** explican que: “...Las excepciones de incompetencia, falta de capacidad legal del ejecutado, personalidad, personería y litispendencia son resueltas en un pronunciamiento especial y previo. Cualquier otra excepción será resuelta con el asunto final”.²⁵²

La legislación que rige la materia, **LOTYCC**²⁵³ en su Artículo 85 y 86 establece que (...) si se interponen excepciones por parte del ejecutado se da audiencia a la Procuraduría General de la Nación y al ejecutante por el plazo de ley, y si se considera necesario se abre a prueba (...).

Luego de estudiar el trámite de las excepciones dentro del PECC se puede concluir que las excepciones interpuestas dentro del mismo tienen su tramitación especial, ya que si bien es cierto, este proceso tiene su base en los procesos de ejecución, en cuanto a los plazos para el trámite de las excepciones son totalmente distintos que los regulados dentro de los procesos de ejecución civiles, ya que en la vía de apremio se lleva a cabo a través de un incidente y en el ejecutivo se da audiencia por dos días y luego una apertura a prueba por diez días, y para el caso del económico coactivo común se le da audiencia por cinco días a las partes y luego se abre a prueba por el plazo de seis días y además que no solo se le da audiencia al ejecutante sino también a la Procuraduría General de la Nación, por lo que difiere en su totalidad de los procesos de ejecución civiles, .

2.3.2. Excepciones en el económico coactivo tributario:

En el PECT el juez da audiencia al ejecutado por el plazo de cinco días, dentro del cual el ejecutado si lo considera necesario se opone y hace valer sus excepciones es decir, dentro del mismo memorial de oposición.

En ese mismo sentido **Santiago De León** afirma que: “...que una vez iniciado el trámite, el juez despachará mandamiento de ejecución y ordenará el requerimiento de pago al obligado, así como el embargo de bienes en su caso, y en la misma resolución, dará audiencia al ejecutado por el plazo de cinco días hábiles, para que se oponga o

²⁵²Ballbe Manuel, y otros. *Op.cit.* Pág. 264.

²⁵³Ley orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas. Decreto 1126. *Op.cit.*

haga valer sus excepciones. Con la salvedad de que si se tratase de ejecución de sentencia únicamente admitirá las excepciones nacidas con posterioridad a la misma".²⁵⁴

La legislación guatemalteca al respecto establece en el **CTG** en el artículo 176 :
“Oposición del ejecutado. Si el ejecutado se opusiere, deberá razonar su oposición y si fuere necesario, ofrecer la prueba pertinente. Sin estos requisitos, el juez no le dará trámite a la oposición. Si el demandado tuviere excepciones que interponer, deberá deducirlas todas, en el escrito de oposición”.²⁵⁵

Según los autores **Rossinyol Vidal y Ortiz**²⁵⁶ (...) en el procedimiento tributario en el escrito de oposición se interponen las excepciones. Si el ejecutado interpone excepciones se le da un plazo de cinco días a la Administración tributaria y se abre a prueba por un plazo de diez días. Existen dentro de dicho procedimiento la posibilidad que algunas excepciones puedan ser interpuestas no solo dentro del plazo de la audiencia que se le da al ejecutado sino en cualquier estado del proceso (...).

En cuanto al trámite de las excepciones que se pueden interponer dentro del PECT difiere del trámite que se lleva a cabo dentro del proceso ejecutivo siendo este su base. Difieren en cuanto al plazo de audiencia que se le da al ejecutante ya que en el juicio ejecutivo es de dos días y en el económico coactivo tributario es de cinco días para que el ejecutado se pronuncie al respecto.

En cuanto a las excepciones en el PECT que pueden ser planteadas en cualquier estado del proceso, es decir no en el plazo que se le da al ejecutado, sino en cualquier fase procesal el **CTG** indica en el artículo 177 lo siguiente: *“Se admitirán en cualquier estado del proceso, únicamente las siguientes excepciones: 1. Pago. 2. Transacción autorizada mediante Acuerdo Gubernativo. 3. Finiquito debidamente otorgado. 4.*

²⁵⁴ Santiago de León, Erick Gustavo. *Op.cit.*Pág.195.

²⁵⁵ Código Tributario. Decreto 6-91. *Op.cit.*

²⁵⁶ Ballbe Manuel, y otros. *Op.cit.*Pág. 264.

*Prescripción. 5. Caducidad. 6. Las nacidas con posterioridad a la contestación de la demanda y que destruyan la eficacia del título”.*²⁵⁷

Las excepciones antes citadas se pueden plantear en cualquier estado del proceso debido a que si el ejecutado puede comprobar documentalmente cualquiera de ellas, destruye la eficacia del título ejecutivo en que se fundamenta el procedimiento económico coactivo y el mismo no tiene razón de ser, ya sea porque la obligación que se reclama ya fue cumplida, porque hubo un acuerdo entre los sujetos, o bien porque la misma ya caducó o prescribió, según los plazos de ley.

Siendo lo anterior un modo de liberarse de la obligación por el transcurso del tiempo. Se afirma entonces que, a través de las excepciones el ejecutado además interrumpir el transcurso del procedimiento también puede lograr que el proceso se resuelva a favor de él y no para la parte actora.

2.4. Período de prueba:

El período de prueba en los juicios económico coactivo no es una fase obligatoria ni esencial que debe de tramitarse debido a que no en todos los casos es necesaria. Siendo estos procesos de ejecución, no se necesita probar la existencia de la obligación que requiere el ejecutante, debido a que no es un proceso de conocimiento, sin embargo, la ley contempla la posibilidad de un período de prueba en caso sea necesario, si existe oposición y excepciones, y para resolver conforme a derecho necesita el juez que se le presenten como medios de prueba documentos que fundamenten la postura que se invoca por parte del ejecutado. Por lo es importante hacer referencia a esta fase aunque puede o no ser una fase del procedimiento.

Los autores **Manuel Ortells Ramos**²⁵⁸, **Gordillo Galindo**²⁵⁹ y **Leible**²⁶⁰ coinciden en afirmar que el período de prueba es (...) la actividad o momento para convencer al juez o tribunal sobre lo que cada parte procesal afirma en cuanto a los hechos controvertidos, discutidos o dudosos, con el objeto que el tribunal se convenza de las

²⁵⁷ Código Tributario. Decreto 6-91. *Op.cit.*

²⁵⁸ Manuel Ortells Ramos y Otros. *Derecho procesal civil*. Elcano, Navarra, Editorial Aranzadi, SA, 2000. Página. 355.

²⁵⁹ Gordillo Galindo, Mario Estuardo. *Op.cit.* Pág. 138.

²⁶⁰ Leible, Stefan. *Op.cit.* Pág. 247.

aseveraciones y puedan dictar con ello la resolución final ya sea dando lugar a las pretensiones del demandante o demandado dependiendo de quién lo pudo probar (...).

Por su parte en cuanto a la prueba **Couture** indica que: “...en su sentido procesal la prueba es, en consecuencia, un medio de verificación de las proposiciones que los litigantes formulan en el juicio”.²⁶¹

Como el objeto del presente estudio recae en temas tributarios resulta interesante estudiar lo que el autor **Granados** explica al respecto indicando que: “...En el derecho tributario, la carga de la prueba recae generalmente en el contribuyente. Él es quien tiene que probar ante el fisco que no debe ningún tipo de tributos; o que los reparos y ajustes formulados, carecen de sustento legal”.²⁶²

Por su parte la legislación guatemalteca en el **CTG** el artículo 142 “A” en su parte conducente establece que: “En las actuaciones ante la Administración Tributaria, podrán utilizarse todos los medios de prueba admitidos en derecho. Los documentos que se aporten a título de prueba, podrán presentarse en original o fotocopia simple”.²⁶³

Así mismo el artículo 143 del **CTG** en cuanto al período de prueba establece: “El período de prueba podrá declararse vencido antes de su finalización, cuando las pruebas se hubiesen aportado y los interesados así lo soliciten. No se admitirán las pruebas presentadas fuera del período de prueba, salvo las que se recaben para mejor resolver, aunque no hubiesen sido ofrecidas”.²⁶⁴

2.4.1. Período de prueba en el económico coactivo:

Según cada proceso en específico el juez debe de mandar a recibir las pruebas que sirvan para probar los hechos deducidos en la oposición y excepciones y dicho período de prueba varían según el proceso que se trate y para el efecto el autor **Calderón**²⁶⁵ explica que en (...) el período de prueba dentro del proceso económico coactivo se dan dos supuestos según la ley que los rige; si se trata del proceso común regido por la Ley

²⁶¹Couture, Eduardo J. *Fundamentos del derecho procesal civil*. Op.cit.Pág. 217.

²⁶²Granados, Trucho. Op.cit. Pág.161.

²⁶³ Código Tributario y sus reformas. Decreto 6-91. Op.cit.

²⁶⁴Loc. cit.

²⁶⁵ Hugo Haroldo Calderón M. Op.cit.Pág.295.

de Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas es de seis días; sin embargo, el proceso tributario regido por el Código Tributario tiene un período de prueba de diez días (...).

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

Es importante indicar que dentro del PECT la ley señala que no existe período extraordinario de prueba, en ese sentido el **CTG** en el artículo 176 establece en su parte conducente que: “...En ningún caso se otorgará plazo extraordinario de prueba”.²⁶⁶

2.5. Tercerías en el procedimiento económico coactivo:

Antes de estudiar la tercería dentro del procedimiento económico coactivo se considera importante analizar el concepto, procedencia, tipos y características de la misma en cuanto a la doctrina por lo que a continuación se citarán varios autores que explican dicha figura.

Los autores **Ossorio**²⁶⁷ y **Santiago De León**²⁶⁸ coinciden en afirmar que la tercería es (...) una acción que promueve una persona que no figura como actor o demandado dentro de un proceso con el objeto de defender sus derechos frente a quienes están reclamando los suyos dentro de un litigio ajeno a él. La acción de tercería puede plantearse reclamando a la parte demandante como al demandado o bien a ambos, según sea el caso (...).

²⁶⁶ Código Tributario y sus reformas. Decreto 6-91. *Op.cit.*

²⁶⁷ Tercería. Ossorio, Manuel. *Op.cit.* Pág.931.

²⁶⁸ Santiago de León, Erick Gustavo. *Op.cit.* Pág.200.

En ese mismo sentido los autores **Manuel Martin Timón**²⁶⁹ y **Guasp** citado por **Martin Timón**²⁷⁰ coinciden en explicar que la tercería (...) presupone la existencia de pluralidad de partes dentro de un juicio quienes actúan en un mismo plano, sin embargo con un papel procesal distinto según su interés y reclamo(...).

Así mismo la legislación guatemalteca indica en cuanto a la intervención de un tercero en un proceso, en el **CPCYMG** en su artículo 56 lo siguiente: “*En un proceso seguido entre dos o más personas, puede un tercero presentarse a deducir una acción relativa al mismo asunto. Esta nueva acción se llama tercería y el que la promueve, tercero opositor o coadyuvante*”.²⁷¹

Por lo que se puede concluir que la tercería es una acción que promueve una persona ajena a un proceso, pero que sin ser parte se opone en contra de alguna o ambas partes del proceso, con el objeto de la defensa de derechos que son de su interés y que tienen relación con el asunto principal del proceso. En ese sentido, conlleva a que se convierta en un proceso con pluralidad de partes, debido a que no solo existe el actor y demandado sino un tercero, que está facultado por ley a ser parte en ese proceso por tener un mejor derecho o por reclamar el dominio de los bienes objeto del proceso.

Dentro del proceso económico coactivo tanto en el común como el tributario se admite la tercería y en ese sentido el autor **Ossorio**²⁷² explica que (...) la demanda de tercería no suspende el trámite del juicio ejecutivo, debido a que son una incidencia en el mismo. Con la demanda se debe de acompañar el título en que se sustenta su dominio o mejor derecho el tercero que la promueve, y las partes tanto el demandante como el demandado deben de pronunciarse debido a que el juez dictará sentencia que en derecho corresponde (...).

El autor antes citado afirma que la demanda de una tercería no suspende el trámite de la ejecución, sin embargo, nuestra legislación regula la posibilidad de suspender el trámite del procedimiento económico coactivo y contempla requisitos para que la misma

²⁶⁹ Martin Timón, Manuel. *Concurrencia de embargos, tercerías y procesos de ejecución general con intervención de la hacienda pública*. Madrid, España, Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1978. Página. 21.

²⁷⁰ *Loc. cit.*

²⁷¹ Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit.*

²⁷² Demanda tercería. Ossorio, Manuel. *Op.cit.* Pág. 286

pueda suspender el trámite. En ese sentido, el artículo 93 de la **LOTYCC** establece que: *“Para que pueda suspenderse el procedimiento económico-coactivo a consecuencia de una tercería, es necesario que se compruebe en forma auténtica, que se ha interpuesto y que los tribunales ordinarios le han dado trámite”*.²⁷³

Así mismo en cuanto a la tercería de excluyente de dominio en el proceso económico coactivo el **CTG** artículo 181 establece que: *“Interpuesta una tercería excluyente de dominio, se suspenderá el procedimiento hasta que se decida la tercería”*.²⁷⁴

En los dos procesos económico coactivos regulados en la legislación guatemalteca se admiten las tercerías sin embargo, cada ley que rige la materia establece que se pueden interponer ya sean las tercerías excluyentes de dominio o preferentes de pago.

En ese sentido la legislación que regula el PECC, indica en la **LOTYCC** en su artículo 91 que: *“Únicamente pueden interponerse tercerías excluyentes de dominio o preferentes de pago, las que se promoverán y sentenciarán ante los tribunales ordinarios”*.²⁷⁵

En cuanto a la tercería dentro del proceso económico coactivo tributario el artículo 179 del **CTG** estipula que: *“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”*.²⁷⁶

2.5.1. Procedencia:

La procedencia de la tercería dentro de un proceso, tiene lugar si quien tenga interés en ser tercero dentro del mismo, tiene efectivamente un derecho propio que pueda ser reclamado y que verse sobre el asunto principal del mismo. De tal cuenta la legislación guatemalteca en el **CPCYMG** determina en su artículo 548 que: *“No se admitirá la intervención de terceros que no tengan un interés propio y cierto en su existencia, aunque se halle su ejercicio pendiente de plazo y condición. El juez resolverá de plano*

²⁷³ Ley orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas. Decreto 1126. *Op.cit.*

²⁷⁴ Código Tributario y sus reformas. Decreto 6-91. *Op.cit.*

²⁷⁵ Ley orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas. Decreto 1126. *Op.cit.*

²⁷⁶ Código Tributario y sus reformas. Decreto 6-91. *Op.cit.*

*la admisión o el rechazo del tercero, si tuviere elementos suficientes para hacerlo con la prueba que se acompaña”.*²⁷⁷

El **CTG**²⁷⁸ en el artículo 180 y **LOTYCC**²⁷⁹ en el artículo 92 coinciden en indicar la procedencia de cada tercería, y para el efecto establecen lo siguiente (...) en cuanto a la procedencia de la tercería excluyente de dominio antes que se otorgue la escritura traslativa de dominio y la tercería excluyente de pago antes que se realice el mismo (...).

Las normas antes citadas indican hasta cuándo es el momento procesal oportuno para promover una tercería dependiendo de qué tipo de tercería se trate, siempre que la parte contra quien se opone el derecho del tercero, tenga todavía en su poder los bienes que interesan al tercero en el proceso.

2.5.2. La admisibilidad de la tercería:

Siendo el **CPCYMG** la norma supletoria aplicable en los procesos económico coactivos, rige el trámite de admisibilidad de la tercería y en ese sentido se establece en su artículo 547 que: *“Todo aquel que intervenga en un proceso de conformidad con el artículo 56 de este Código, debe hacerlo por escrito o verbalmente, según la naturaleza del proceso, ante el mismo juez que conoce del asunto principal y en los términos prevenidos para entablar una demanda”.*²⁸⁰ Por lo antes citado la norma refiere a que el que plantee la tercería debe hacerlo ante el juez que conozca el proceso principal y además con las formalidades establecidas en el cuerpo legal antes citado.

Por su parte en cuanto a la admisibilidad de la tercería, el autor **De santo** es del criterio que: *“cualquiera que sea su carácter, se halla supeditada a la existencia de un embargo.”*²⁸¹

Continua manifestando el autor **De santo**²⁸² que (...) cuando no media un embargo o éste ha cesado por cualquier causa, la discusión relativa al dominio de los bienes no

²⁷⁷ Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit.*

²⁷⁸ Código Tributario y sus reformas. Decreto 6-91. *Op.cit.*

²⁷⁹ Ley orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas. Decreto 1126. *Op.cit.*

²⁸⁰ Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit.*

²⁸¹ De Santo, Víctor. *Op.cit.* Pág.97.

debe ser debatida en el juicio de tercería, pues esta clase de proceso no se encuentra concebida como un trámite autónomo, sino como un apéndice del proceso en el cual se dispuso la medida cautelar sobre el bien cuya titularidad se controvierte (...).

Según el autor antes citado la tercería procede dentro de un proceso si en el mismo se ha decretado como medida cautelar un embargo que recae sobre bienes que el tercero considera tener un mejor derecho que las partes sobre los mismos. En tal virtud, se considera que la inexistencia del embargo sobre los bienes en los que tiene interés el tercero hace ineficaz la procedencia de la tercería de cualquier clase que sea.

Sin embargo, se difiere del criterio del autor De santo debido a que la tercería no se ve supeditada a la existencia de un embargo para su procedencia, sino que radica en que exista un proceso en donde se discutan sobre bienes que el tercero tenga interés por pretender un mejor derecho que las partes, sin necesidad que previamente se haya decretado una medida cautelar. Y únicamente se aplicaría en todo caso a la tercería excluyente de dominio.

2.5.3. Tipos de tercerías:

Según la legislación guatemalteca existen varias clasificaciones para las tercerías ya sea terceros coadyuvantes o terceros excluyentes, y también las tercerías de dominio y las preferentes de pago las cuales se estudiarán dentro del presente capítulo.

En tal sentido en cuanto a la primera clasificación indicada anteriormente se regula por lo establecido por el **CPCYMG**²⁸³ en sus artículos 549 y 550 establece que (...) existen dos tipos de tercerías: terceros coadyuvantes quienes toman el proceso constituyéndose como parte a quien le ayudan y deben de asumir el proceso en la parte en que se encuentre así como en los derechos y obligaciones que tenga la parte a la que ayudan; y por otra parte los terceros excluyentes quienes alegan un derecho sobre el bien objeto del proceso ya sea de dominio o de preferencia(...).

²⁸² *Loc. cit.*

²⁸³ Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit.*

En cuanto a la tercería coadyuvante **Santiago De León** asevera que: *“No obstante la tercería es coadyuvante cuando la pretensión del tercerista coincide con la de uno de los litigantes del juicio principal...”*. y es excluyente, cuando se opone a las pretensiones de ambos”.²⁸⁴

En cuanto a las tercerías excluyentes los autores **Ossorio**²⁸⁵ y **Santiago De León**²⁸⁶ manifiestan (...) la tercería excluyente es por medio de la cual el tercerista se opone a lo que se pretende por los litigantes dentro del proceso principal (...). Dentro del procedimiento económico coactivo según la legislación únicamente se puede interponer tercerías excluyentes y no coadyuvantes. Y en ese sentido, **Castillo González** manifiesta: *“Durante la tramitación del proceso la administración soportará las llamadas tercerías excluyentes de domino o excluyentes de pago siempre que el deudor tuvo la precaución de traspasar sus bienes a terceras personas”*.²⁸⁷

Atendiendo a la clasificación de la tercería según si es de dominio o preferente de pago, los autores **Ossorio**²⁸⁸ y **Santiago De León**²⁸⁹ coinciden en explicar que (...) la tercería puede ser de dominio, por medio de la cual el tercerista se introduce al proceso porque se considera ser el propietario de los bienes objeto del mismo y; la tercería de mejor derecho, es en virtud de la cual el tercero no se opone por considerarse propietario de los bienes pero si se considera tener un derecho preferente o mejor al de las partes dentro del proceso(...).

Por su parte del autor **De Santo** explica las tercerías antes indicadas, manifestando que: *“pretende el levantamiento de un embargo trabado sobre un bien de su propiedad (tercería de dominio), o el pago preferencial de un crédito con lo que se obtenga de la venta del bien embargado (tercería de mejor derecho)”*.²⁹⁰

²⁸⁴ Santiago de León, Erick Gustavo. *Op.cit.* Pág.200.

²⁸⁵ Tercería Excluyente. Ossorio, Manuel. *Op.cit.* Pág. 931.

²⁸⁶ Santiago de León, Erick Gustavo. *Op.cit.* Pág. 200.

²⁸⁷ Castillo González, Jorge Mario. *Derecho administrativo. Op.cit.* Pág. 485.

²⁸⁸ Tercería Ossorio, Manuel. *Op.cit.* Pág.931.

²⁸⁹ Santiago de León, Erick Gustavo. *Op.cit.* Pág. 200

²⁹⁰ De Santo, Víctor. *Op.cit.* Pág.97.

Las tercerías tienen efecto en cuanto a la suspensión remate y del pago según la tercería interpuesta, en tal virtud, el **CPCYMG**²⁹¹ establece en su artículo 552 que (...) mientras que no se resuelva el incidente de tercería, no podrá rematarse los bienes del proceso, en el caso de las tercerías de dominio, y no podrá ordenarse el pago si la tercería fuera de preferencia de pago (...).

En cuanto a la forma de resolver las tercerías **CPCYMG** establece en su artículo 551 que: *“Para resolver las tercerías interpuestas en procesos de ejecución se observarán estas reglas: 1a. Si la tercería fuere coadyuvante, se resolverá juntamente con lo principal. 2a. Si la tercería fuere excluyente de dominio, se resolverá por el procedimiento de los incidentes. 3a. Si la tercería fuere excluyente de preferencia, se tramitará como incidente, pero éste se resolverá antes del remate o del pago en su caso”*.²⁹²

La tramitación de la tercería dentro de los procesos económicos coactivo, se lleva a cabo según el procedimiento ya sea común o tributario, en ese sentido **Rossinyol Vidal y Ortiz**²⁹³ explican que (...) dentro del económico coactivo común las tercerías excluyentes de dominio o de pago deben interpuestas ante un juzgado civil y suspenden el trámite del procedimiento económico coactivo; en el caso del coactivo tributario las tercerías excluyentes de dominio o preferentes de pago deben ser tramitadas por el mismo juez que conoce del procedimiento económico coactivo y de igual forma suspenden el procedimiento principal (...).

Por las explicaciones tanto doctrinarias como legales antes citadas, se puede llegar a la conclusión que dentro de los procedimientos económicos coactivos se admiten las tercerías excluyentes es decir que lo que pretende el tercero dentro del proceso es algo totalmente opuesto a lo que pretenden las partes; además las leyes que regula el proceso económico coactivo en ambos casos hacen referencia a que las tercerías procedentes en dichos procesos además de ser excluyentes deber ser de dominio o de pago. En la de dominio el tercerista es titular o propietario de los bienes y en la

²⁹¹ Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit.*

²⁹² *Loc. cit.*

²⁹³ Ballbe Manuel, y otros. *Op.cit.* Pág. 265.

preferente de pago se considera con un derecho preferente al de las partes dentro del juicio.

En ambos procedimientos se suspende el trámite del mismo, hasta que se resuelva la tercería, debido a que el tercero está reclamando a través de esta un mejor derecho que el de las partes, por lo que se suspende con el fin de resolver la incidencia interpuesta, para no ordenar el remate o pago en su caso, y no se perjudique a ninguna de las partes que reclaman derechos sobre el mismo asunto principal.

2.6. Sentencia:

La sentencia es una de las etapas más importantes dentro de cualquier proceso, debido a que es por medio de esta, que se decide sobre la controversia planteada ante el órgano jurisdiccional. A través de ella se decide el asunto principal. Dentro de los procesos de ejecución la sentencia tiene ciertas peculiaridades debido a que además de resolver sobre la oposición y excepciones, declara si ha lugar a hacer truce y remate con los bienes embargados y pago al acreedor. Por lo que a continuación se estudiará la sentencia de forma doctrinaria y luego la sentencia que se dicta dentro del procedimiento económico coactivo.

2.6.1. Concepto:

Los autores **Ortells Ramos**²⁹⁴, **Couture** citado por **Ossorio**²⁹⁵, **Gordillo Galindo**²⁹⁶ y **Juan Montero Aroca y Chacón Corado**²⁹⁷ coinciden en definir a la sentencia como (...) acto procesal a través del cual el juez o tribunal deciden sobre la conformidad o disconformidad de la pretensión planteada dentro del proceso, con el objeto de poner fin y de decidir sobre estimar o no los puntos que fueron sometidos a su conocimiento, resolución está fundamentada en el ordenamiento jurídico y es plasmada en un documento, llamado sentencia (...).

²⁹⁴ Manuel Ortells Ramos y Otros. *Op.cit.* Pág.438

²⁹⁵ sentencia. Ossorio, Manuel. *Op.cit.* Pág.878.

²⁹⁶ Gordillo Galindo, Mario Estuardo. *Op.cit.* Pág.155

²⁹⁷ Montero Aroca, Juan y Mauro Chacón Corado. *Manual de derecho procesal civil guatemalteco, volumen II*, Guatemala, magna Terra, 2004, tercera edición. Página 203

Por su parte **Leible** asevera que: *“La sentencia es la forma normal y más frecuente, en la que se concluye un procedimiento procesal-civil”*.²⁹⁸

Conforme a un análisis más detallado el autor **Couture** explica que: *“La sentencia es en sí misma un juicio; una operación de carácter crítico. El juez elige entre la tesis del actor y la del demandado (o eventualmente una tercera) la solución que le parece ajustada al derecho y a la justicia. Esa labor se desenvuelve a través de un proceso intelectual cuyas etapas pueden irse aislando separadamente y al que la doctrina llama formación o génesis lógica de la sentencia”*.²⁹⁹

Por su parte la legislación guatemalteca en la **LOJ** en su artículo 141 en su parte conducente establece que las sentencias *“...deciden el asunto principal después de agotados los trámites del proceso...”*.³⁰⁰

Dentro del proceso de ejecución el **CPCYMG** en su artículo 332 en su parte conducente establece que: *“vencido el termino de prueba, el juez se pronunciará sobre la oposición, y en su caso, sobre todas las excepciones deducidas”*.³⁰¹

Se puede concluir que la sentencia es la resolución final de un proceso de cualquier naturaleza en donde el juez resuelve la controversia que fue sometida a su conocimiento, conforme a las teorías expuestas por las partes y basado en la legislación vigente aplicable para el caso concreto. La sentencia se dicta luego de concluidas las fases del procedimiento, para que el juez pueda determinar según la todo lo expuesto dentro del mismo, a quién le corresponde el derecho o bien si es procedente la ejecución y como consecuencia ordenar que se haga el trance y remate de los bienes embargos y el pago de la deuda que no se ha cumplido.

2.6.2. Sentencia en lo económico coactivo:

La resolución final en los procedimientos económicos coactivos son similares a las sentencias que se dictan en los juicios ejecutivos. Y dentro de los juicios ejecutivos la sentencia además de pronunciarse sobre la oposición debe pronunciarse sobre

²⁹⁸Leible, Stefan. *Op.cit.* Pág.322.

²⁹⁹Couture, Eduardo J. *Fundamentos del derecho procesal civil. Op.cit.*Pág.279

³⁰⁰ Ley del Organismo Judicial. Decreto 2-89. *Op.cit.*

³⁰¹Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit.*

situaciones especiales que son propias del juicio como lo si ha lugar o no a hacer trance, remate y pago de los bienes embargados, en el caso que hubiera, con el objeto de realizar con ello el pago al sujeto activo.

En el proceso económico coactivo general, como lo manifiestan **Rossinyol Vidal y Ortiz**³⁰² (...) se dicta la sentencia luego del periodo de prueba, en la sentencia el juez se pronuncia con lugar o sin lugar la demanda, y si es declarada con lugar, decide el juez sobre si ha lugar a trance, remate y pago de los bienes embargados (...).

En cuanto al PECT, **Rossinyol Vidal y Ortiz**³⁰³ indican que (...) al finalizar la fase de prueba el juez resuelve la oposición y las excepciones si hubiere, y decide sobre si procede hacer trance y remate de los bienes embargados o en su caso pago de la deuda, todo lo anterior lo decide en sentencia (...).

En ese sentido el **CTG** establece en el artículo 178 que: *“Resolución. Vencido el plazo para oponerse o el de prueba, en su caso, el juez se pronunciará sobre la oposición y las excepciones deducidas. Además, el juez declarará si ha o no lugar a hacer trance y remate de los bienes embargados, o pago en su caso, de la deuda tributaria y de las costas judiciales”*.³⁰⁴

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

2.6.1. Condena en costas procesales:

La condena en costas resulta importante estudiarla dentro del presente capítulo debido a que la tramitación de todo proceso ocasiona gastos, tanto administrativos como legales, para la existencia y tramitación del mismo. Las costas tienden entonces a evitar que las personas promuevan juicios sin tener un derecho que reclamar. El estado a

³⁰²Ballbe Manuel, y otros. *Op.cit.* Pág.265.

³⁰³*Loc. cit.*

³⁰⁴Código Tributario. Decreto 6-91. *Op.cit.*

través del órgano jurisdiccional por medio de las costas asigna responsabilidad a una de las partes para cubrir los costos del proceso, ya sea porque han sido vencidos o porque han actuado de mala fe o bien existe también la posibilidad que el juez los exima de costas dependiendo del caso y de la actuación de las partes durante el desarrollo del proceso.

Las costas procesales son parte de todo proceso y el juez se manifiesta sobre ellas ya sea en la sentencia o en una resolución final, donde se establece quien de las partes debe soportar la carga de pagar los gastos que el juicio ha ocasionado. En ese sentido, el autor **Ossorio**³⁰⁵ explica que el (...) en la sentencia el juez se pronuncia sobre a quién de las partes les corresponde el pago de los gastos que la tramitación del juicio provocó, las costas son impuestas por la consecuencia de haber sido la parte vencida en el juicio, sin analizar la buena o mala fe de las partes (...).

Sin embargo, la legislación guatemalteca acoge la teoría explicada por el autor antes citado. Por lo que al respecto el **CPCYMG** establece en su artículo 573 que: *“El juez en la sentencia que termina el proceso que ante él se tramita, debe condenar a la parte vencida al reembolso de las costas a favor de la otra parte”*.³⁰⁶ Por lo que, el que ha sido vencido dentro del proceso, es quien debe de cubrir las costas o gastos en los que haya incurrido la parte que ha resultado ganadora del juicio.

Por su parte los autores **Leible**³⁰⁷ y **Santiago de León**³⁰⁸ manifiestan que (...) las costas procesales o judiciales son gastos por la tramitación del juicio de cualquier naturaleza, por lo que una de las partes se le condena a cubrir todos los gastos, tanto los propios como los de la parte contraria, debido a que en la sentencia se le ordena que los cubra (...).

³⁰⁵ Condena en costas. Ossorio, Manuel. *Op.cit.*Pág. 200.

³⁰⁶ Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit.*

³⁰⁷ Leible, Stefan. *Op.cit.*Pág. 511.

³⁰⁸ Santiago de León, Erick Gustavo. *Op.cit.*Pág. 201.

Lo anterior es afirmado por la legislación guatemalteca en el **CPCYMG** en su artículo 572 que regula que: *“En caso de condenación en costas, la parte condenada indemnizará a la otra de todos los gastos necesarios que hubiere hecho”*.³⁰⁹

Según el ordenamiento jurídico de Guatemala existe la posibilidad que el juez exime el pago de costas a la parte que perdió dentro del juicio según ciertas causales que atienden a la actitud y actuación de la parte dentro del juicio.

Y para el efecto el **CPCYMG** establece en su artículo 574 que: *“el juez podrá eximir al vencido del pago de las costas, total o parcialmente, cuando haya litigado con evidente buena fe; cuando la demanda o contrademanda comprendan pretensiones exageradas; cuando el fallo acoja solamente parte de las peticiones fundamentales de la demanda o de la contrademanda, o admita defensas de importancia invocadas por el vencido; y cuando haya vencimiento recíproco o allanamiento. Podrá eximirlo también del pago de aquellas costas que se hubieren causado en diligencias que el juez califique de ociosas o innecesarias”*.³¹⁰

Derivado a que el concepto de buena fe da lugar a muchas interpretaciones el ordenamiento jurídico guatemalteco establece las posibilidades cuando el juez no podría estimar de buena fe la actuación del demandado si este último tiene las posturas indicadas en el **CPCYMG** en su artículo 575 para lo cual establece: *“No podrá estimarse que hay buena fe cuando el proceso se siga en rebeldía del demandado; cuando haya habido necesidad de promover ejecución contra el deudor para la satisfacción del crédito; si el vencido hubiere negado pretensiones evidentes de la demanda o de la contrademanda que el proceso indique que debió aceptarlas al contestar aquéllas; si la parte hubiere aducido documentos falsos o testigos falsos o sobornados; y si no se rindiere ninguna prueba para justificar la demanda o las excepciones interpuestas”*.³¹¹

³⁰⁹ Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit.*

³¹⁰ *Loc. cit.*

³¹¹ *Loc. cit.*

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

En cuanto al PECC el autor **Calderón** asevera que: *“el Decreto 1126, no expresa nada en relación a la condena de costas y al hacer una aplicación supletoria del código procesal y mercantil hay condena en costas dentro de este procedimiento”*.³¹²

En cuanto a las costas dentro del PECT, el **CTG** el artículo 182 establece que: *“Las costas declaradas a favor de la Administración Tributaria formarán parte de sus ingresos privativos, para cubrir costos y gastos incurridos”*.³¹³

Por último es importante indicar que existe obligatoriedad sobre el pronunciamiento de costas en todo proceso. En tal virtud el autor **Santiago De León** manifiesta que: *“La primera característica de las costas procesales es que su pronunciamiento es obligatorio en el proceso según resultado; es decir, en los autos o sentencias que ponen término a la causa o a cualquiera de los incidentes deberá resolverse sobre el pago de las costas procesales”*.³¹⁴

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

³¹² Hugo Haroldo Calderón M. *Op.cit.*Pág. 298.

³¹³ Código Tributario y sus reformas. Decreto 6-91. *Op.cit.*

³¹⁴ Santiago de León, Erick Gustavo. *Op.cit.*Pág. 201

3. Trámite del proceso económico coactivo común:

Luego de estudiar cada etapa procesal dentro del proceso económico coactivo y debido a que en Guatemala se regulan dos tipos de dichos procesos es menester analizar el trámite específico que cada uno de estos conlleva según las leyes específicas que lo rigen. Por lo que a continuación se analizará el trámite del proceso común regulado por la Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas.

3.1 Procedencia:

En este apartado se estudiará quién tiene competencia para conocer del proceso, así como por qué vía se debe plantear el procedimiento según la ley o leyes específicas que rigen la materia.

La **CPRG** en su artículo 220 establece que: *“Tribunales de Cuentas. La función judicial en materia de cuentas será ejercida por los jueces de primera instancia y el Tribunal de Segunda Instancia de Cuentas”*.³¹⁵ Por lo que desde la carta magna se le asigna competencia a los tribunales de cuentas para conocer de los asuntos económico coactivos, así como también se le asigna competencia a los tribunales de primera instancia para conocer de todo el procedimiento hasta que se requiera por las partes que el asunto pase a conocerlo un tribunal de alzada.

En cuanto a la leyes que lo regulan el autor **Castillo González** explica lo siguiente: *“El proceso económico coactivo común se encuentra regulado en la Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas la cual por ser una ley que no ha sido reformada con la finalidad de satisfacer la evolución de la sociedad, por lo que para su aplicación práctica se aplica supletoriamente el Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial para el cumplimiento de ciertos requisitos para que el procedimiento logre su buen funcionamiento”*.³¹⁶

³¹⁵ Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas. *Op.cit.*

³¹⁶ Castillo González, Jorge Mario. *Derecho administrativo.Op.cit.*Pág. 485.

Para promover el PECC es necesaria la existencia de un título ejecutivo emanado por un ente público, ya sea una sentencia, una resolución o un testimonio de una escritura pública donde conste la deuda que tiene el contribuyente hacia el Estado.

La **LOTYCC** se limita a enumerar los documentos que constituyen títulos ejecutivos en el artículo 83 indicando los siguientes: *“a. Certificación de sentencia firme dictada en juicio de cuentas; b. Certificación de sentencia firme con motivo de la aplicación de la Ley de probidad; c. Certificación o actuaciones que contengan el derecho definitivo establecido y adeudo líquido y exigible; d. Certificación en que se transcriba la resolución que imponga multa administrativa o municipal y la causa de la sanción; e. Testimonio de la escritura pública en que conste la obligación que debe hacerse efectiva; f. Certificación del reconocimiento de la obligación hecha ante autoridad o funcionario competente; g. Certificación de la sentencia firme o resolución dictada por cualquier tribunal o autoridad competente en la que se establezca la obligación que deba hacerse efectiva por el procedimiento económico coactivo”*.³¹⁷

La procedencia del PECC entonces radica en que la parte actora cuente con un título ejecutivo a los que la ley le asigne fuerza ejecutiva. La demanda entonces con la que se promueve la acción debe ir acompañada del título ejecutivo, y además, dentro de la misma se pueden solicitar medidas precautorias, con el objeto de asegurar las resultas del proceso. Se observa que dentro de este proceso se mezclan títulos ejecutivos como lo es la sentencia y las certificaciones de resoluciones administrativas a las que la ley les asigna la misma fuerza ejecutiva.

3.2 Calificación del título ejecutivo:

Para que el juez pueda admitir la demanda debe de calificar que cumpla con los requisitos de todo escrito inicial, y califica también el título en que funda su derecho la parte actora. En ese sentido el autor **Castillo González** afirma que: *“El juez califica la eficacia del título ejecutivo, si este se considera eficaz basándose en el título, el tribunal dicta la resolución de requerimiento de pago al obligado. En la resolución de*

³¹⁷Ley orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas. Decreto 1126. *Op.cit.*

*requerimiento, se previene al ejecutado ahora que dentro del término de tres días, manifieste su oposición bajo apercibimiento de continuar el trámite en su rebeldía”.*³¹⁸

En ese mismo sentido la **LOTYCC** indica en el artículo 84: *“Con base en el título ejecutivo se dictará resolución mandando requerir de pago el obligado, y en caso de no cancelar en el acto del requerimiento, trabar embargo en bienes suficientes que alcancen a cubrir el adeudo. En dicha resolución se prevendrá el ejecutado que dentro del término de tres días debe manifestar su oposición bajo apercibimiento de continuar el trámite en su rebeldía”.*³¹⁹

Debido a que el proceso económico coactivo se fundamenta en procesos de ejecución es menester citar lo establecido por el **CPCYMG** el cual en su artículo 297 indica en su parte conducente que: *“el juez calificará el título en que se funde, y si lo considerase suficiente, despachará mandamiento de ejecución, ordenando el requerimiento del obligado y el embargo de bienes, en su caso”.*³²⁰

Es decir que luego de que el juez admite la demanda, en la misma resolución se pronuncia sobre varias situaciones importantes para el proceso las cuales son las siguientes:

- a) Califica el título en que se funda y si lo considera suficiente ordena mandamiento de ejecución, el cual lo realiza un empleado del tribunal que el juez designe. Además que el juez ordena el requerimiento de pago al ejecutado.
- b) Si el ejecutado no realiza el pago, el juez ordena en la primera resolución que se trabe embargo sobre bienes suficientes que cubran el monto reclamado.
- c) Y además otorga al ejecutado un plazo de tres días para oponerse y/o hacer valer sus excepciones. En este aspecto el PECC tiene todas las características de un proceso ejecutivo en la vía de apremio, pero en su oportunidad se verá que sí se dicta sentencia, por lo que se puede afirmar que no es un proceso ejecutivo en la vía de apremio *per se* sino que con características propias.

³¹⁸ Castillo González, Jorge Mario. *Derecho administrativo*. Op.cit. Pág. 485.

³¹⁹ Ley orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas. Decreto 1126. *Op.cit.*

³²⁰ Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit.*

3.3. Excepciones y período de prueba:

Según **Castillo González**: *“...El ejecutado se podrá oponer a la ejecución interponiendo excepciones dentro del término de tres días. Se da audiencia a la procuraduría general de la Nación y al ejecutante por el término de cinco días. Se abre a prueba por el término de seis días para conocer las excepciones, a solicitud de una de las partes o por iniciativa del juez si lo estima necesario. Las excepciones de incompetencia, falta de capacidad legal del ejecutado, personalidad, personería y litispendencia son resueltas en un pronunciamiento especial y previo. Cualquier otra excepción será resuelta con el asunto final. Vencido el término anterior se resuelve la excepción”*.³²¹

Lo antes explicado por el autor citado se confirma en la **LOTYCC** en el artículo 85 establece que: *“Si el ejecutado se opone o interpone excepciones dentro del mismo término, se mandará oír al Ministerio público y al ejecutante por el término de cinco días”*.³²² En la actualidad ya no es el Ministerio Público sino a la Procuraduría General de la Nación según el Decreto número 25-97 del Congreso de la República de Guatemala, el cual establece que en toda norma legal en donde se refiere a Ministerio Publico deberá entenderse Procuraduría General de la Nación, salvo en ciertas materias que son ajenas al tema de estudio

En cuanto a la prueba de las excepciones la **LOTYCC** al respecto establece en el Artículo 86 que: *“Si el juez lo estima necesario o lo solicitare alguna de las partes, mandará abrir a prueba las excepciones por el término de seis días. Vencido este término se resolverá sin necesidad de señalar día para la vista”*.³²³

El ejecutado puede interponer excepciones en señal de inconformidad con los hechos planteados por el ejecutante en su contra. Si el ejecutado interpone excepciones, se le da audiencia a la Procuraduría General de la Nación, y al ejecutante por el plazo establecido en ley, las excepciones interpuestas si necesitaran ser probadas y el juez lo considera pertinente, se abre a prueba por el plazo de seis días. Sin embargo, ciertas

³²¹ Castillo González, Jorge Mario. *Derecho administrativo*. Op.cit. Pág. 485.

³²² Ley orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas. Decreto 1126. Op.cit.

³²³ Loc. cit.

excepciones por su naturaleza deben ser resueltas antes del asunto final como lo es la de incompetencia y otras que por atacar el fondo del asunto son resueltas en sentencia.

3.4 Sentencia:

Vencido el período de prueba el juez emite la resolución final. En tal virtud **Castillo González** afirma: *“Dicta sentencia en donde el juez declara con lugar o sin lugar hacer trance, remate y pago con los bienes embargados y señala si procede día y hora para la diligencia o el depósito del dinero si este fuera el bien embargado o si se hace efectiva la fianza”*.³²⁴ Además de lo anterior el juez en la sentencia debe de pronunciarse sobre las excepciones planteadas en el caso que hubiera.

Si dentro del proceso el ejecutado no interpuso excepciones y cumplido el plazo de tres días, a solicitud de parte el juez dicta sentencia declarando con lugar o sin lugar la demanda planteada y el remate de los bienes embargados.

Sin embargo, puede existir el caso en que dentro del proceso no existan bienes que embargar por lo que el juez puede declara con lugar la demanda y hace referencia que no ha lugar hacer trance, remate y pago por no existir bienes y únicamente ordenar el pago de lo reclamado.

3.5. Recurso de apelación:

Si alguna de la partes no está conforme con la resolución final del proceso pueden impugnar dicha resolución por medio del recurso de apelación.

Según **Castillo González**: *“Posterior a la sentencia llega el recuso de apelación. Este recurso procede en contra de la sentencia y contra los autos que resuelven excepciones y las que aprueben la liquidación definitiva. Este provoca la segunda instancia al recibir las actuaciones la sala de apelaciones, señala día para la vista dentro de un término que no exceda de quince días. Transcurrido el día para la vista, se dicta sentencia dentro de los ocho días siguientes”*.³²⁵

³²⁴ Castillo González, Jorge Mario. *Derecho administrativo*. Op.cit.Pág.485.

³²⁵ *Loc. cit.*

Luego de estudiar todas las fases procesales del PECC, se puede concluir que es un proceso de ejecución, y que por su naturaleza debería de ser rápido debido a que no se debe de probar el derecho que se reclama sino únicamente ejecutar el derecho que se encuentra inmerso dentro de un título ejecutivo.

El PECC es una mezcla de los dos tipos de procesos de ejecución que regula el CPCYMG debido a que en la primera resolución se da al demandado un plazo de tres días para que haga valer sus excepciones, sin embargo, no es una audiencia como en el caso de el juicio ejecutivo, pero además del plazo en el PECC si se plantean excepciones se oye a la parte ejecutante y además a la Procuraduría General de la Nación, lo que no pasa en un proceso en la vía de apremio, debido a que en este último las excepciones se resuelven por la vía de los incidentes. Y por otro lado al final del proceso se dicta sentencia declarando si ha lugar a hacer trance y remate o trance remate y pago con los bienes embargados, lo que es característico de una sentencia del juicio ejecutivo. En ese sentido tiene características de ambos procesos, sin embargo, lo único que si se puede afirmar es que es un procedimiento de ejecución con sus características propias.

4. Trámite del procedimiento económico coactivo tributario:

El autor **Castillo González** es de la opinión que: *“el procedimiento económico-tributario parece rápido, sencillo y efectivo para el efecto de cobrar una deuda, sin embargo, la apariencia y la realidad son distintas ante la presencia de dos obstáculos insalvables como son: 1. El juez común civil conociendo un proceso especial y, 2. El deudor refugiándose cuantas veces le sea conveniente en los trámites formalistas del Código Procesal Civil y Mercantil, de aplicación supletoria”*.³²⁶

Un proceso de ejecución por su naturaleza debería de ser rápido, debido a que no se debe probar el derecho que se hace valer y únicamente ejecutarlo, sin embargo el código tributario permite la supletoriedad de normas civiles, siendo estas últimas muy formalistas, lo que hacen que el proceso se vuelva tardado y que el ejecutado de mala

³²⁶ Castillo González, Jorge Mario. *Derecho procesal administrativo*. tomo II. *Op.cit.* 801.

fe solo atrase el mismo para que la administración no le cobre lo que adeuda. Sin embargo, la finalidad del procedimiento es exigir de forma coactiva el cobro de adeudos tributarios, empleando la fuerza pública con el fin de hacer efectivo el pago del crédito fiscal.

4.1. Presentación de la demanda:

Como se había explicado con anterioridad el procedimiento comienza cuando el actor promueve la demanda, que en este caso la parte actora es la SAT, quien promueve la demanda ante un órgano jurisdiccional para promover el juicio ejecutivo, en virtud de la existencia de una obligación que no ha sido cumplida voluntariamente en la forma y plazos que determina la ley, por el contribuyente. Por lo que, la SAT para promover la demanda debe de contar con un título ejecutivo en que funde la acción. Los títulos ejecutivos regulados por la legislación guatemalteca para este tipo de procedimientos fueron estudiados dentro de la presente investigación en el apartado de título ejecutivo.

Siendo el PECT basado en el juicio ejecutivo es menester citar lo que establece el **CPCYMG** en su artículo 329 que indica lo siguiente: *“Promovido el juicio ejecutivo, el juez calificará el título en que se funde y si lo considerase suficiente y la cantidad que se reclama fuese líquida y exigible, despachará el mandamiento de ejecución, ordenando el requerimiento del obligado y el embargo de bienes, si éste fuere procedente...”*³²⁷

En ese mismo sentido el **ICEFI**³²⁸ explica que (...) cuando se presenta la demanda al órgano jurisdiccional correspondiente, el juez debe de calificar el título en que se funda y de considerarlo suficiente emite la primera resolución en donde ordena el requerimiento de pago y el embargo en su caso siempre que la SAT lo haya solicitado, además en dicha resolución le da audiencia al ejecutado por el plazo de ley (...).

En la ley específica que rige la materia **CTG** en su artículo 174 indica que: *“iniciación del procedimiento y audiencia. Promovido el juicio ejecutivo, el juez calificará el título en que se funde y si lo considerare suficiente y la cantidad que se reclama fuere líquida y*

³²⁷ Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit*

³²⁸ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, ICEFI. *Op.cit.* Pág.26.

exigible, despachará el mandamiento de ejecución y ordenará el requerimiento de pago al obligado y el embargo de bienes en su caso. En la misma resolución dará audiencia al ejecutado por el plazo de cinco (5) días hábiles, para que se oponga o haga valer sus excepciones. Si se trata de ejecución de sentencia, sólo se admitirán las excepciones nacidas con posterioridad a la misma”. ³²⁹

Por lo anteriormente citado tanto doctrinario como legal se puede concluir que para empezar un PECT debe de existir previamente un título que fundamente el derecho que se quiere reclamar, que para este caso siempre es un documento en donde consta la deuda que tiene el contribuyente hacia el Fisco. Este título es consecuencia de un procedimiento administrativo previo, en el que se realizó el cobro de la deuda de forma administrativa. Este título debe ser calificado por el juez que dirige el proceso, en dicha calificación el juez verifica si el título cumple con todos los requisitos legales, y si se encuentra dentro de los documentos a los que la ley les asigna fuerza ejecutiva; en virtud de dicha calificación el juez admite o rechaza la demanda planteada.

En la resolución que da trámite a la demanda el juez ordena, al igual que en el económico coactivo común, varias situaciones importantes para el procedimiento las cuales son: a) se ordena se libre mandamiento de ejecución; b) ordena el requerimiento de pago al ejecuta; c) se ordena que se trabe embargo de bienes en caso que no pague el ejecutado; d) en esta misma resolución se da audiencia al ejecutado por el plazo de cinco días para que se oponga y haga valer sus excepciones.

4.2. Actitud del demandado:

Luego de la resolución dictada anteriormente el ejecutado tiene un plazo de cinco días para adoptar la actitud que considere pertinente, sin embargo, si no se pronuncia durante dicho plazo el juez dicta la sentencia que en derecho corresponde y el ejecutado pierde su derecho a defenderse siendo el plazo de la audiencia un plazo perentorio. Si el contribuyente no contesta la demanda se ejecuta la deuda y se embargan bienes.

³²⁹Código Tributario y sus reformas. Decreto 6-91. *Op.cit.*

En cuanto a las actitudes que puede optar el demandado frente a la demanda el autor **Santiago De León** explica que: *“La actitud del demandado en relación a la demanda planteada por el actor, puede manifestarse en las formas siguientes: a. Actitud pasiva: cuando el demandado ha sido debidamente notificado para comparecer a juicio, no lo hace dentro del plazo que la ley le confiere. En materia tributaria la no comparecencia del ejecutado en el plazo de audiencia en el proceso económico coactivo, da lugar a dictar sentencia por el órgano jurisdiccional; b) actitud activa afirmativa: en este caso el demandado comparece a juicio, no negando sino aceptando pretensión del actor”*.³³⁰

Si el ejecutado decide tomar la actitud pasiva, se continúan con las fases procesales, y para el efecto **Chacón Corado** manifiesta que: *“el término de cinco días para la oposición es improrrogable y preclusión y no necesita gestión de parte para que el juez dicte sentencia. En la práctica los juzgadores requieren que se encuentre acreditado en el proceso el embargo definitivo para dictar sentencia de remate; exigencia que no tiene razón de ser puesto que, ya existe embargo decretado sobre bienes del ejecutado en el momento de haberlo requerido de pago o antes de este acto procesal. Pero, esto obedece al juicio que ya señalamos en confundir embargo precautorio con el ejecutivo”*.³³¹

Al respecto **CTG** en el artículo 175 establece que: *“Incomparecencia el ejecutado. Si el ejecutado no compareciere a deducir o interponer excepciones, el juez dictará sentencia en la que declarará, según proceda, si ha lugar o no a la ejecución y ordenará el remate de bienes o el pago, en su caso”*.³³²

En el mismo sentido el **CPCYMG** establece en su artículo 330 lo siguiente: *“Si el ejecutado no compareciere a deducir oposición o a interponer excepciones, vencido el término el juez dictará sentencia de remate, declarando si ha lugar o no a la ejecución”*.³³³

³³⁰ Santiago de León, Erick Gustavo. *Op.cit.* Pág.193

³³¹ Chacón Corado, Mauro. *Op.cit.* Pág. 45.

³³² Código Tributario y sus reformas. Decreto 6-91. *Op.cit.*

³³³ Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit.*

Se puede determinar entonces que la consecuencia que tiene el ejecutado por no haberse presentado al juicio, es decir tomar una actitud procesal en el plazo de cinco días, el juez sin más trámite dicta sentencia. Por lo que la incomparecencia del ejecutado conlleva a que este último, no pierda su derecho de defensa en cuanto al proceso que se entabla en su contra. En la mayoría de casos los ejecutados no comparecen, es decir, no adoptan ninguna actitud procesal, esto se debe a que generalmente no han cumplido con la obligación que se les requiere por lo que no tienen como defenderse de la ejecución promovida en su contra.

Por otro lado, si el ejecutado comparece a oponerse a la demanda y a interponer excepciones se continua con el procedimiento.

En cuanto a las actitudes negativas del demandado, **Santiago De León** manifiesta: *“actitudes activas negativas. A. contestación negativa de la demanda: el demandado comparece a juicio dentro del plazo negando en forma expresa los hechos y la pretensión del actor. En esta actitud se limita a negar los hechos ofrecidos por el actor, sin aportar otros nuevos en su defensa. B. interposición de excepciones: el demandado no se concreta a negar los hechos de la demanda, sino incorpora a la vez hechos en su defensa, hechos que pueden ser impeditivos que tienen por objeto impedir el efecto jurídico pretendido por el actor en su demanda, mediante el alegato de una norma opuesta que impide la consecuencia jurídica solicitada por el actor”*.³³⁴

En tal virtud el **CTG** establece en el artículo 176 en su parte conducente que: *“Oposición del ejecutado. Si el ejecutado se opusiere, deberá razonar su oposición y si fuere necesario, ofrecer la prueba pertinente. Sin estos requisitos, el juez no le dará trámite a la oposición. Si el demandado tuviere excepciones que interponer, deberá deducirlas todas, en el escrito de oposición. ...”*³³⁵

Al respecto el **CPCYMG** establece en su artículo 331 establece que: *“Si el ejecutado se opusiere, deberá razonar su oposición y, si fuere necesario, ofrecer la prueba pertinente. Sin estos requisitos, el juez no le dará trámite a la oposición. Si el*

³³⁴ Santiago de León, Erick Gustavo. *Op.cit.* Pág.193.

³³⁵ Código Tributario y sus reformas. Decreto 6-91. *Op.cit.*

*demandado tuviere excepciones que oponer, deberá deducirlas todas en el escrito de oposición...*³³⁶

Se puede concluir que el ejecutado dentro del procedimiento puede tomar varias actitudes según su interés, sin embargo, si no se pronuncia sobre el proceso se dicta sentencia declarando con lugar la demanda lo cual no le conviene al ejecutado, sin embargo, si el demandado tiene motivos para oponerse e interponer excepciones debe hacerlo debido a que este es su momento de defenderse de la parte actora para lograr que no se lleve a cabo la ejecución, en caso que ya hubiere cumplido con la deuda total o parcialmente o algún otro argumento que pueda utilizar para desvirtuar la demanda planteada en su contra.

4.3. Excepciones planteadas por el contribuyente:

Las excepciones que puede interponer el contribuyente dentro del procedimiento económico coactivo son las que se regulan en la legislación procesal civil. Sin embargo, dentro del CTG se regulan taxativamente excepciones que se pueden interponer en cualquier estado del proceso y no únicamente en el período de audiencia que se le da al ejecutado dentro del proceso ejecutivo.

Para el efecto el **CTG** en el artículo 177 se establece que: *“Se admitirán en cualquier estado del proceso, únicamente las siguientes excepciones: 1. Pago, 2. Transacción autorizada mediante Acuerdo Gubernativo. 3. Finiquito debidamente otorgado. 4. Prescripción. 5. Caducidad. 6. Las nacidas con posterioridad a la contestación de la demanda y que destruyan la eficacia del título”.*³³⁷

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

³³⁶ Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit*

³³⁷ Código Tributario y sus reformas. Decreto 6-91. *Op.cit.*

4.4. El juez le pide a la SAT que conteste las argumentaciones del contribuyente:

Según el **ICEFI**: *“si el contribuyente se opone a la demanda, el juez le concederá cinco días hábiles a la SAT para que responda a lo planteado por el contribuyente”*.³³⁸

Al respecto el **CTG** establece en el artículo 176 en su parte conducente que: *“...El juez oirá por cinco (5) días hábiles a la Administración Tributaria...”*³³⁹

A diferencia del PECC en el procedimiento tributario, cuando se interponen excepciones no se da audiencia a la Procuraduría General de la Nación para que se pronuncie sobre las excepciones, únicamente cita a la SAT quien actúa como parte ejecutante para que se pronuncie sobre las excepciones que interpuso el ejecutado.

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

4.5. Recibidos los argumentos de la SAT se abre a prueba el caso:

Luego del plazo de cinco días que la ley otorga a la SAT para que se pronuncie sobre la oposición y excepciones interpuesto por el contribuyente el juez abre a prueba por un periodo de diez días, la apertura a prueba entonces se da luego de transcurridos los cinco días antes indicados no importando si la SAT hizo uso de su derecho de pronunciarse o no.

En cuanto a esta etapa el **ICEFI** explica que luego de recibir la respuesta de la SAT en cuanto a la oposición del contribuyente: *“...ordenará abrir el proceso a prueba por diez días. Vencido este plazo, el juez se pronunciará sobre el cobro del impago o-en su caso- el remate de los bienes embargados...”*³⁴⁰

³³⁸ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, ICEFI. *Op.cit.* Pág.26.

³³⁹ Código Tributario y sus reformas. Decreto 6-91. *Op.cit.*

³⁴⁰ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, ICEFI, *Op.cit.* Pág. 26.

Al respecto la ley específica que rige la materia **CTG**³⁴¹ establece en el artículo 176 en su parte conducente que: *“...El juez oirá por cinco (5) días hábiles a la Administración Tributaria y, con su contestación o sin ella, mandará recibir las pruebas por el plazo de diez (10) días hábiles comunes a ambas partes, si lo pidiere alguna de ellas o el juez lo estimare necesario. En ningún caso se otorgará plazo extraordinario de prueba”*.

4.6. Resolución final:

Luego de las etapas antes estudiadas se llega a la resolución final, es decir, donde el juez decide sobre el asunto de forma definitiva. Según sea el caso el juez deberá pronunciarse en la sentencia sobre si ha lugar la demanda, decidirá sobre la oposición y excepciones si se hubieren presentado y lo más importante es que se pronuncia sobre si ha lugar a hacer trance y remate o trance, remate y pago con los bienes embargados. Esto es lo que más interesa a la parte actora debido a que en dicha resolución se ordena que se realicen dichas etapas con las que la administración logra el pago del adeudo que exige en el procedimiento económico coactivo, mediante el desapoderamiento de bienes del deudor como pago de la obligación incumplida.

Al respecto el **CTG** establece en el artículo 178 que: *“Resolución. Vencido el plazo para oponerse o el de prueba, en su caso, el juez se pronunciará sobre la oposición y las excepciones deducidas. Además, el juez declarará si ha o no lugar a hacer trance y remate de los bienes embargados, o pago en su caso, de la deuda tributaria y de las costas judiciales”*.³⁴²

Por su parte el **CPCYMG** establece en su artículo 332 en su parte conducente lo siguiente: *“...Además de resolver las excepciones alegadas, el juez declarará si ha o no lugar a hacer trance y remate de los bienes embargados y pago al acreedor...”*³⁴³

En ese mismo sentido los autores **Rossinyol Vidal y Ortiz** manifiestan que: *“...el juez deberá pronunciarse al finalizar el periodo de prueba. En esta resolución, el juez deberá*

³⁴¹Código Tributario y sus reformas. Decreto 6-91. *Op.cit.*

³⁴²*Loc. cit.*

³⁴³Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit.*

*resolver la oposición y las excepciones así como si es procedente el trance y remate de los bienes embargados o el pago de la deuda tributaria”.*³⁴⁴

Por lo que se puede concluir que el PECT finaliza con una sentencia en la cual el juez se pronuncia sobre la oposición y excepciones, si el ejecutado tomara una actitud activa negativa, y además sobre si ha lugar a hacer trance, remate y pago con los bienes embargados si los hubiere. Este procedimiento se resuelve de esta forma, debido a que es un proceso de ejecución, por lo que no busca declarar un derecho sino que ejecutar el que se ha incumplido, por lo que a través de las fases ejecutivas posteriores a la resolución final dictadas en ella, se logra obtener lo adeudado al Estado, a través del remate o pago de los bienes que corresponden al patrimonio del deudor.

Sin embargo luego de la resolución final, las partes pueden quedar inconformes con dicha resolución. Por lo que la ley contempla formas para impugnar las resoluciones que ponen fin a los procesos. En ese sentido, el **ICEFI** explica que: “...*Finalmente, el contribuyente que no esté de acuerdo con la resolución final puede presentar un recurso de apelación ante el tribunal de cuentas”.*³⁴⁵

La sentencia dictada dentro del procedimiento económico coactivo es apelable por la parte que no esté de acuerdo con el fallo, y ello eleva el procedimiento a segunda instancia, por lo que es conocido por otro órgano jurisdiccional, sin embargo, el recurso de apelación y los aplicables en el tema se estudiarán en el capítulo sexto de la presente investigación.

Luego de estudiar el trámite del PECT se puede concluir que el mismo se apega al de un juicio ejecutivo, con la única variante en la audiencia que se le da al ejecutante cuando el ejecutado interpuso excepciones, luego todo lo demás es el mismo trámite, persiguen lo mismo, el cobro de obligaciones pecuniarias, por lo que el proceso finaliza cuando se hace trance, remate y pago con los bienes. Lo característico en este proceso es que la parte actora siempre va a ser la SAT debido a que en Guatemala es la encargada de la recaudación y fiscalización de los tributos. Y además que las deudas

³⁴⁴Ballbe Manuel, y otros. *Op.cit.*Pág. 265.

³⁴⁵ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, ICEFI. *Op.cit.*Pág.27.

que se pretenden ejecutar siempre van a versar sobre tributos o sus accesorios y no otra clase de deudas.

5. Análisis sobre el régimen económico coactivo:

Luego de estudiar las características, procedencia, definición, naturaleza, clases y trámite de los procesos económicos coactivos regulados en Guatemala, se considera oportuno, realizar un análisis sobre la situación del proceso económico coactivo que se utiliza en Guatemala para el exigir el cobro de deudas que los administrados tienen con el Estado.

Al respecto **Rossinyol Vidal y Ortiz** indica que: *“después de la anterior exposición sobre la tramitación de los dos procedimientos económico coactivos se pone de manifiesto, en definitiva, que ambos son prácticamente idénticos. Su regulación es muy similar, los órganos responsables de su tramitación son los mismos y, finalmente, persiguen un mismo objetivo, consistente en el cobro, utilizando métodos ejecutivos, de cantidades adeudadas al erario público. Siendo la diferencia realmente sustantiva entre ambos procedimientos el origen de la deuda perseguida. Si a esto le añadimos que la regulación del procedimiento económico coactivo contenida en el Código Tributario representa, básicamente, una evolución de carácter técnico respecto de la regulación de dicho procedimiento establecida en la LOTYCC, se hace evidente que el mantenimiento de estos dos procedimientos es una complejidad procesal innecesaria”*.³⁴⁶

El PECC y el procedimiento tributario aunque tienen la misma finalidad y su tramitación es similar solo cambian en cuanto a plazos y la ley que lo regula persigue un mismo fin, siendo este que el estado pueda recuperar los adeudos que tienen los administrados hacia el Estado. Sin embargo, la legislación propia que regula cada uno de los procedimientos económicos coactivos no contempla todo el proceso y es por ello que se tiene que acudir a utilizar otras normas como el CPCYMG, lo que hace que el administrado pueda retardar el proceso planteando por ejemplo excepciones, se considera que no se deberían de aplicar estas normas supletorias sino unificar los

³⁴⁶Ballbe Manuel, y otros. *Op.cit.* Pág. 265.

procedimientos en una sola norma jurídica que establezca todo el trámite, a manera de no causar confusión, y de esta forma que el procedimiento cumpla su función y se recuperen los adeudos de la forma más rápida posible.

Por otro lado **Rossinyol Vidal y Ortiz** manifiestan que: *“otro aspecto interesante es la mezcla de títulos ejecutivos que facultan para la utilización de estos procedimientos económico-coactivos. Es decir, dichos procedimientos se utilizan tanto para ejecutar sentencias como para obtener el cobro de deudas declaradas administrativamente. Siendo obvio que el tipo de garantía que derivan de uno u otro procedimiento son radicalmente distintas, parece que los mecanismos para hacerlas efectivas de forma ejecutiva también habrían de ser distintas. De forma que las deudas declaradas judicialmente gozarán de una mayor presunción de legalidad que las declaradas administrativamente”*.³⁴⁷

Luego del estudio de los procedimientos económico coactivo, se logra determinar que dentro de los procesos económicos coactivos regulados en la legislación guatemalteca se utiliza como base los procesos de ejecución, sin embargo, crea confusión la tramitación de los mismos debido a que el CPCYMG, señala que dependiendo del título es el proceso de ejecución que se debe seguir, pero en este caso no se sigue de acuerdo a título sino que los mezcla ya que dentro de ambos procesos se ejecutan sentencias, resoluciones administrativas y documentos públicos, y dentro de los procesos de ejecución civil estos deberían de ejecutarse por una vía específica ya sea la vía de apremio o el juicio ejecutivo, debido al carácter de cada uno.

La ley de cuentas mezcla de igual manera dentro del PECC el proceso de vía de apremio con el juicio ejecutivo por lo que crea cierta confusión, debido a que se toman ciertas fases procesales de uno y del otro.

Por otra parte el **ICEFI**³⁴⁸ manifiesta que (...) la tramitación del procedimiento económico coactivo formalmente debería de tardar 67 días, sin embargo, en la práctica existen procesos que han tardado hasta cuatro años en resolverse. Por otro lado, según

³⁴⁷ *Ibid.* Pág. 266.

³⁴⁸ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, ICEFI. *Op.cit.* Pág.32.

las sentencias firmes emitidas por los órganos jurisdiccionales la mayoría son favorables para la SAT, sin embargo, en muchos procesos no llegan a sentencia (...).

El procedimiento económico coactivo en la práctica no en todos los casos llega a sentencia, debido a que muchas veces el contribuyente llega a un acuerdo con la SAT, por lo que ya no se continúa con el procedimiento. Por otro lado se dan los casos en los que no existen bienes que embargar, por lo que, no se llega a recuperar el monto de la obligación, por no determinar el patrimonio del deudor, por lo que no se puede hacer pago de la deuda.

Así mismo en otros casos el proceso se demora tanto que la administración abandona los juicios, entre otras situaciones, por lo anterior se puede concluir que si bien es cierto la ley establece un procedimiento para el cobro a favor del estado este en muchos casos no resulta efectivo, por que se debería de implementar otro procedimiento más sencillo y unificado para que no exista tanta posibilidad al contribuyente de retrasar el mismo lo que sucede en los procesos de ejecución que hoy rigen en Guatemala.

6. Procedimiento de ejecución para exigir el cobro coactivo de obligaciones tributarias en el derecho comparado:

Al igual que en Guatemala, en El Salvador, Honduras, Costa Rica, Nicaragua, México, Argentina y España, regulan en su legislación procedimientos ya sea administrativos o judiciales para exigir el cobro coactivo de obligaciones tributarias, a los contribuyentes que no hacen efectivo el pago dentro de los plazos y modo que la ley les establece. Derivado del incumplimiento de los contribuyentes y de la necesidad que tiene el Fisco de la recaudación de créditos fiscales, con el fin que el Estado pueda cumplir con sus fines, los países regulan dicho procedimiento. Procedimiento que tiene sus propias características en cada país y su propia denominación y tramitación. Por lo que dentro de este capítulo se estudiará el trámite llevado a cabo por la administración tributaria en cada país, para exigir el cobro coactivo del crédito fiscal.

El autor **Saccone** es del criterio que: *“Admitido que en el derecho comparado existen dos sistemas de recaudación de las deudas tributarias: el sistema judicial y el sistema administrativo”*.³⁴⁹

Por su parte **Antonio López Díaz** citado por **Saccone** manifiesta al en cuanto a los sistemas antes mencionados que: *“por uno u otro de los sistemas no deviene discrecional, sino que está directamente vinculada a la evolución jurídica de cada país y más concretamente a la evolución de la Administración y del Derecho Administrativo, donde el privilegio de la autotutela ha estado sometido a las tensiones entre el Poder Ejecutivo y el Poder Judicial”*.³⁵⁰

En cuanto al proceso en comparación con otros países el autor **Valdés Costa** citado por **Saccone**³⁵¹ explica (...) que en algunos países como Argentina utilizan el procedimiento judicial para el cobro coactivo de obligaciones tributarias, en donde un tercero es el que aplica las normas jurídicas al caso concreto; y por otro lado, España utiliza un sistema administrativo, es decir que la propia administración es la que exige el cobro coactivo. El tema del sistema judicial y administrativo ha sido objeto de estudio, y han sostenido que el sistema administrativo tiene sus ventajas que son superiores a los inconvenientes, sin embargo, la mayoría de países utilizan el sistema judicial y no administrativo (...).

Por su parte el autor **Rodríguez Lobato** hace un análisis de cada uno de los actos que son llevados a cabo durante la ejecución para determinar si constituyen actos administrativos o judiciales, por lo que manifiesta que: *“a) la liquidación(determinación) del adeudo no puede considerarse como un acto que sea de naturaleza judicial, sino que, por los efectos que produce, debe reputarse como un acto administrativo; b) el requerimiento de pago también constituye un acto netamente administrativo, pues aun en el dominio de las relaciones civiles no exige la intervención judicial, sino que puede llevarse a cabo por medio de un notario o de un corredor o simplemente ante dos testigos; c) el embargo de bienes del contribuyente, si bien es cierto que en las leyes*

³⁴⁹Saccone, Mario Augusto. *Op.cit.*Pág.207

³⁵⁰Loc. cit.

³⁵¹Ibid. Pág.210.

*civiles no puede hacerse sin la intervención de la autoridad judicial, no por eso adquiere el carácter de un acto que sea, por su naturaleza intrínseca, jurisdiccional, pues los procedimientos de ejecución, aun de resoluciones judiciales, no son, de ninguna manera, actos judiciales, sino actos materiales para los que la autoridad judicial ocurre al ejecutivo, el remate no implica, tampoco, ninguna operación que pueda ser de carácter esencialmente judicial”.*³⁵²

A diferencia de lo citado antes por el autor, en Guatemala todos los actos que se llevan a cabo durante el proceso de ejecución son llevados ante un órgano jurisdiccional por lo que constituyen actos de carácter judicial, ya que, sin la intervención del juez no pudieran llevarse a cabo debido a que ley le asigna dicha facultad coercitiva y ejecutiva. Sin embargo, se coincide con el autor citado que la administración pudiera estar facultada para realizar dichos actos creando un órgano especializado para que no fuera ante la misma entidad quien reclama el derecho, para que la misma no se convierta en juez y parte, sino que sea una tercera pero especializada en la materia.

Debido a que en derecho comparado existen dos sistemas para lograr el cobro de adeudos tributarios a continuación se estudiarán cada uno de los sistemas.

a. El sistema judicial:

En cuanto a este sistema el autor **Saccone** manifiesta que: *“El sistema judicial se caracteriza por el hecho de que la Administración debe acudir a los órganos del Poder Judicial, ordinarios o especiales, para obtener el cobro de lo adeudado y no pagado voluntariamente por el sujeto pasivo, no actuando, por tanto, directamente sobre el patrimonio del deudor para exigir el pago coactivo”.*³⁵³

En cuanto a las características debe tener la deuda tributaria documentada en el título ejecutivo para poder llevar a cabo un proceso de cobro judicial tributario, el autor **Saccone** explica que: *“Es necesaria la existencia de una deuda firme, líquida y exigible y una vez que consta la existencia de tal deuda. La administración elabora el documento (en nuestro derecho la boleta de deuda) que constituye el título ejecutivo y*

³⁵² Rodríguez Lobato, Raúl. *Op.cit.* Pág.238.

³⁵³ Saccone, Mario Augusto. *Op.cit.* Pág. 207.

*que servirá de base para la demanda ante el órgano judicial. Esta es una diferencia de posición de la Administración frente a los demás sujetos de un juicio ejecutivo, pues es el ente público acreedor quien elabora, por sí mismo, el título ejecutivo, al cual se le confiere la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial”.*³⁵⁴

Se puede concluir que el sistema judicial es por medio del cual la administración tributaria cobra adeudos a favor de ella, mediante un proceso de ejecución que es llevado a cabo ante un órgano jurisdiccional, quien dirige y realiza todos los actos de requerimiento como lo es el embargo, la liquidación, el remate, etcétera. Estos actos son llevados a cabo para ejercer coacción al sujeto pasivo que tiene una deuda con la administración tributaria. Por lo que en el sistema judicial se requiere de un órgano totalmente ajeno a la administración tributaria para llevar a cabo el proceso ejecutivo, utilizado por la administración para cobrar a los contribuyentes lo adeudado al Estado. Es decir es necesaria la intervención judicial para poder llevarlo a cabo.

Este sistema permite que el contribuyente pueda utilizar mecanismos de defensa dentro del proceso planteado en su contra, y otra característica importante es que el órgano que resuelve el asunto es un juez, quien es totalmente imparcial sobre la controversia sometida a su conocimiento. De esta manera la administración no puede ser juez y parte, sino únicamente parte.

b. El sistema administrativo:

Respecto al sistema administrativo el autor **Saccone** manifiesta que: *“el sistema administrativo de recaudación ejecutiva se caracteriza por la ausencia de los órganos judiciales en el procedimiento ejecutivo. La diferencia fundamental radica en el hecho de que tanto la apreciación de las causas de oposición, como la adopción de las medidas coactivas contra los bienes del deudor corresponden a los órganos administrativos competentes”.*³⁵⁵

³⁵⁴Loc. cit.

³⁵⁵Loc. cit.

Por su parte los autores **García de Enterría y Fernández** manifiestan que: *“La coacción administrativa es por de pronto, como ya nos consta, una manifestación jurídica de la administración y por ello resulta sometida a la misma regla de la legalidad que las resultas manifestaciones de la misma. Esa legalidad, como en todos los casos, ha de habilitar la acción administrativa, definir una potestad de obrar (aquí de obrar coactivamente forzando o supliendo voluntades ajenas) más o menos amplia, pero nunca ilimitada”*.³⁵⁶

El autor **Rodríguez Lobato** afirma que: *“es también llamado procedimiento administrativo de ejecución. El procedimiento económico coactivo es aquel a través del cual el Estado ejerce su facultad económico coactiva, es decir, su facultad de exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales y, en su caso, para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer valedero el derecho”*.³⁵⁷

En cuanto a las características que tiene el sistema administrativo, el autor **Saccone**³⁵⁸ explica que son las siguientes: (...) a) es un procedimiento con mayor celeridad que el judicial; b) fortalece a la administración tributaria; c) permite mecanismos de defensa equivalente a los mecanismos otorgados en el sistema judicial; d) se basa en la necesidad de recuperar el erario público (...).

b.1) Constitucionalidad del procedimiento administrativo de ejecución:

El sistema administrativo ha sido considerado por una parte violatorio a derechos del contribuyente establecidos en las normas jurídicas vigentes, y por otro lado la doctrina justifica la constitucionalidad de dicho procedimiento. En ese sentido, se considera importante analizar las distintas posturas.

Por su parte el autor **Rodríguez Lobato** explica que el sistema administrativo para la ejecución de deudas tributarias se ha visto como violatorio de los derechos del individuo contra quien se requiere dicho cobro, y en ese sentido explica que: *“...se ha*

³⁵⁶ García de Enterría, Eduardo y Tomas Ramón, Fernández. *Curso de derecho administrativo I. Op.cit.*Pág. 752.

³⁵⁷ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op.cit.*Pág.237.

³⁵⁸Saccone, Mario Augusto. *Op.cit.*Pág.208.

cuestionado la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva del Estado, argumentando que es violatoria de diversos preceptos constitucionales que consagran los derechos fundamentales del individuo o garantías individuales...”.³⁵⁹

En ese mismo sentido **Saccone**³⁶⁰ manifiesta que (...) el sistema administrativo se basa en la posición de autotutela asignada a la Administración, basada en la soberanía que tiene dicha institución. Sin embargo, la separación de poderes que caracteriza al Estado de Derecho deja sin sentido la fundamentación del sistema administrativo (...).

En contraposición de lo explicado por los autores antes citado el autor **Fraga** citado por **Rodríguez Lobato** manifiesta su postura en cuanto a que el sistema administrativo de ejecución para el cobro de deuda tributaria no es violatorio, más bien es una necesidad del Estado, por lo que explica que: “...*está convencido de la absoluta necesidad de que el Poder Administrativo sea el que tenga en sus manos la posibilidad de hacer efectivos los impuestos, pues de otra manera el Estado se vería en apuros para poder realizar las atribuciones que le están encomendadas*”.³⁶¹

Se puede concluir que el sistema administrativo que se utiliza para la recaudación ejecutiva de adeudos tiene como especial característica la ausencia de un órgano jurisdiccional que lleve a cabo el procedimiento, siendo la propia administración la encargada de velar, conocer y ejecutar los adeudos que tengan los contribuyentes para con el fisco. Dentro de este sistema la ley otorga a la misma administración poder suficiente de ejecución para lograr la recaudación de la deuda pública, sin necesidad de un órgano externo como es el caso del sistema judicial. En el sistema administrativo, ante la misma administración se llevan a cabo todas las fases para exigir el cobro de adeudos, es decir que no es necesario el poder coactivo de un juez o un órgano jurisdiccional, sino que la misma administración tributaria realiza todo el procedimiento.

La crítica hacia este sistema administrativo es que siendo la administración ante quien se lleva a cabo el procedimiento y siendo ella misma la parte requirente del proceso, la misma se convierte en juez y parte dentro del procedimiento, debido a que ella es la

³⁵⁹ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op.cit.* Pág. 238.

³⁶⁰ Saccone, Mario Augusto. *Op.cit.* Pág. 209.

³⁶¹ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op.cit.* Pág. 238.

interesada en la recaudación de los tributos y además ella es la facultada para ejercer todas las fases procesales, es decir tiene un poder de decisión ante la situación de las deudas de los contribuyentes. Por lo que el dentro del proceso se puede ver afectado el sujeto pasivo en cuanto a su derecho de defensa, sin embargo, los países que lo adoptan establecen que sí se permite la defensa de la parte pasiva, recurriendo a la vía judicial. Además que crea confusión en cuanto a la separación de poderes, siendo esta la base de un Estado de derecho, en donde los poderes se controlan entre sí para que no ejerzan arbitrariamente las atribuciones que le son facultadas por la ley.

A continuación se estudiarán siete países para realizar un análisis comparado en cuanto a la existencia del procedimiento para el cobro coactivo de las obligaciones tributarias, determinando qué trámite lleva cada uno de los procedimientos utilizados por los países para ejecutar las deudas tributarias, así como determinar qué sistema es el utilizado por cada uno de ellos.

6.1. España:

En cuanto al procedimiento de apremio para la recaudación que realiza el fisco regulado en España. El autor **Saccone** manifiesta que: *“De los dos sistemas posibles para la recaudación en vía ejecutiva de las deudas tributarias, el ordenamiento español se ha inclinado por el sistema administrativo, encargándose la propia Administración de la actuación coactiva”*.³⁶²

En España el sistema que se utiliza para exigir el cobro coactivo de deudas a favor de la administración tributaria es el sistema administrativo, en ese sentido, el autor **Saccone** manifiesta que: *“Desde un punto de vista dogmático, el sistema administrativo de recaudación no es sino una manifestación del régimen especial de relaciones entre la Administración española y los Tribunales”*.³⁶³

Por su parte el autor **García de Enterría** citado por **Saccone**³⁶⁴ manifiesta en cuanto al procedimiento utilizado en España que (...) el sistema optado por España es un sistema

³⁶²Saccone, Mario Augusto. *Op.cit.* Pág.208.

³⁶³*Ibid.* Pág. 209.

³⁶⁴*Loc. cit.*

de auto tutela, es decir que la propia administración tiene la facultad suficiente para tutelar sus propias situaciones jurídicas, por lo tanto no necesita de recurrir a la tutela judicial. La auto tutela se basa en dos situaciones: a) la declarativa por medio de la cual la administración crea derecho y modifica obligaciones, a través de decisiones unilaterales; y, b) la auto tutela ejecutiva, a través de la cual la propia administración ejecuta coactivamente los actos dictados por la administración, sin tener que recurrir a la vía judicial, como lo es los procedimientos que obligan al deudor a poner en disposición su patrimonio para poder cumplir con la deuda tributaria, de la cual es responsable (...).

En cuanto a la base para que la administración pueda ejecutar sus propios actos sin que caiga en arbitrariedad, los autores **García de Enterría** citado por **Saccone**³⁶⁵ y **Saccone**³⁶⁶ explican al respecto que (...) la administración considerado como un órgano dentro de un Estado de derecho debe de servir al pueblo y basar todas sus actuaciones en la ley, es decir un órgano subordinado de la legislación a la que está sujeto. Por lo que todas sus actuaciones y resoluciones deben de justificarse en preceptos legales que le facultan realizarlo. De lo anterior se puede decir que la facultad de auto tutela ejecutiva utilizada en el sistema administrativo por la administración tributaria debe de ser también justificada en ley, es decir su actuar no debe ser arbitrario sino fundamentado en normas legales, garantizando los derechos de los administrados. (...).

El procedimiento para el cobro de deudas tributarias de España se encuentra regulado en la Ley General Tributaria (en adelante LGTE), en la cual se establecen todas las fases que lleva la administración tributaria para hacer efectivo el cobro de crédito fiscal por medio de un procedimiento de ejecución. Por medio de esta ley se regula todo lo relativo a las relaciones que existen entre la administración y el contribuyente, es por ello, que la misma establece todas las normas relativas al cobro de tributos adeudados por el contribuyente debido a que esta es una obligación que el contribuyente tiene ante

³⁶⁵ *Loc.cit.*

³⁶⁶ *Loc. cit.*

la administración, y si no cumple con la misma la administración tiene derecho a exigirle el pago.

El procedimiento llevado a cabo para exigir el cobro coactivo de las deudas tributarias es llevado a cabo bajo el sistema administrativo, es decir la propia administración lo realiza, sin embargo, es realizado a través del procedimiento de ejecución en la vía de apremio regulada en la LGTE, en el capítulo quinto donde se establece todo lo relativo a las actuaciones y procedimiento de recaudación.

La LGTE regula dos clases de procesos por medio de los cuales se puede realizar el cobro de la deuda tributaria, los cuales son el proceso voluntario y el proceso ejecutivo. Para efectos de la presente investigación únicamente se estudiará el proceso ejecutivo, el cual consiste en que el obligado tributario no cumplió voluntariamente la obligación que contiene la deuda tributaria, y en su defecto se lleva a cabo el procedimiento administrativo de apremio, para ejecutar la deuda y coaccionar al deudor a que cumpla con la obligación.

La administración tributaria puede iniciar el período ejecutivo para el cobro de las deudas tributaria en los supuestos que indica la **LGTE** en su artículo 161, el cual establece los siguiente: “ *el período ejecutivo se inicia: a) en el caso de deudas liquidadas por la Administración tributaria, el día siguiente al del vencimiento del plazo establecido para su ingreso en el artículo 62 de esta ley; b) En el caso de deudas a ingresar mediante autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, al día siguiente de la finalización del plazo que establezca la normativa de cada tributo para dicho ingreso o, si éste ya hubiere concluido, el día siguiente a la presentación de la autoliquidación*”.³⁶⁷ Por lo que la legislación española prevé en el artículo citado las dos situaciones por las cuales dan lugar a que se inicie el procedimiento administrativo de ejecución.

Una vez iniciado el período de ejecución la administración tributaria está facultada para recaudar las deudas ya sea liquidadas o autoliquidadas antes descritas, y la

³⁶⁷ Cortes Generales, *Ley General Tributaria*, última reforma, ley 58-2003, disponible en <http://www.meh.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/Derecho%20tributario%20General/LEY%2058-2003.pdf>, consultada el 28/9/2013, 12:14.

recaudación lo realiza a través del procedimiento de apremio por medio del cual se ejecuta el patrimonio del deudor, con el objeto que cumpla con el pago de la deuda tributaria.

La administración tributaria tiene facultades para comprobar y analizar los bienes con los que cuenta el deudor para efectos de poder garantizar o efectuar el pago del adeudo tributario. Y el contribuyente tiene obligación de poner en conocimiento de la administración tributaria los bienes de su patrimonio para cubrir la deuda tributaria que le es reclamada.

El procedimiento de apremio es por medio del cual la administración tributaria efectúa el proceso de ejecución en cuanto a las deudas tributarias que no han sido cumplidas por el obligado tributario, la competencia para conocer del procedimiento le corresponde a la administración tributaria. Al respecto la **LGTE** en su artículo 163 indica que *“el procedimiento de apremio es exclusivamente administrativo. La competencia para entender del mismo y resolver todas sus incidencias corresponde únicamente a la Administración tributaria”*.³⁶⁸

El procedimiento de apremio será iniciado de oficio por la administración tributaria, el mismo únicamente podrá ser suspendido por las disposiciones reguladas en la legislación tributaria. Una de las situaciones por las cuales puede ser suspendido es por la intervención de un tercero en el proceso ya sea tercería de dominio o titularidad de bienes, es decir que pretende un mejor derecho sobre los bienes embargados dentro del procedimiento.

Cuando existan varios procesos en contra del deudor de quien la administración tributaria reclama un procedimiento de apremio este último tendrá prelación sobre los otros procesos siempre que se respeten las reglas establecidas en el artículo 164 de la LGTE. Los jueces y tribunales deberán colaborar con la administración tributaria para efectos de la recaudación de tributos.

³⁶⁸ *Loc. cit.*

6.1.1. Tramite para el procedimiento de apremio:

A continuación se analizará el trámite del procedimiento de apremio, el cual se encuentra regulado de los artículos 167 al 173 de la LGTE.

a. Procedencia:

El trámite del procedimiento de apremio se inicia por medio de la providencia realizada por la administración tributaria, la cual contiene la deuda que se pretende reclamar, los recargos legales y además se le requiere de pago al obligado tributario. Esta providencia es notificada al deudor a efecto que cumpla con la obligación que en la providencia se le hace saber.

La providencia notificada al deudor se considera título ejecutivo suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y para que la administración tributaria proceda contra el patrimonio del deudor, sobre los bienes que alcancen a cubrir la deuda del contribuyente.

Sin embargo la **LGTE**³⁶⁹ en su artículo 167 numeral tercero establece los motivos por medio de los cuales el contribuyente puede oponerse a la providencia de requerimiento realizada por la administración tributaria. Dentro de estos se encuentran: (...) extinción de la deuda, prescripción de la misma, solicitud de parte del contribuyente para que la administración le autorice que lo pague en otro modo que el legalmente establecido, anulación o falta de notificación de la liquidación, y error en cuanto a la cantidad o datos establecidos en providencia (...).

b. Embargo:

Luego de notificada la providencia al deudor tributario, y si el deudor se niega a pagar la cantidad que se le reclama, se procede a la fase del embargo, que se estudia a continuación.

³⁶⁹ *Loc. cit.*

La LGTE regula todo lo relativo al embargo de los artículos 169 a 171, en los cuales se establece la forma para realizarlos, los bienes sobre los cuales se debe de realizar el mismo y el orden en que se embargarán. Así como la forma en la que debe de quedar documentada la realización del embargo. Además establece también los motivos por los cuales el contribuyente puede oponerse a la práctica del embargo.

El embargo dentro del procedimiento administrativo de apremio se realizará sujetándose a las reglas de proporcionalidad es decir que la administración tributaria no debe de realizar el embargo de bienes del contribuyente obligado de forma arbitraria sino únicamente los que sean suficientes para cubrir en primer lugar la deuda fiscal, luego la mora a la que ha incurrido por no pagarlo en los plazos de ley, los recargos y por último las costas que se deriven de la actuación del procedimiento de apremio.

De todas las diligencias del embargo se deberán documentar para luego ser notificadas al obligado tributario, o en su caso a un tercero ya sea propietario, poseedor o bien administrador de los bienes que fueron embargados por el procedimiento de apremio. Si los bienes sobre los que recae el embargo fueren bienes muebles o inmuebles inscritos en el Registro de la Propiedad, puede la administración tributaria solicitar al Juez que se efectuó la anotación sobre el bien embargado.

El contribuyente que se vea afectado por el embargo realizado en contra de su patrimonio está facultado por la **LGTE**³⁷⁰ a oponerse a la práctica del embargo, si se encuentra dentro de las siguientes situaciones: (...) a) extinción de la deuda, prescripción al derecho de exigir la deuda; b) en el caso de no haber sido notificado de la providencia de apremio; c) si la práctica del embargo no se sujetó a las disposiciones reguladas en la ley general tributaria; d) cuando se embargue bienes muebles y bienes en los que la propiedad le corresponda a varias personas; e) la prohibición acordada por la administración tributaria para disponer de bienes que le pertenecen a una sociedad (...).

c. Enajenación de bienes embargados:

³⁷⁰ *Loc.cit.*

Esta fase dentro del proceso se encuentra establecida en la **LGTE**³⁷¹ artículo 172, el cual establece que (...) la enajenación de bienes embargados se realizará a través de tres formas: a) subasta; b) concurso; y, c) adjudicación directa a la administración tributaria. La adjudicación de los bienes a la hacienda pública puede ser una de las formas para concluir el procedimiento de apremio. El obligado tributario podría evitar la enajenación de los bienes y lograr que se libere los bienes embargados siempre y cuando cumpla con la totalidad de la deuda fiscal, siempre que sea antes de la adjudicación de los mismos. (...).

d. Terminación del procedimiento de apremio:

La **LGTE**³⁷² establece en su artículo 173 cuáles son las causales para dar por terminado el procedimiento de apremio dentro de las cuales se indican las siguientes (...) 1. Con el pago de la deuda fiscal reclamada; 2. Con el acuerdo que el crédito sobre el cual se basa el procedimiento es incobrable por la situación del obligado, sin embargo este puede ser reanudado; 3. Por acuerdo de la extinción de la deuda. (...). El procedimiento de apremio llevado a cabo por la administración tributaria no finaliza con una sentencia debido a que es un órgano administrativo quien está a cargo de llevar las fases del procedimiento y además por ser un procedimiento administrativo y no judicial, se establecen otras formas de terminar con el procedimiento.

Por lo que se puede concluir que el procedimiento de apremio regulado en la LGTE, es tramitado por la propia administración tributaria, basado en el principio de autotutela es decir que la administración tributaria tiene suficientes facultades para constituir, modificar, extinguir, exigir, o ejecutar un derecho relacionado con los tributos, por lo que en dicho procedimiento no interviene el organismo judicial en ninguna fase del mismo. Esto conlleva a que sea la administración tributaria quien exija de forma coactiva el cobro de los adeudos a los obligados tributarios.

Se determina que la propia administración es quien decreta el embargo sobre bienes del patrimonio del deudor y es la administración también quien enajena dichos bienes

³⁷¹ *Loc.cit.*

³⁷² *Loc.cit.*

embargados. Que la administración sea la encargada de llevar a cabo todas las fases de un procedimiento de apremio obliga a que dicha administración no actúe de forma arbitraria sino apegada a la ley. Y respetando el principio de proporcionalidad del derecho tributario para que el contribuyente no se vea afectado en su patrimonio por la deuda fiscal, sino únicamente que los bienes que sean afectados por este procedimiento sean los necesarios para cubrir la deuda fiscal así como la mora y costas derivadas del mismo. El sistema administrativo utilizado por España es relativamente sencillo y está regulado únicamente por la ley general tributaria, por lo que no se utiliza la aplicación supletoria de otra norma para llevar a cabo el procedimiento.

6.2. Argentina:

El sistema argentino para la ejecución fiscal de las deudas que tienen los contribuyentes con el fisco, es basado en un sistema judicial, en donde se requiere de la presencia de un órgano jurisdiccional por medio del cual se llevan a cabo las fases procesales del procedimiento de ejecución. Es decir que la administración para requerir de forma coactiva el cobro de la deuda tributaria, debe acudir a presentar una demanda ejecutiva ante los órganos jurisdiccionales, para que el requerimiento de la exigibilidad coactiva de los tributos sea a través de un juez y no sea la propia administración quien realice los requerimientos y la ejecución.

El procedimiento para el cobro judicial de deudas tributarias se denomina juicio de ejecución fiscal en Argentina y este encuentra regulado en la Ley de Procedimiento Tributario (en adelante LPTA) en los artículos 92 al 95 sin embargo, este ha sufrido ciertas modificaciones por lo que dentro de este capítulo se estudiará la ley de procedimiento tributario con sus reformas.

Además que dicha ley también refiere a la aplicación supletoria de procedimientos civiles, al respecto la **LPTA** artículo 92 establece en su parte conducente que: *“La ejecución fiscal será considerada juicio ejecutivo a todos sus efectos, sin perjuicio de*

*las disposiciones contenidas en este capítulo, aplicándose de manera supletoria las disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación”.*³⁷³

A continuación se estudiarán las fases que se llevan a cabo en Argentina para el juicio de ejecución fiscal, así como su procedencia.

a. Procedencia:

Al respecto el autor **García Vizcaíno** explica que: *“procederá la ejecución fiscal cuando se persiga el cobro de impuestos, patentes, tasas, retribuciones de servicios o mejoras, multas adeudadas a la administración pública, aportes y contribuciones al sistema nacional de previsión social y en los demás casos que las leyes establecen. En cuanto a la forma del título y su fuerza ejecutiva serán las determinadas por la legislación fiscal”.*³⁷⁴ Procede la ejecución de todos los conceptos tributarios antes citados si el cobro está a cargo de la administración federal de ingresos públicos según lo que establece la LPTA, quien es el ente encargado en Argentina para cobrar los impuestos al contribuyente.

El autor antes citado explica que el sujeto activo debe de acreditar en la demanda la boleta sobre la cual fundamenta la deuda que se quiere ejecutar, es necesario adjuntar la boleta. Y para el efecto el autor **Luis Carranza Torres** citado por **Saccone** conceptualiza a la boleta de deuda manifestando que: *“ es aquel documento público que contiene el título ejecutivo fiscal, el decir, al acto jurídico unilateral emanado del órgano estatal con atribuciones fiscales, certificando la existencia de una deuda dineraria tributaria o equiparada a ella, por parte de un contribuyente obligado a su satisfacción, y que por disposición legal, funda el derecho a perseguir su cobro por medio de un proceso especial establecido al efecto”.*³⁷⁵

El título ejecutivo que documenta la deuda tributaria debe de reunir ciertos requisitos, en ese sentido **Saccone** explica que: *“...el título debe reunir los recaudos genéricos,*

³⁷³ Congreso de la Nación de Argentina. *Ley de Procedimiento Tributario*, Ley número 11683, publicada el 20 de julio de 1998, disponible [http://biblioteca.afip.gob.ar/gateway.dll/Normas/Leyes/%20procedimiento%20tributario/tor c 011683 1998 07 13.xml](http://biblioteca.afip.gob.ar/gateway.dll/Normas/Leyes/%20procedimiento%20tributario/tor%20c%2011683%201998%2007%2013.xml).

Fecha de consulta: 29 de septiembre de 2013. 16:20pm.

³⁷⁴García vizcaíno, Catalina. *Op.cit.*Pág. 267

³⁷⁵Saccone, Mario Augusto. *Op.cit.*Pág. 215.

*proprios de todo título ejecutivo: 1) individualización del acreedor y deudor; 2) constancia de una obligación de dar una suma de dinero, líquida o fácilmente liquidable y exigible y 3) los recaudos específicos: lugar, fecha, firma del funcionario autorizado, indicación del tributo, actualización, accesorios y multa liquidada y períodos comprendidos. Además, domicilio fiscal, personería del apoderado y clave única de identificación tributaria. Además si se trata de una obligación tributaria determinada de oficio y la resolución del juez administrativo ha sido consentida, el título debería incluir las fechas de la decisión y de la notificación, con la constancia de que ha quedado firme”.*³⁷⁶

Tanto la boleta de deuda como el título ejecutivo que se encuentra dentro de la misma, son importantes para el proceso de ejecución, debido a que el juez cuando recibe la demanda determina si se continua con los procedimientos de ejecución, si es que tanto la boleta de deuda como el título ejecutivo cumplieron con los requisitos y el juez lo considera suficiente para llevar a cabo la ejecución. En ese mismo sentido el autor **Villegas** manifiesta que: *“el procedimiento de ejecución fiscal se inicia con una demanda donde el fisco pone en conocimiento del juez la existencia de la deuda y su decisión de llevar adelante la ejecución hasta el completo pago del capital adeudado y las costas correspondientes. Acompaña a la demanda la boleta de deuda que acredita la existencia de la obligación tributaria concreta...”*³⁷⁷

En relación a la competencia, **Witthaus y Maffía** indican que: *“las acciones podrán deducirse ante el juez de la circunscripción donde se halle la oficina recaudadora respectiva, o ante el domicilio del deudor o ante el lugar en que se haya cometido la infracción o se hayan aprehendido los efectos que han sido materia de contravención”*.³⁷⁸

b. Mandamiento de ejecución, citación de venta, excepciones:

Una vez presentada la demanda, y admitida la misma por el juez que dirige el juicio ejecutivo fiscal, se dicta la primera resolución la que contiene el mandamiento de ejecución y embargo, además de la citación que se le hace al ejecutado. Por lo que, se

³⁷⁶ Loc. cit.

³⁷⁷ Villegas, Héctor B. *Op.cit.* Pág. 456.

³⁷⁸ Witthaus, Rodolfo Ernesto y Leticia Mónica Maffía. *Op.cit.* Pág. 91.

considera importante estudiar esta fase, con base a la doctrina y la legislación argentina.

El autor **García Vizcaíno** explica en cuanto a estas fases procesales que: *“El juez interviniente, previo examen de la habilidad de la boleta de deuda, si admitiera el curso de la acción, debería ordenar que se libere mandamiento de ejecución y embargo, y disponer la citación de venta”*.³⁷⁹

Por lo que, luego de requerirle el pago del monto adeudado el ejecutado se niega a realizarlo, se cita de venta. En ese sentido la **LPTA** en su artículo 92 establece en su parte conducente que: *“...En este juicio si el ejecutado no abonara en el acto de intimársele el pago, quedará desde ese momento citado de venta...”*³⁸⁰

El autor **Villegas** explica en qué consiste la citación de venta manifestando que: *“...Una vez iniciado el trámite, se libra un requerimiento de pago y embargo. El procedimiento posterior es el de la citación de venta, consistente en la oportunidad concedida al demandado para que interponga excepciones, o sea las defensas permitidas al demandado en contra de la acción del fisco. Las excepciones más comunes son las de inhabilidad del título, pago, prescripción, espera y pendencia de recursos autorizados por ley. La sentencia de remate se dicta posteriormente ordenando llevar adelante la ejecución”*.³⁸¹

Si el ejecutado no paga la deuda, cuando el órgano jurisdiccional se lo requiere se continúa con el procedimiento de ejecución, es decir queda citado de venta, con el derecho de poder oponerse a la acción planteada por la administración tributaria en su contra.

Si el ejecutado como defensa interpone excepciones, deberá hacerlo dentro del plazo de ley. En tal virtud, **García Vizcaíno** explica que: *“Si la ejecutada no paga en el acto de intimárselo, queda desde ese momento citado de venta (oportunidad concedida al*

³⁷⁹ García vizcaíno, Catalina. *Op.cit.* Pág. 267

³⁸⁰ Ley de Procedimiento Tributario, ley número 11683, *Op.cit.*

³⁸¹ Villegas, Héctor B. *Op.cit.* Pág. 456.

demandado para articular excepciones). Las excepciones deben ser opuestas dentro del plazo de cinco días, bajo apercibimiento de continuar adelante la ejecución...”³⁸²

En cuanto a las excepciones que son admitidas dentro del proceso de ejecución y que pueden ser utilizadas por el ejecutado para defenderse de la acción planteada en su contra, los autores **Saccone**³⁸³ y **Villegas**³⁸⁴ coinciden en indicar que son admitidas son las siguientes: (...) a) Pago total de la deuda que se le reclama; para esta excepción el sujeto pasivo debe justificar su postura adjuntando a su oposición el comprobante emitido por la administración tributaria, donde conste que la deuda ya fue cancelada, ahora bien si en dado caso el sujeto pasivo planteara esta excepción pero no por pago total sino como pago parcial, y con su debida justificación, debería de prosperar la misma para que no exista enriquecimiento indebido por parte de la administración tributaria; b) Espera documentada, este puede ser utilizado por el sujeto pasivo cuando la administración tributaria le concedió una prórroga en cuanto al pago de la deuda, siempre que esta sea autorizada por el fisco y basada en ley; c) Prescripción, es cuando el sujeto pasivo le favorece el transcurso del tiempo para liberarse de la obligación según la ley; d) inhabilidad del título, siempre que esta sea fundada en los requisitos o elementos extrínsecos de la boleta de deuda (...). Las excepciones explicadas doctrinariamente son las que la ley de procedimiento tributario contempla como únicas que puede utilizar el contribuyente, dentro del proceso ejecutivo fiscal.

En ese sentido la **LPTA** en su artículo 92 en su parte conducente establece que: *“No serán aplicables al juicio de ejecución fiscal promovido por los conceptos indicados en el presente artículo, las excepciones contempladas en el segundo párrafo del artículo 605 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación”.*³⁸⁵ Por lo regulado en este artículo se puede afirmar que únicamente las cuatro excepciones explicadas con anterioridad son las admisibles dentro del proceso de ejecución fiscal, debido a que la norma expresamente lo indica de esa manera.

³⁸² García vizcaíno, Catalina. *Op.cit.* Pág. 267

³⁸³ Saccone, Mario Augusto. *Op.cit.* Pág. 216.

³⁸⁴ Villegas, Héctor B. *Op.cit.* Pág. 456.

³⁸⁵ Ley de procedimiento tributario, ley número 11683. *Op.cit.*

En cuanto a las medidas precautorias aplicadas dentro del proceso de ejecución fiscal la **LPTA** en el artículo 92 en su parte conducente indica que: *“La administración federal de ingresos públicos por intermedio del agente fiscal estará facultada para trabar por las sumas reclamadas las medidas precautorias alternativas indicadas en la presentación de prevención o que indicare en posteriores presentaciones al Juez asignado”*.³⁸⁶ Es decir que dentro del proceso de ejecución la administración tributaria tiene la facultad otorgada por ley para trabar medidas precautorias con el objeto de asegurar las resultas del proceso.

Puede ser que la deuda que se pretende cobrar mediante el procedimiento de ejecución fiscal esté garantizada con prenda, hipoteca, fianza o alguna otra garantía, de igual manera se procederá a realizar el procedimiento regulado en el artículo 92 de la ley de procedimiento tributario, sin embargo, esta garantía puede no cubrir el monto total del crédito fiscal adeudado por lo que se podrá solicitar la ejecución de otros bienes del demandado.

Continuando con el procedimiento de ejecución el autor **Saccone** explica que: *“En caso de oponerse excepciones por el ejecutado, éstas deben ser presentadas ante el Juez asignado, manifestando bajo juramento la fecha de recepción de la intimación cumplida y acompañando la copia de la boleta de deuda y el mandamiento. Adviértase que en este singular procedimiento, el Juzgado sólo había sido informado de toda la actuación y de ahí esos requerimientos de declaraciones y presentación de documental. De la excepción deducido y documentación acompañada el Juez ordenará traslado con copias por cinco días a la Administración Federal de Ingresos Públicos, debiendo el auto que así lo dispone notificarse personalmente o por cédula al agente fiscal interviniente en el domicilio legal constituido”*.³⁸⁷

En el caso en que el ejecutado no se opusiera al procedimiento ni planteara excepciones, y vencido el plazo para hacerlo el agente fiscal representante de la administración tributaria solicitará al juez que documente tal circunstancia y que se continúen con los procedimientos de ejecución. Además que según la **LPTA** en su

³⁸⁶Loc. cit.

³⁸⁷Saccone, Mario Augusto. *Manual Op.cit.*Pág.220.

artículo 92 establece en su parte conducente que: *“El agente fiscal representante de la administración federal de ingresos públicos procederá a practicar liquidación notificando administrativamente de ella al demandado por el término de cinco (5) días, plazo durante el cual el ejecutado podrá impugnarla ante el Juez asignado interviniente”*,³⁸⁸ por lo que la liquidación la practica la administración tributaria, situación que no se da en los otros países analizados.

Según el artículo 95 de la LPTA las fases de mandamiento de ejecución, embargo, notificaciones y subasta serán a cargo de los empleados de la administración quienes funcionan como oficiales ad hoc de la justicia.

c. Resolución final:

Debido a que el proceso para el cobro de las deudas tributarias es un proceso de ejecución, el procedimiento finaliza con la subasta de los bienes embargados, la cual deberá publicarse en el diario oficial y en otro diario de mayor circulación por el período de dos días.

En cuanto a la sentencia o resolución final la única parte que menciona respecto a este tema en la **LPTA** es el artículo 92 en su parte conducente el cual establece que: *“La sentencia de ejecución será inapelable, quedando a salvo el derecho de la Administración Federal de Ingresos Públicos de librar nuevo título de deuda, y del ejecutado de repetir por la vía establecida en el artículo 81 de esta ley”*.³⁸⁹

La ejecución fiscal se llevará a cabo independiente del juicio sumario que pueda derivarse por la falta de cumplimiento del mismo.

Se puede concluir que el procedimiento para el cobro de la deuda tributaria en Argentina es llevado a cabo según la doctrina y legislación a través del sistema mixto, debido a que por una parte es judicial debido a que la administración tributaria mediante el agente fiscal designado, requiere a un órgano jurisdiccional para que se lleve a cabo la ejecución para la exigencia de la deuda fiscal, y por otra parte tiene considerado un

³⁸⁸ Ley de Procedimiento Tributario, ley número 11683. *Op.cit.*

³⁸⁹ *Loc. cit.*

sistema administrativo debido a que los empleados de la administración realizan ciertas fases ejecutivas, funcionando como empleados ad hoc, por estas razones se considera un sistema mixto.

El juicio ejecutivo fiscal es llevado a cabo a través de un proceso de ejecución, que es basado en los procedimientos de ejecución civiles, por lo que conlleva las fases de demanda, mandamiento de requerimiento de pago, embargo, citación de venta, excepciones como mecanismo de defensa del ejecutado, sentencia, y luego si resulta a favor del ejecutante se realizan los demás procedimientos hasta que se llegue a el remate, siendo el patrimonio del deudor lo que se ejecuta para lograr el cumplimiento de la obligación tributaria que requiere la administración a través de este procedimiento.

6.3. México:

En México el procedimiento para ejecutar el cobro de adeudos tributarios se denomina procedimiento económico coactivo y es llevado a cabo por la administración tributaria es decir que en dicho país se utiliza el sistema administrativo debido a que la administración fiscal tiene suficientes facultades para requerir por un procedimiento llevado a cabo dentro de la misma administración sin necesidad de recurrir a un órgano jurisdiccional.

Aunque este procedimiento es realizado por la vía administrativa sigue tomando de base el proceso de ejecución, debido a que las fases que se llevan a cabo son las mismas que la ejecución, comenzando por el requerimiento de pago hasta llegar al remate de los bienes embargados. Este procedimiento administrativo para el cobro de adeudos tributarios se encuentra regulado por el Código Fiscal de la Federación (en adelante CFFM), la cual contempla un capítulo para regular dicho procedimiento administrativo, preceptos en los cuales la administración tributaria se basa para llevarlo a cabo, sujeto a la ley.

El procedimiento de ejecución como se ha estudiado a lo largo de la presente investigación, se deriva de un incumplimiento de parte del contribuyente, pese a varios requerimientos administrativos, sin embargo, el contribuyente no ha pagado en los plazos y modo que la ley le señala y por lo tanto la administración recurre a

coaccionarlo a que cumpla con la obligación a forma que la administración logre la recaudación de tributos, siendo estos la base para el Estado obtener recursos para la realización de sus fines.

En ese sentido el autor **Orellana Wiarco** manifiesta que: *“El Código Fiscal de la Federación dedica un capítulo a regular el Procedimiento Administrativo de Ejecución. En dicho cuerpo de leyes, si los créditos fiscales no son cubiertos en la fecha o plazos que las leyes de la materia señalan, estos podrán ser exigibles por las autoridades fiscales conforme al procedimiento administrativo de ejecución”*.³⁹⁰ El Código Fiscal de la Federación regula en su título quinto capítulo tres todo lo relacionado con el procedimiento administrativo de ejecución para requerir el pago de deudas que los contribuyentes adeudan al fisco, además regula todas las disposiciones generales sobre el procedimiento administrativo de ejecución, así como las fases de embargo, intervención y remate, a través de las cuales se efectúa el procedimiento.

Debido a que el procedimiento de ejecución en México es llevado por la vía administrativa no judicial, el CFFM no menciona si para el procedimiento es necesario un título ejecutivo que acredite el crédito fiscal.

El embargo precautorio que regula el capítulo del procedimiento administrativo tributario en el artículo 145 del CFFM, es admitido cuando el crédito fiscal no es exigible pero ha sido previamente determinado por el contribuyente o por la autoridad, siempre que exista una sospecha o prevé un peligro a que el contribuyente no vaya a cumplir con su obligación. No es utilizado para asegurar los resultados del proceso sino que es utilizado únicamente cuando el crédito no es exigible pero si está determinado. No obstante, este mismo embargo puede ser utilizado para cuando el crédito ya sea exigible y se convierte en un embargo definitivo para el procedimiento administrativo de ejecución, y al respecto el **CFFM** en el artículo 145 en su parte conducente establece que: *“El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se*

³⁹⁰Orellana Wiarco, Octavio Alberto. *Op.cit.*Pág.119.

aplicará el procedimiento administrativo de ejecución".³⁹¹ El embargo puede ser levantado siempre que el contribuyente garantice de otra forma la obligación que le está siendo reclamada por la administración siempre que esta utilice lo considere suficiente.

En los procesos de ejecución al momento de plantear la demanda la parte actora puede pedir como en cualquier proceso que se practique el embargo sobre determinados bienes del patrimonio del deudor para asegurar los resultados del futuro proceso, sin embargo, en estos procedimientos de ejecución en cierta fase el embargo precautorio puede convertirse en definitivo es decir que sobre estos bienes embargados se efectuarán las siguientes fases para lograr el cobro de adeudos, hasta llegar al remate de los mismos.

En este procedimiento administrativo de ejecución también puede admitirse la intervención de un tercero en el procedimiento, quien tiene interés sobre los bienes o patrimonio que está siendo afectado del deudor por considerar tener un derecho preferente sobre los mismos. Al respecto **Rodríguez Lobato**³⁹² manifiesta que (...) quien asevere que es propietario o bien que tiene un derecho preferente de los bienes que fueron embargados como resultado del procedimiento administrativo de ejecución, puede intervenir en cualquier momento del procedimiento como tercero siempre que los bienes no hayan sido rematados para cubrir la deuda fiscal (...).

6.3.1. Etapas del proceso administrativo de ejecución:

El autor **Orellana Wiarco** es del criterio que: *“Los tres pasos fundamentales o etapas del procedimiento administrativo de ejecución o procedimiento económico-coactivo, son: el requerimiento, el embargo; y el remate de bienes... Todos estos actos deben ajustarse a la Constitución ya las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, particularmente, en aquello que señala que todo acto de autoridad debe estar debidamente fundado y motivado”*³⁹³.

³⁹¹ Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, *Código Fiscal de la Federación*, publicado en el diario oficial de la federación el 31 de diciembre de 1981, disponible en <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/7/default.htm?s=>. Fecha de consulta: 27 de septiembre de 2013, 16:22

³⁹² Rodríguez Lobato, Raúl. *Op.cit.* Pág. 241 y 262.

³⁹³ Orellana Wiarco, Octavio Alberto. *Op.cit.* Pág.119.

Siendo un proceso de ejecución lo que se pretende es conseguir hacer efectivo el pago de una deuda, por medio de este procedimiento se ejecuta el patrimonio de deudor coactivamente para lograr dicho pago y hacer efectivo el cumplimiento de la obligación que tiene el contribuyente para con el fisco. Por lo que la legislación prevé ciertas fases para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, con el fin, que la administración se sujete a lo establecido en la ley y no se exceda de las facultades que se le asignan. Las etapas reguladas en la legislación mexicana son las siguientes:

a. Requerimiento:

El requerimiento es la fase inicial del procedimiento administrativo de ejecución y es por medio del cual la administración tributaria le notifica al deudor que se le está exigiendo que realice el pago de la obligación que no ha satisfecho en el plazo y modo determinado por ley. Si el contribuyente al momento de ser requerido por la autoridad fiscal no paga lo adeudado se continúa con las demás fases que se estudiarán en este capítulo.

Al respecto el autor **Orellana Wiarco** explica que: *“El acto procedimental administrativo que consiste en notificar al deudor de un crédito fiscal exigible de que debe justificar haberlo pagado y a esa exigencia se le denomina requerimiento de pago; y al notificarlo se le hace saber que si no acredita el pago con la documental idónea se le embargarán bienes suficientes, para que, en su caso, sean rematados y con su producto se paguen al fisco los tributos adeudados”*.³⁹⁴

El **CFFM** en su artículo 151 en su parte conducente establece: *“Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato como sigue”*.³⁹⁵

b. Embargo:

³⁹⁴ *Loc. cit.*

³⁹⁵ Código Fiscal de la Federación. *Op.cit.*

La fase del embargo dentro del procedimiento administrativo de ejecución se lleva a cabo después de haber requerido de pago al contribuyente y este último se hubiera negado a realizarlo, se procede al embargo de los bienes de conformidad con los artículos establecidos en la sección segunda del capítulo tercero título quinto del CFFM. El cual regula todas las disposiciones relativas a la forma en la que se debe de llevar a cabo el embargo, con el objeto que no exista arbitrariedad en el acto y que la administración se apegue a las normas establecidas, a fin de que el contribuyente no se vea afectado, debido a que es la misma administración quien lo realiza.

El embargo es efectuado por la autoridad fiscal y recae sobre bienes tanto muebles como inmuebles para que, rematándolos o adjudicándolos a favor del fisco, se logre obtener el pago del crédito fiscal; o bien el embargo puede recaer en negociaciones con el objeto que del resultado de las mismas la autoridad se pueda hacer pago de lo adeudado por el contribuyente.

Para realizar la diligencia el **CFFM** en el artículo 152 en su parte conducente establece: *“El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el domicilio del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones personales”*.³⁹⁶ De esta diligencia se debe de levantar un acta en donde conste todo lo acontecido dentro de la misma. Los embargos de bienes o negociaciones quedarán a cargo de depositarios quienes son nombrados por los jefes de las oficinas ejecutoras.

En el caso de México quien decide o señala sobre qué bienes va a recaer el embargo es la persona con quien se realice la diligencia de embargo, siendo este el deudor u otra persona con quien se lleve a cabo la diligencia. El deudor manifiesta sobre qué bienes va a recaer el embargo siempre que cumpla con las características de fácil realización o venta establecido en el artículo del CFFM.

Si el deudor o persona con quien se realiza la diligencia no señalare bienes para efectuar el embargo, el CFFM faculta a que el ejecutor determine sobre qué bienes

³⁹⁶ *Loc. cit.*

debe de recaer el embargo siempre que cumpla con las características antes mencionadas que los bienes o negociaciones sean suficientes para cubrir la totalidad del crédito fiscal. Además el ejecutor puede decidir sobre qué bienes puede efectuarse el embargo si considera que los indicados por el deudor no son suficientes para cubrir la deuda.

En el caso del embargo de los bienes inmuebles el ejecutor debe de requerir al deudor o con la persona que se realice la diligencia que manifieste bajo protesta, sobre la situación legal de los bienes inmuebles es decir que si existe un gravamen sobre ellos.

c. Remate de bienes:

El remate es el último paso del procedimiento administrativo de ejecución, debido a que mediante el remate de los bienes embargados, se hace efectivo el cumplimiento de la obligación que el contribuyente había contraído y la cual no había sido cumplida. Es por ello que la fase del remate es muy importante en esta clase de procedimientos debido a que es por esta última fase que se logra satisfacer la deuda que tenía el contribuyente con el fisco.

El CFFM en su sección cuarta, capítulo tercero, del título quinto regula exhaustivamente todo lo relacionado con el trámite que debe de llevar un remate en este tipo de procedimientos. Para que la administración tributaria se apegue a lo establecido por lo que trata de contemplar todas las posibles situaciones jurídicas, para que la administración lleve a cabo esta fase apegada a la ley que rige la materia.

Luego que existe el embargo definitivo se continúan con los procedimientos para realizar el remate, es decir la enajenación de los bienes, esta procede por razones establecidas en el **CFFM**³⁹⁷ entre las cuales se pueden mencionar las siguientes: (...) a) cuando se fije la base para la realización del mismo; b) cuando el embargo precautorio se convierta en definitivo y el crédito sea exigible (...).

El remate debe realizarse fijando una base sobre la cual se partirá el día de la enajenación de los bienes, la base del remate se determina por medio de un avalúo

³⁹⁷ *Loc.cit.*

efectuado por una empresa o persona especializada en el mercado, para el caso de bienes y un avalúo pericial en el caso de negociaciones. Dicho avalúo pericial puede no realizarse, en caso que la autoridad y el ejecutado hayan fijado en un plazo de seis días.

Luego de que quede firme el avalúo, se fija día y hora para el remate y la convocatoria del mismo deberá de realizarse por lo menos con 10 días de anticipación.

Hasta antes de ser fincado el remate el ejecutado puede proponer que no se realice el mismo si cumple con el monto total del crédito fiscal. Además que todo postor debe depositar una suma que por lo menos cubran los intereses fiscales que genera el crédito fiscal y además el diez por ciento del valor de los bienes según la convocatoria. Todas las posturas se mandan por vía electrónica con firma avanzada a la dirección electrónica que se especifique en la convocatoria del remate, con el fin de que administración tributaria decida y acepte dichas posturas. La subasta tendrá un periodo de ocho días para que los postores se propongan ante la administración.

En conclusión de lo antes analizado el autor **Orellana Wiarco**³⁹⁸ explica que (...) el procedimiento de remate tiene las siguientes fases: 1) avalúo, consiste en realizar un avalúo sobre los bienes embargados ya sea que el valuador sea propuesto por la administración fiscal como por el demandado, si en caso ambos avalúos difieren se realizará un tercer avalúo, con el fin de determinar cuál es el valor real del bien embargado; 2) postores, uno de los avalúos servirá de base para que el bien se venda en pública subasta, la cual debe ser publicada en sitios visibles para el público; 3) subasta, la misma se lleva a cabo a través de la página electrónica del Servicio de Administración Tributaria en donde se recibirán las pujas de las cuales se levantará acta. En el acta se hace constar quiénes son los postores, quienes tendrán que cumplir con ciertos requisitos para poder ser postores. Luego se aprueba la postura del postor y este debe de pagar la diferencia para cubrir el monto del bien embargado, si no lo hace perderá el depósito que realizó para ser postor (...).

³⁹⁸Orellana Wiarco, Octavio Alberto. *Op.cit.*Pág.123.

Como última fase al remate los autores **Rodríguez Lobato**³⁹⁹ y **Orellana Wiarco**⁴⁰⁰ coinciden en indicar que (...) luego de que se realiza el remate y después que el postor ha pagado el precio del bien rematado, se adjudica al patrimonio de quien compró el bien y por lo tanto se entrega el bien que fue comprado a través del remate a quien lo compró, y con el dinero que pagaron por el bien o bienes rematados se cubre el monto de la deuda que se reclama por la administración tributaria y se cubre también las situaciones accesorias, siempre que los bienes rematados alcancen para cubrir dichos gastos. Puede existir la posibilidad en que quede remanente cuando se cubre el crédito fiscal requerido por lo que el mismo se entrega al ejecutado, sin embargo, si el ejecutado no lo requiere por el plazo establecido por ley este se convierte en recurso del fisco (...).

En conclusión se puede indicar que el remate es una de las fases más importantes dentro del procedimiento administrativo de ejecución debido a que es por medio de ella que se cumple con la finalidad del procedimiento, es decir que el sujeto activo logre obtener el pago de una obligación que ha sido incumplida por parte del sujeto pasivo. Por lo que por medio del remate se obliga al sujeto pasivo en este caso el contribuyente a que con la enajenación o adjudicación de sus bienes o negociaciones cubra el crédito fiscal.

d. Recurso contra el proceso económico coactivo en México:

El contribuyente como en cualquier proceso debe de contar con herramientas para poder impugnar actos que realice la administración si estos no están apegados a la ley o son violatorios los derechos de los administrados, y en el caso del procedimiento administrativo de ejecución no es la excepción.

El **CFFM** en su artículo 117 establece en su parte conducente que el recurso de revocatoria es con el que puede defenderse el contribuyente contra cualquier decisión arbitraria regulada en dicho cuerpo legal. Para el caso del procedimiento administrativo de ejecución el artículo antes referido en su numeral segundo en su parte conducente

³⁹⁹ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op.cit.* Pág.242.

⁴⁰⁰ Orellana Wiarco, Octavio Alberto. *Op.cit.* Pág.124.

establece: *“El recurso de revocación procederá contra: Los actos de autoridades fiscales federales que: a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código. b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley. c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código. d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código”.*⁴⁰¹

En ese sentido, **Rodríguez Lobato** el recuso de revocación en el procedimiento administrativo de ejecución: *“se hace valer ante la oficina ejecutora y no puede discutirse en el mismo la validez del acto administrativo en el que se haya determinado el crédito fiscal. Si el recurso se interpone porque el procedimiento no se ajustó a la ley, las violaciones cometidas antes de la etapa del remate solo pueden hacerse valer hasta el momento de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables o de actos de imposible reparación material, en cuyo caso el recurso puede interponerse contra el acta en que conste la diligencia de embargo. Si las violaciones tienen lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria o se trata de venta de bienes fuera de subasta, el recuso se hace valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta”.*⁴⁰²

De todo el trámite analizado anteriormente se puede concluir que en México se utiliza el sistema administrativo para ejecutar el cobro de crédito fiscal. Es decir que la administración para realizar las fases procesales ejecutivas para exigir dicho cobro no acude a la vía jurisdiccional. Es decir que ella misma tiene suficientes facultades otorgadas por el CFFM por medio de las cuales realiza las fases hasta llegar a un remate de bienes del deudor logrando el pago de la obligación incumplida.

El procedimiento administrativo de ejecución en México a pesar que si tiene algunas fases de los procesos ejecutivos, difiere de ellos debido a que no se inicia con una

⁴⁰¹ Código Fiscal de la Federación. *Op.cit.*

⁴⁰² Rodríguez Lobato, Raúl. *Op.cit.* Pág.243.

demanda sino que debido a que es la misma administración quien coacciona para lograr el pago es ella la que realiza el embargo de bienes si es que el crédito es líquido y exigible.

En cuanto la fase del embargo también difiere de otros sistemas debido a que quien designa en los procesos de ejecución sobre que bienes va a recaer el embargo es en primer plano, el sujeto activo en su demanda, y luego el juez designa si puede recaer sobre los solicitados por dicha parte, sin embargo, dentro del procedimiento administrativo de ejecución no es la parte actora quien decide sobre los bienes sino que la administración le confiere al deudor esta facultad para que el mismo deudor o la persona quien realice la fase de embargo decida sobre qué bienes se efectuara el embargo. Y a falta de que el deudor se pronuncie sobre el aspecto sí se faculta al ejecutor a que designe bienes que puedan ser embargados.

Se determina que este procedimiento varía de los procesos de ejecución debido a que dentro de este procedimiento no existe un juez que sea ajeno a la situación jurídica para que decida sobre qué bienes y con el fin que el contribuyente no se vea afectado por las decisiones de la administración, y además limitando a que pueda surgir la arbitrariedad en este tipo de casos.

Dentro de este procedimiento no se cuenta con una resolución o decisión final como lo es la sentencia, debido a que la única resolución antes de enajenar o adjudicar los bienes es la que decide sobre la base sobre la cual se realizará el remate.

6.4. El Salvador:

En El Salvador existe una etapa previa antes de que la administración tributaria recurra a la acción judicial para el cobro de la deuda fiscal. Para el efecto **Kuri de Mendoza** manifiesta: “...en el Salvador, previo al cobro coactivo (judicial) se admite una instancia administrativa que consiste en requerir, por la vía escrita y a través de delegados, el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, sea que esa se motive por autoliquidación o bien por determinación oficiosa de la Administración tributaria...”⁴⁰³

⁴⁰³ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros. *Op.cit.* Pág.382.

Como consecuencia de la falta de pago por la vía administrativa, es decir que el contribuyente no realizó el pago de forma voluntaria, la administración promueve un procedimiento ejecutivo para exigir el cobro de lo adeudado, siendo este procedimiento el que se interesa para efectos de la presente investigación. En ese sentido **Kuri de Mendoza** explica este período como: *“el período ejecutivo (cuando hay mora para el pago del impuesto), la recaudación se efectúa coactivamente; por ello es más apropiado hablar de un procedimiento recaudatorio de ejecución que de un período ejecutivo. Estamos en presencia de una serie de actos concatenados, que los órganos administrativos realizan, a efectos de obtener un resultado final: satisfacer, mediante la ejecución de los bienes y derechos del deudor, el crédito fiscal de que es titular el ente público. Es oportuno advertir que este procedimiento no es un período recaudatorio, sino más bien un método o procedimiento de recaudación ya que, una vez vencido el plazo ordinario para el pago sin que este se haya realizado, la Administración ha de satisfacer el crédito mediante la ejecución de los bienes y derechos del deudor”*.⁴⁰⁴

El cobro de la deuda tributaria en El Salvador se encuentra regulada en el Código Tributario decreto 230 (en adelante CTES), el cual es relativamente nuevo para dicho país, dentro de este código se encuentra regulado en el título quinto en el que se regula todo lo relativo a la deuda tributaria así como los procedimientos en los que se basa la administración tributaria para poder exigir la misma cuando los contribuyentes no han cumplido con la misma.

El cobro de la deuda tributaria se encuentra regulado en el CTES debido a que esta norma es la que regula todas las relaciones entre el contribuyente con el fisco. En el caso de la deuda tributaria el contribuyente tiene una estrecha relación con el fisco debido a que se encuentra en una relación jurídica en donde el contribuyente es el sujeto pasivo y la administración tributaria es el sujeto activo. Sin embargo, a lo largo de esta investigación se ha estudiado que existen casos en que el contribuyente no cumple con la deuda, por lo que el fisco se ve obligado a exigir ese cobro al contribuyente mediante un procedimiento regulado por la ley que rige la materia.

⁴⁰⁴ *Ibid.* Pág. 378.

En el caso de El Salvador el sistema utilizado para exigir el cobro de la deuda tributaria es el sistema judicial, debido a que es por medio de una acción ejecutiva que se exige dicho cobro y es el ente jurisdiccional quien debe de exigir a través de la fuerza pública el cumplimiento de la obligación tributaria; y realizar las demás etapas ejecutivas del proceso hasta lograr el pago de la deuda con el patrimonio del deudor.

Sin embargo en El Salvador la ley faculta a la administración tributaria realizar retenciones sobre patrimonio del deudor, lo que en un sistema judicial *per se* no podría realizarse por el órgano administrativo, por lo que crea confusión en cuanto a qué sistema utiliza si el judicial o el administrativo.

El procedimiento de cobro de deuda u obligación tributaria se deriva de la existencia de la misma es decir que el contribuyente o responsable no efectuó el pago de dicha deuda en los plazos y modo que la administración tributaria le estableció para dicho cumplimiento.

Por lo que derivado del incumplimiento de la deuda en los plazos legales, se convierte en una deuda exigible por parte de la administración tributaria, debido a que existe la obligación contraída por el contribuyente ya sea total o parcial y la misma no puede quedarse sin hacerse efectiva, debido a que es necesaria para cubrir los gastos públicos con los que el Estado cumple sus fines.

En ese sentido, es importante el cobro de la obligación tributaria, para lo cual el CTES regula los procedimientos tanto administrativo como judicial para llevarlo a cabo el cual se estudiará dentro del presente capítulo. Debido a que el objeto de la presente investigación es el proceso económico coactivo, únicamente se hará referencia al cobro de la deuda tributaria vía judicial.

En El Salvador el ente encargado para requerir el cobro de la deuda tributaria ante los órganos jurisdiccionales es la fiscalía general de conformidad con la legislación salvadoreña y para el efecto **Kuri de Mendoza** manifiesta que: *“el juicio ejecutivo iniciado con base en el título ejecutivo es interpuesto por la Fiscalía General de la*

*República, de conformidad con las atribuciones que al efecto le concede el Artículo 193 número 5 de la Constitución de la República...”*⁴⁰⁵

El procedimiento de ejecución de cobro de deuda tributaria debe fundamentarse en un título ejecutivo, y para el caso de El Salvador la autora **Kuri de Mendoza** indica que: *“de acuerdo a lo señalado en el artículo 587 Numero 1, en relación con el artículo 589 Numero 2, del Código de Procedimientos Civiles: “el aviso de la Tesorería General o Administradores para el cobro de toda renta fiscal, acompañado del documento en que conste la obligación o de certificación de la partida del libro respectivo...”*⁴⁰⁶ es un título que trae aparejada ejecución.

Por su parte el **CTES** establece en su artículo 269 cuáles son los documentos emitidos por la administración a los cuales la ley les asigna carácter ejecutivo, estableciendo que constituyen título ejecutivo los siguientes: *“a) Las liquidaciones de tributos y sus modificaciones, contenidas en las declaraciones tributarias y correcciones presentadas, así como las certificaciones de éstas emitidas por la Administración Tributaria; b) Las liquidaciones de oficio, en firme; c) Los demás actos de la Administración Tributaria que, en firme, impongan sumas a favor del Fisco; d) Las garantías y cauciones prestadas a favor del Estado para afianzar el pago de las obligaciones tributarias, conjuntamente con el acto administrativo, debidamente ejecutoriado, que declare el incumplimiento de la obligación garantizada; e) Las sentencias y demás decisiones judiciales ejecutoriadas que se pronuncien en materia de tributos, anticipos, retenciones, percepciones, subsidios, multas e intereses, así como las certificaciones que de éstas se emitan por la Administración Tributaria. f) Las certificaciones de cuenta corriente tributaria que sobre la existencia y cuantía de la deuda expida la Administración Tributaria”*.⁴⁰⁷

Según la norma tributaria citada anteriormente, los títulos indicados emanados por la administración sirven como título ejecutivo es decir tienen carácter de ejecutividad para

⁴⁰⁵ *Ibid.* Pág. 383.

⁴⁰⁶ *Ibid.* Pág. 382.

⁴⁰⁷ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador, *Código Tributario*, decreto 230, fecha de publicación 22/12/2000, disponible en http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_slv_tributario.pdf. Fecha de consulta: 27 de septiembre 2013 13:15

poder ser reclamados ante un órgano jurisdiccional. Se observa que, además de resoluciones firmes constituyen título ejecutivo también las sentencias siempre que se pronuncien sobre tributos. Al igual que en Guatemala se le confieren el mismo valor ejecutivo tanto a las resoluciones administrativas como a las sentencias.

Cuando la Fiscalía General de la República cuente con la certificación de la deuda debe de proceder a exigir la misma a través de la interposición de la demanda que contendrá juicio ejecutivo ante el tribunal competente, debiéndola de presentar en los seis meses después de recibida la certificación debido a que si no incurrirá en responsabilidad civil y administrativa. Además está facultada la fiscalía para aplicar medidas cautelares al contribuyente y emitir mandamiento para que los contribuyentes efectúen los pagos sobre las deudas requeridas ante la dirección general de tesorería, debiendo efectuar el pago mientras se lleva a cabo el proceso ejecutivo y antes que se dicte sentencia.

La fiscalía debe de realizar varias fases al tener la certificación en donde se hace constar la deuda, las cuales según el **CTES**⁴⁰⁸ son:

- 1) Debe de realizar un estudio del patrimonio del deudor para establecer con qué bienes cuenta, con el objeto de poder aplicar medidas precautorias sobre dichos bienes, con el fin de asegurar las resultas del proceso. Deberá aplicar las medidas precautorias según lo dispuesto en los artículos 273 B y 274 del Código tributario.
- 2) Luego debe de interponer la demanda ante los órganos jurisdiccionales competentes, en materia de procesos de ejecución.
- 3) Librar mandamientos de ingresos para exigir el pago de la deuda al contribuyente, antes que se dicte sentencia.

Siendo el embargo una parte fundamental en los procesos de ejecución, el Código Tributario establece que los ejecutores de embargo serán los empleados de la administración tributaria, previa solicitud de la Dirección General de Tesorería, y su nombramiento será emitido por el órgano jurisdiccional a cargo del proceso de

⁴⁰⁸ *Loc.cit.*

ejecución. Luego de efectuado el embargo ejecutivo la fiscalía debe continuar con los trámites del proceso de ejecución, (oposición, apertura a prueba si se considera necesario, sentencia) establecidos en el Código de Procesal Civil y Mercantil de El Salvador, hasta lograr el pago de la deuda a través de la venta o adjudicación del o de los bienes del deudor.

En cuanto a la ejecución de las garantías el **CTES**⁴⁰⁹ establece en su artículo 275 que (...) la administración tributaria es la encargada de requerir el pago de la deuda fiscal siempre que se haya incumplido la obligación del afianzado o vencido el plazo para el cual se instituyó la fianza, el afianzador debe de realizar el pago requerido por la administración en el plazo de quince días. La administración tributaria debe de requerir de pago al afianzador debido a que en caso contrario o demora puede incurrir en responsabilidad civil y penal en su caso (...).

La legislación salvadoreña le asigna facultades a la Administración Tributaria para que pueda realizar acciones de retención en contra de los contribuyentes que adeudan al fisco, según el **CTES** en el artículo 273 A la cual establece que: *“La Administración Tributaria para ejercer la acción de cobro de las deudas tributarias líquidas, firmes y exigibles, podrá realizar cualquiera de las acciones siguientes: a) Retener hasta un veinticinco por ciento, sobre los pagos que realicen los pagadores de las instituciones públicas, municipales, Órganos del Estado y personas naturales o Jurídicas, a contratistas o subcontratistas por la ejecución de obras o prestación de servicios. b) La retención de un porcentaje de hasta el diez por ciento del monto adeudado sobre los pagos que los pagadores de las instituciones públicas, municipales y Órganos del Estado, así como a las personas naturales o jurídicas de carácter privado, deban realizar a profesionales o personas independientes, funcionarios, directivos o empleados, por el trabajo desarrollado, servicios prestados o ventas efectuadas, en garantía de las obligaciones tributarias adeudadas al Fisco”.*⁴¹⁰

Debido a que el CTES asigna esta facultad de acción de retención a la administración tributaria a través de resoluciones de la Dirección General de Tesorería, es donde se

⁴⁰⁹ Loc.cit.

⁴¹⁰ Loc.cit.

fundamenta este país en un sistema administrativo, debido a que esta facultad en un sistema judicial debería ser practicada por el órgano judicial. Además el mandamiento de ejecución es otra fase que es realizada por los empleados de la administración tributaria. Por lo se puede decir que el salvador tiene un sistema mixto, teniendo facultades para lograr el pago de la deuda mediante coacción ejercida por la administración tributaria.

El Código Tributario no regula todo el proceso ejecutivo que se lleva a cabo para la ejecución de la deuda tributaria, por lo que, utiliza supletoriamente el **Código Procesal Civil y Mercantil**⁴¹¹ decreto número 712, para que se continúen con los trámites del Proceso ejecutivo. El proceso ejecutivo se encuentra regulado en los artículos 457 al 470 del Código antes referido. Dentro de ellos se regulan las etapas del proceso ejecutivo utilizado en El salvador, los cuales son los siguientes: (...) demanda, admisión de la demanda, emplazamiento el cual equivale a la notificación del decreto de embargo, oposición del demandado en el plazo de 10 días luego de notificado el emplazamiento, audiencia de prueba en caso que la oposición no pueda resolverse con los documentos aportados, y por último el juez dicta sentencia en la que el juez resuelve estimar o desestimar la oposición, y en su caso ordenar que se continúen con las normas que rigen la ejecución de la sentencia, o bien mandar a levantar el embargo y medidas precautorias (...).

Según el Código Procesal Civil y Mercantil en El Salvador el único recurso que cabe contra la sentencia en el proceso de ejecución, es el recurso de apelación.

Se puede concluir que en El Salvador, el proceso por medio del cual se cobra judicialmente la deuda tributaria, es por medio de procesos de ejecución, debido a que es en un título ejecutivo regulado taxativamente por la ley, emitido por la administración tributaria es el fundamento para poder iniciar el procedimiento. La legislación de El Salvador no es clara en cuanto a este procedimiento debido a que si bien es cierto que

⁴¹¹ Asamblea Legislativa de la República de El Salvador, *Código Procesal Civil y Mercantil*, decreto número 712, publicado el 27 de noviembre de 2008. Disponible en <http://www.google.com.gt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=1&ved=0CCkQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.oas.org%2Fdil%2Fesp%2FCodigo%20Procesal%20Civil%20Mercantil%20El%20Salvador.pdf&ei=p-6QUr7oH8yNkAel9IDIg&usg=AFQjCNEVNR90AHLtOleZGZQ0dbESf9PQgw>.
Fecha de consulta: 27 de septiembre de 2013. 16:20 pm.

el procedimiento lo lleva a cabo un juez, existe la facultad de la administración tributaria de realizar ciertas retenciones. Por lo que se determina que utiliza un sistema mixto, debido a que el juez no es el único que realiza las fases ejecutivas, sino que se le dan también facultades a la administración.

6.5. Honduras:

En Honduras la ejecución de las obligaciones tributarias se encuentra regulada en la sección quinta de el Código Tributario de Honduras, número 22-97 (en adelante CTH), ya que es la norma que regula los principios y disposiciones de todo lo relacionado con los tributos dentro de ese país. Por lo tanto, es este código el que contiene las normas procesales y la tramitación respectiva que se utilizan para sancionar el incumplimiento de obligaciones de los contribuyentes hacia el fisco, de esa manera el fisco logra la recaudación de los tributos, de quienes han omitido cumplir con sus obligaciones fiscales.

Al igual que Guatemala el fisco tiene derecho de reclamar vía ejecutiva el cobro de tributos o deudas que no han cumplido los contribuyentes. Siendo una acción ejecutiva se debe de contar con un título ejecutivo que para el caso de Honduras debe ser una certificación donde conste la deuda de la obligación por la Dirección Ejecutiva de Ingresos o que conste en una sentencia firme.

A continuación se analizará cada etapa procesal, que se lleva a cabo dentro del proceso ejecutivo para el cobro del crédito fiscal:

a. Procedencia y demanda:

El artículo 98 del **CTH** establece: *“El Fisco tendrán acción ejecutiva para el cobro de los créditos por concepto de tributos, pagos a cuenta, intereses, multas y contribuciones que resulten de sus resoluciones firmes o de las sentencias también firmes dictadas por tribunales de justicia competente. A tal efecto, constituirá título ejecutivo suficiente la*

certificación en que conste la obligación tributaria extendida por la Dirección Ejecutiva de Ingresos o la sentencia firme dictada por tribunal de justicia competente”. ⁴¹²

El **CTH** ⁴¹³ en su artículo 99 indica que la certificación emitida por la dirección ejecutiva debe cumplir con ciertos requisitos para que constituya título ejecutivo los siguientes: (...) lugar y fecha, el funcionario quien emite el documento, la determinación de la deuda tributaria, así como los datos del contribuyente (...)

Así mismo el **CTH** ⁴¹⁴ en el artículo 100 establece ciertos casos en los que procede la ejecución fiscal siendo los siguientes (...) a. Determinaciones o liquidaciones de tributos practicadas por contribuyentes; b. Determinaciones o liquidaciones practicadas por el fisco hacia los contribuyentes; c. Respecto a las convenios de pago solicitados por el contribuyente por las obligaciones en las que ha incumplido, siempre que la liquidación se encuentre firme; d. Tributos o contribuciones vencidas; e. cuando el contribuyente haya reconocido expresamente la deuda a favor del fisco (...)

Luego de estudiar la procedencia y los requisitos que deben tener los títulos en que se funde la acción ejecutiva, el estado a través de la dirección ejecutiva de ingresos promueve la demanda respectiva que según el **CTH** es ante los juzgados ordinarios, lo anterior se encuentra establecido en el artículo 104 el cual indica: *“La demanda ejecutiva se presentar ante el Juzgado de Letras de lo Civil competente”.* ⁴¹⁵

La procedencia del proceso ejecutivo para el cobro de deudas tributarias, deviene por las determinaciones por el contribuyente o las determinaciones por la Dirección hacia el contribuyente, así como convenios que haya realizado el contribuyente, o bien tributos vencidos, es decir, que el contribuyente no ha cumplido. Todas las situaciones anteriormente descritas, deben constar con un título ejecutivo que cumpla los requisitos legales. Debido a que Honduras utiliza un sistema judicial para iniciar el proceso se debe de promover una demanda ante el órgano jurisdiccional, que en este caso, es un juzgado Civil.

⁴¹² Poder legislativo de Honduras, Congreso Nacional, *Código Tributario*, decreto 22-97, disponible en <http://www.sefin.gob.hn/data/leyes/C%C3%B3digo%20Tributario.pdf> consultado el 28 de septiembre. 14:48.

⁴¹³ *Loc.cit.*

⁴¹⁴ *Loc.cit.*

⁴¹⁵ *Loc.cit.*

b. Oposición y excepciones por parte del contribuyente:

Si el título ejecutivo en el que se funda la demanda trae aparejada la ejecución y cumple todos los requisitos antes previstos, el juez que dirige el proceso, admite para su trámite la demanda ejecutiva, el juez manda a requerir de pago al obligado y si este no cumple se embargan bienes suficientes para el cumplimiento de la obligación requerida.

Todo lo anterior se encuentra regulado en el **CTH** en el artículo 105 el cual establece: *“Si el título tiene aparejada ejecución, el juez de la causa dictar el auto de ejecución y de embargo y ordenar al contribuyente o responsable pagar o consignar la deuda con sus intereses dentro del término de veinticuatro horas, bajo apercibimiento de que si no efectúa el pago o la consignación dentro del término señalado se le embargarán bienes suficientes para garantizar el pago. Si el deudor no cumple con lo prevenido en el mandamiento, sin necesidad de nueva citación ni providencia se proceder a embargar bienes suficientes para garantizar el pago de la obligación tributaria pendiente”*.⁴¹⁶

Luego que se realizó el embargo el **CTH** de Honduras establece quién es el que debe de custodiar los bienes embargados, en el artículo 106 establece que: *“Verificado el embargo, los bienes se pondrán bajo el cuidado y guarda del depositario designado por el Juzgado o tribunal competente”*.⁴¹⁷

El mismo cuerpo legal previene también el caso en que no se sepa de la dirección o residencia donde se pueda notificar al demandado y que a pesar que el actor no cuente con esa información se diligencie el proceso de ejecución y para el efecto el **CTH** en el artículo 107 establece: *“Cuando no sea conocido el domicilio del contribuyente o responsable o se ignore su paradero, el juez que están conociendo de la causa podrá acordar, a instancia de la parte actora, que el embargo se practique sin necesidad de requerir previamente el pago. Si hubiere persona encargada de los bienes, el requerimiento de pago se tendrá por cumplido si se le hace a dicha persona.*

⁴¹⁶ Loc.cit.

⁴¹⁷ Loc.cit.

*Efectuando el embargo se citar personalmente al deudor para que pueda oponerse a la ejecución”.*⁴¹⁸

Luego de que se efectuó el embargo en caso que el contribuyente no realizó el pago cuando se le requirió de pago se cita al ejecutado, para que haga valer su derecho de defensa. El **CTH** en el artículo 108 en su parte conducente establece: *“El deudor podrá oponerse a la ejecución dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a la fecha de la citación. En el escrito de oposición se interpondrán las excepciones y propondrán las pruebas que se estimen convenientes.”*⁴¹⁹

En cuanto a las excepciones que pueden ser interpuestas en el juicio ejecutivo fiscal, el **CTH** establece taxativamente las que pueden ser interpuestas, y para el efecto el artículo 103 indica que: *“En el juicio ejecutivo para el cobro de créditos a favor del Fisco solo podrán ejercitarse las excepciones siguientes:1) Pago o cumplimiento; 2) Inhabilidad de títulos por omisión de cualquiera de los requisitos previstos en el Artículo 99 precedente;3) Espera documentada, concedida con anterioridad a la presentación de la demanda;4) Confusión o compensación en los casos en que son procedentes de conformidad con este Código; 5) Falta de personalidad del demandante o del demandado; 6) Incompetencia o falta de jurisdicción del respectivo tribunal de justicia; 7) Inexistencia del crédito, declarada por sentencia judicial firme; 8) Falsedad del título ejecutivo del acto que le hubiere dado fuerza de tal; y,9) Prescripción”.*⁴²⁰

Además de enumerar las excepciones procedentes dentro del presente juicio, el código tributario también hace mención en cuanto a las que no son procedentes siendo estas las que se fundamenten en pagos parciales realizados por el contribuyente obligado a la dirección ejecutiva de ingresos, realizados después de la presentación de la demanda.

Si el contribuyente se opone y hace valer excepciones se le da un plazo a la parte ejecutante para que se pronuncie al respecto. El **CTH** en el artículo 108 en su parte conducente establece: *“...del escrito de oposición se dará copia al ejecutante para que*

⁴¹⁸ *Loc.cit.*

⁴¹⁹ *Loc.cit.*

⁴²⁰ *Loc.cit.*

*la conteste dentro del término de tres (3) días. Con lo que éste exponga o si nada expone en dicho término, se resolverá la oposición si no hubiere hechos que probar o si constan en autos los antecedentes en que se funda”.*⁴²¹

Si el juez considera pertinente y existieran hechos que probar el proceso se abrirá a prueba y para el efecto el CTH remite al procedimiento establecido en el Código de Procedimientos Comunes y en las Secciones Quinta, Sexta y Séptima del Capítulo I del Título IV de la Ley de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

c. Resolución final:

Si el contribuyente no presenta escrito de oposición ni interpone excepciones el **CTH** establece en el artículo 108 en su parte conducente: “*Si no se opusiere, el juez citará para sentencia de pago o remate a instancia del actor*”.⁴²²

En caso que el contribuyente se opusiera a la demanda interpuesta en su contra y en la sentencia se declare sin lugar la oposición se continua el procedimiento hasta llegar al pago de la obligación requerida por medio del remate de los bienes embargados. Y para el efecto el código tributario remite a cumplir con las fases establecidas en el Código de Procedimientos Comunes y en las Secciones Quinta, Sexta y Séptima del Capítulo I del Título IV de la Ley de la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, para la ejecución en vía de apremio.

Contra la sentencia cabe el recurso de apelación según el artículo 207 del **Código de Procedimientos Comunes**⁴²³ decreto número setenta y seis, el cual indica en su inciso primero que (...) las sentencias que se pronuncien contra el demandado en juicio ejecutivo son apelables y tendrán únicamente efecto devolutivo (...).

Por lo que se puede concluir que en Honduras el proceso de ejecución fiscal se promueve por la Dirección Ejecutiva de Ingresos ante el órgano judicial competente,

⁴²¹ *Loc.cit.*

⁴²² *Loc.cit.*

⁴²³ Asamblea Nacional Constituyente, *Código de Procedimientos Comunes*, decreto número 76. Lugar y fecha de publicación: Honduras, publicado el 22 de enero de 1906, disponible en http://www.google.com.gt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=1&sqi=2&ved=0CCKQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.iberius.org%2Fes%2FAisManager%3FAction%3DViewDoc%26Location%3Dgetdocs%3A%2F%2F%2FDocMapCSDOCS.dPortal%2F2546&ei=oO-QUt_YEMbMkQebioHwCA&usg=AFQjCNHj-X3NXZFtmgLEDoiClgcvzsyDvw, consultado el 28 de septiembre de 2013 15:35 pm.

siendo este un proceso de ejecución, el cual debe de ser justificado en base a un título ejecutivo que la ley reconoce. Se respeta el derecho de defensa que tiene el contribuyente. El proceso finaliza con una sentencia en donde le juez ordena el remate de los bienes embargados para cumplir con el pago que se debe de hacer a la parte actora que para efectos de Honduras es la Dirección Ejecutiva de Ingresos, a la que corresponde actuar como parte actora dentro del proceso, con el fin de lograr el pago de los adeudos que tienen los contribuyentes para con el fisco.

6.6. Costa Rica:

El procedimiento de cobro sobre los créditos fiscales a favor del Estado es regulado por el Código de Normas y Procedimientos Tributarios, Ley número 4755 (en adelante CNYPT), sin embargo dicha ley refiere a que este procedimiento debe ser llevado a cabo a través de lo regulado en la Ley número 2393 la cual regula todo lo relacionado con el procedimiento para realizar el cobro judicial de la deuda tributaria, por lo que se estudiarán ambas normas para el análisis del procedimiento que exige el cobro coactivo de impuestos, tasas, contribuciones y demás obligaciones fiscales que el contribuyente no ha cancelado. En Costa Rica ambas normas contemplan que el cobro puede ser judicial o extrajudicial pero para efectos de la presente investigación únicamente se estudiará el cobro judicial.

En Costa Rica la institución facultada para realizar el cobro judicial de los créditos fiscales según la **ley 2393** estará a cargo de Fiscales Específicos nombrados por el Ministerio de hacienda o por el cuerpo de abogados de la oficina de cobros. En ese sentido el artículo 3 establece: *“El cobro judicial o extrajudicial de los créditos a favor del Estado señalados en el artículo 1º de esta ley, estará a cargo de Fiscales Específicos nombrados por el Ministerio de Economía y Hacienda (Ministerio de Hacienda), o del cuerpo de abogados de la Oficina de Cobros. El Ministerio fijará, por medio de Decreto, el número de profesionales que integrarán ese cuerpo. Los Fiscales deberán ser abogados y devengarán honorarios que pagarán el contribuyente moroso,*

*de acuerdo con la tarifa y normas indicadas en el artículo 17 de esta ley. Los abogados de la Oficina de Cobros no tendrán derecho a percibir honorario alguno”.*⁴²⁴

En ese mismo sentido el **CNYPT** establece en su artículo 189 que: “*Oficina de Cobros. La Oficina de Cobros del Ministerio de Hacienda debe cobrar los impuestos, tasas, contribuciones, derechos fiscales, rentas por arrendamiento de bienes del Poder Central no sujetos a leyes especiales, y de toda clase de créditos a favor de éste...*”.⁴²⁵

La oficina de cobros de la Dirección General de Hacienda es una institución que fue creada mediante la ley 2393 y sus reformas, esta oficina forma parte de la Dirección general de la Hacienda, es el ente facultado para emitir certificaciones en donde conste que el contribuyente no ha cumplido con su obligación. En tal virtud la **ley 2393** en su artículo 5 establece: “*La oficina que controle ingresos o créditos del Estado de los indicados en el artículo 1º, tan pronto conste en sus libros o documentos que un contribuyente es moroso en su pago, preparará las certificaciones del pendiente de pago y ordenará retirar, en su caso, los recibos de los bancos y demás oficinas recaudadoras; esas certificaciones se enviarán de inmediato a la Oficina de Cobros para los efectos del respectivo cobro judicial o extrajudicial”.*⁴²⁶

Para efectos del cobro judicial, se necesita un título ejecutivo por medio del cual se basa la acción del proceso ejecutivo. En Costa Rica la ley le asigna carácter de títulos ejecutivos a las certificaciones que emita la oficina de cobros de la Dirección General de Hacienda.

Al respecto la **Ley de Cobro Judicial** (en adelante LCJCR) en su artículo 2 en su parte conducente establece: “*Títulos ejecutivos. Son títulos ejecutivos, siempre que en ellos*

⁴²⁴ Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, Ley 2393, fecha de publicación 11/07/1959, disponible en, http://www.pgr.go.cr/Scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_repartidor.asp?param1=NRM&nValor1=1&nValor2=36930&nValor3=38939¶m2=1&strTipM=FN&IResultado=2&strSim=simp consultado el 27 de septiembre de 2013, 10: 15 am.

⁴²⁵ Asamblea legislativa de la República de Costa Rica, *Código de normas y procedimientos tributarios*, ley numero 4755, fecha de publicación 04/06/1971 , disponible en http://www.pgr.go.cr/Scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_repartidor.asp?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=6530&nValor3=89974&strTipM=TC, consultado en 27 de septiembre de dos mil trece, 13:30.

⁴²⁶Ley 2393 *Op.cit.*

*conste la existencia de una obligación dineraria, líquida y exigible, los siguientes: g) Toda clase de documentos que, por leyes especiales, tengan fuerza ejecutiva”.*⁴²⁷

Para el caso de cobros judiciales tributarios siendo la ley específica la **ley 2393** en su artículo 6 indica: *“Las resoluciones que emita la Oficina de Cobros con base en las certificaciones citadas en el artículo 5º, tendrán carácter de título ejecutivo, y se dictarán después de haber oído a las partes afectadas por quince días, que se contarán desde la fecha de recepción de la nota que al efecto les enviará por correo certificado”.*⁴²⁸

Por lo que las certificaciones adquieren carácter de título ejecutivo siempre que la oficina encargada haya escuchado y citado a las partes, si las partes no se pronunciaron al respecto cumplido el plazo antes indicado la certificación constituye título ejecutivo para promover la acción.

Luego que la oficina de cobros emita las certificaciones en donde conste la deuda del contribuyente obligado que no haya cumplido, dicha oficina distribuye a los fiscales respectivos las certificaciones a efecto que los mismos puedan ejercitar el cobro de los mismos. En ese sentido la **ley 2393** establece en su artículo 7 que: *“Conforme la Oficina de Cobros emita las resoluciones a que se refiere el artículo anterior, las distribuirá entre los Fiscales Específicos, tomando en cuenta el número de deudores y el monto adeudado por cada uno y procurando que dicha distribución sea equitativa en relación con los honorarios que deba percibir cada Fiscal. La entrega de certificaciones a los Fiscales se hará contra recibo consignado en un libro que se llevará para esa finalidad”.*⁴²⁹

Los fiscales teniendo las certificaciones extendidas por la oficina de cobros encargada, deben de velar por cobrar las deudas en ellas establecidas a los obligados. Sin embargo, en Costa Rica antes que se realice el cobro judicialmente los agentes deben de notificar al deudor dentro de un plazo establecido por ley para que el deudor realice el pago antes de iniciar acción judicial, sin embargo, los fiscales están obligados a

⁴²⁷ Asamblea legislativa de la República de Costa Rica, *Ley de Cobro Judicial*, número 8624, fecha de publicación 20/11/2007, disponible en http://www.pgr.go.cr/Scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_repartidor.asp?param1=NRM&nValor1=1&nValor2=61662&nValor3=70082&strTIPM=FN, consultado el 27 de septiembre de dos mil trece, 11 am.

⁴²⁸ Ley 2393 *Op.cit.*

⁴²⁹ *Loc.cit.*

iniciar acción judicial dentro del mes que tengan en su poder y bajo su conocimiento de las certificaciones referidas. De todo lo anterior los fiscales deben de informar a la oficina de cobros.

En ese sentido la **ley 2393** en su artículo número 8 el cual establece: *“Los Fiscales gestionarán el pago de las sumas que deban cobrar por los medios legales que consideren convenientes; pero antes de iniciar acción judicial, deberán dirigir al deudor, por correo certificado, nota de apercibimiento con plazo no menor de quince días, contado a partir de la fecha de recepción de la misma, y, en todo caso, estarán obligados a iniciar los trámites judiciales, a más tardar, un mes después del recibo de los documentos correspondientes. Deberán informar a la Oficina de Cobros las gestiones que hagan en cada caso, una vez al mes por lo menos y, además, cuando circunstancias especiales lo ameriten”*.⁴³⁰

Los fiscales que son responsables del cobro judicial y extrajudicial de las deudas que tienen los obligados con el erario público, se encuentran bajo la dependencia y supervisión de la oficina de cobros de la dirección general de la hacienda, debido a que no solo su designación es realizada por dicha oficina, sino también la distribución de certificaciones y además que deben rendir un informe a la oficina de cobros manifestando lo que se realizó en cada caso en particular.

Planteada la acción judicial por los fiscales, este proceso se rige por las normas procesales civiles que establecen los procesos ejecutivos, con las modificaciones específicas que se indican en la ley 2393. En ese sentido la **ley 2393** establece en su artículo 10 que: *“Establecida en forma la demanda, se procederá de acuerdo con las disposiciones establecidas por el código de Procedimientos Civiles para los juicios ejecutivos, con las modificaciones que a continuación se expresan”*.⁴³¹

Por lo que la ley específica que rige el procedimiento de cobros judiciales tributarios remite a su vez la aplicación del código de procedimientos civiles, siendo el cobro judicial tramitado como un proceso de ejecución. Sin embargo, en el código de

⁴³⁰ Loc.cit.

⁴³¹ Loc.cit.

procedimientos civiles de Costa Rica todo el proceso ejecutivo regulado en dicha ley en el capítulo segundo sección segunda fue derogado por la Ley de Cobro Judicial número 8624.

Por lo que, luego de que se plantea la demanda, se continua con lo establecido en la **LCJCR** en el artículo 5: *“Resolución intimatoria, oposición y efectos. Admitida la demanda, se dictará una resolución que ordene el pago de los extremos reclamados de capital, los intereses liquidados, los futuros y ambas costas. En dicho pronunciamiento se le conferirá un plazo de quince días para que cumpla o se oponga, interponiendo en ese acto las excepciones que considere procedentes. Para fundamentar la oposición, solo será procedente el ofrecimiento de prueba admisible, pertinente y útil, de conformidad con las excepciones interpuestas, en cuyo caso se suspenderán los efectos de la resolución intimatoria, salvo lo relativo a embargos”.*⁴³²

En cuanto a las excepciones la **ley 2393**⁴³³ en su artículo 11 indica que (...) las excepciones deben fundamentarse en un documento o instrumento público para que puedan ser admitidas (...).

En cuanto a la oposición la **LCJCR** en su artículo 5 inciso 5.4 en el que establece: *“Contenido de la oposición. Solo se admitirá la oposición por el fondo que se funde en falsedad del documento, falta de exigibilidad de la obligación, pago o prescripción, sin perjuicio de las excepciones procesales que establezca la ley”.*⁴³⁴

La **LCJCR** en su artículo 5 inciso 5.2 indica lo relativo al embargo, por lo que establece: *“Si se aporta título ejecutivo, a petición de parte, se decretará embargo por el capital reclamado y los intereses liquidados, más un cincuenta por ciento (50%) adicional para cubrir intereses futuros y costas; el embargo se comunicará inmediatamente. Si el documento carece de ejecutividad, para decretar la medida cautelar deberá realizarse el depósito de garantía del embargo preventivo”.*⁴³⁵

⁴³² Ley de Cobro Judicial, número 8624. *Op.cit.*

⁴³³ Ley 2393 *Op.cit.*

⁴³⁴ Ley de Cobro Judicial, número 8624. *Op.cit.*

⁴³⁵ Ley de Cobro Judicial número 8624. *Op.cit.*

En cuanto al remate la **ley 2393** en su artículo 15 establece: “*Servirá de base para el remate, el avalúo que tuvieren los bienes inmuebles para los efectos del impuesto territorial*”.⁴³⁶

Este procedimiento finaliza con una resolución final, en ese sentido la **LCJCR** en su artículo 5 inciso 5.7 indica: “*En sentencia se determinará si se confirma o se revoca la resolución intimatoria. Cuando la sentencia sea desestimatoria, se revocará cualquier acto de ejecución o medida cautelar que se haya acordado. No obstante, el actor podrá solicitar, en el plazo de ocho días a partir de la firmeza de la sentencia desestimatoria, que el proceso se convierta en ordinario. Cuando se admita la conversión, se conservarán las medidas cautelares obtenidas, previo rendimiento de caución, y tendrá eficacia toda la prueba practicada con anterioridad*”.⁴³⁷

Si las partes no están de acuerdo con las resoluciones que realiza el juez durante el proceso la **LCJCR** en su artículo 6 establece: “*el recurso de apelación deberá formularse en forma oral e inmediata, cuando se interponga en audiencia; en los demás casos, se hará por escrito dentro del tercer día. Deberá fundamentarse y se rechazará de plano a quien lo omita. Procederá únicamente contra las siguientes resoluciones: a) La que rechaza la demanda. b) La que declare con lugar las excepciones procesales. c) La sentencia que se pronuncia sobre la oposición*”.⁴³⁸

En conclusión el procedimiento que utiliza Costa Rica para el cobro judicial tributario es por medio de un sistema judicial, sin embargo, previo a que se promueva la acción fiscal, se exige el cobro vía administrativa es decir, se exige a través de la oficina de cobro a través de los fiscales, si el deudor no se pronuncia, se promueve la acción judicial que se lleva a cabo mediante el proceso de ejecución regulado en la LCJCR, y su tramitación se realiza como todo proceso de ejecución, demanda, luego requerimiento de pago, embargo, oposición, excepciones, sentencia, hasta que se llega a remate para efectuar el pago de la deuda hacia el erario público. La LCJCR también regula que dentro de los procesos de ejecución se admiten al igual que en Guatemala

⁴³⁶ Ley 2393 *Op.cit.*

⁴³⁷ Ley de Cobro Judicial número 8624. *Op.cit.*

⁴³⁸ *Loc.cit.*

las tercerías y las medidas precautorias para garantizar los resultados del proceso. En Costa Rica el procedimiento no es regulado por un Código sino por una ley, esta es una característica de este país en particular..

6.7. Nicaragua:

En Nicaragua el cobro de deudas tributarias se regula por el Código Tributario de Nicaragua (en adelante CTNI), en el título VI de la Administración Tributaria capítulo IV que se denomina cobro judicial de deudas tributarias, dentro de este capítulo la ley regula todo lo relacionado con el cobro judicial de tributos, estableciendo aspectos generales, el proceso de juicio ejecutivo, tercerías, concurso y quiebra y los alcances de la ejecución. El CTNI contempla la aplicación de normas complementarias como es el Código de Procedimiento Civil de la República de Nicaragua (en adelante CPCNI) en lo que no esté regulado en el mismo, sobre los procesos de ejecución. Este país se inclina por el sistema judicial debido a que el cobro se realiza con la intervención de un órgano jurisdiccional quien es el que dirige el procedimiento.

a. Procedencia:

Antes de que la administración tributaria requiera el pago de la deuda tributaria ante el órgano judicial, la administración requiere de pago al contribuyente dándole un plazo de quince días para que cumpla con la obligación, si transcurrido el plazo el contribuyente no realiza el pago, la administración tributaria sin más trámite inicia el proceso judicial para exigir el pago de la obligación que el contribuyente no ha hecho efectivo.

En ese sentido **CTNI** en su artículo 172 establece: *“Toda obligación pendiente de pago líquida y exigible dará lugar a que la Administración Tributaria dirija al contribuyente o responsable deudor una nota requiriéndole de pago y notificándole que si no pone fin al adeudo pendiente dentro del término de quince (15) días hábiles, iniciará el procedimiento ejecutivo en la vía judicial para hacer efectivo su pago. Una vez transcurrido el término anterior sin que el deudor hubiere cancelado su deuda, la*

*Administración Tributaria presentará sin más trámite, la iniciación del procedimiento ejecutivo para el efectivo pago de la obligación pendiente”.*⁴³⁹

La administración tributaria debe de tener un título ejecutivo para plantear la acción, este a su vez puede ser una resolución, o sentencia firme, o bien una declaración del contribuyente, en estos títulos se expresa la deuda que tiene el contribuyente con el fisco. Todos los documentos en donde conste la deuda firme y exigible deben constar en un oficio con las formalidades de ley.

En ese sentido el **CTNI** en su artículo 173 en su parte conducente establece: *“La Administración Tributaria tendrá acción ejecutiva para perseguir al deudor de la obligación pendiente de pago, sus sucesores o representantes por obligaciones tributarias con saldos pendientes a su favor que resulten de las propias declaraciones del contribuyente, de resoluciones firmes o sentencias de las autoridades correspondientes. Las obligaciones tributarias exigibles deberán constar en un oficio que suscribirá de conformidad a la ley, el funcionario delegado y autorizado por el Titular de la Administración Tributaria”.*⁴⁴⁰

En cuanto a la competencia de los órganos jurisdiccionales que deben conocer del juicio ejecutivo donde se pretende el cobro judicial de deudas tributarias, el **CTNI** en su artículo Arto. 175 indica: *“Serán tribunales competentes para conocer de estos juicios, los Jueces de Distrito para lo Civil del domicilio tributario del ejecutado, determinado conforme lo dispuesto en el presente Código; y en segunda instancia el Tribunal de Apelaciones de la jurisdicción correspondiente”.*⁴⁴¹

b. Demanda y mandamiento de ejecución:

El juicio se promueve a través de una demanda la cual es planteada por la administración tributaria, a través de su representante en el caso de Nicaragua es el Procurador Auxiliar de Finanzas y en su defecto un profesional de derecho que la

⁴³⁹ Asamblea Nacional de la República de Nicaragua, *Código Tributario de la República de Nicaragua*, Ley número 562, publicada en la gaceta 227 del 23 de noviembre del 2005, disponible en http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_nic_cod_trib_ref.pdf. Fecha de consulta: 27 de septiembre de dos mil trece, 15:17.

⁴⁴⁰ *Loc.cit.*

⁴⁴¹ *Loc.cit.*

administración considere conveniente, ambos representantes deben de acreditar su representación en base a los documentos legales. A la demanda se debe adjuntar el título ejecutivo en que se basa el derecho que se reclama en la demanda. En la demanda la parte actora a través de sus representantes puede solicitar el embargo ejecutivo, para que con los bienes embargados se haga pago de la deuda que no ha cumplido el contribuyente.

Luego que se recibo la demanda el juez debe calificar el título en que se funda para admitirla o rechazarla, si la demanda es admitida se libra mandamiento de ejecución y requerimiento de pago si se el deudor se negare a realizar el pago, se embargan los bienes que cubran la totalidad de la deuda.

En ese sentido el **CTNI** en su artículo 178 establece: *“Recibida la demanda, el juez examinará el título y dispondrá la ejecución, librando el correspondiente mandamiento y ordenando su notificación al deudor tributario. No se abrirá posterior período de prueba”*.⁴⁴²

En cuanto al mandamiento de ejecución el código tributario establece que se debe de realizar mediante el procedimiento establecido en el CPCNI que regula lo relativo al juicio ejecutivo.

El **CPCNI** de Nicaragua en el artículo 1701 establece: *“El mandamiento de ejecución contendrá: 1. La orden de requerir del pago al deudor. 2. La de embargarle bienes en cantidad suficiente para cubrir la deuda con sus intereses y las costas, si no pagare en el acto; y 3. La de que se entreguen los bienes a un depositario que deberá ser persona de reconocida honradez y de arraigo”*.⁴⁴³

Si el ejecutado no efectúa el pago de la obligación cuando se le requiere, se procede al embargo de bienes, en ese sentido el **CTNI** establece en el artículo 183 que: *“El embargo de bienes inmuebles se practicará con sólo la inscripción del mandamiento judicial en el respectivo registro de la propiedad embargada, sin necesidad de captura*

⁴⁴² *Loc.cit.*

⁴⁴³ Poder Ejecutivo de la República de Nicaragua. *Código de Procedimiento Civil*. publicado el 7 de noviembre de 1905. Disponible en <https://www.iberred.org/sites/default/files/cdigo-procesal-civilnicaragua.pdf>, consultado el 26 de septiembre de 2013, 10:15.

*material; el Juez comunicará al dueño o poseedor el embargo practicado, a fin de que él asuma las obligaciones de depositario. Los bienes muebles se embargarán mediante su aprehensión material y entrega al depositario designado por el juez ejecutor; en el caso de bienes muebles sujetos a registro (vehículos, lanchas, aviones y otros), bastará la inscripción del mandamiento en el registro público correspondiente, quedando su captura material a opción del ejecutor”.*⁴⁴⁴ Este embargo puede levantarse únicamente si el contribuyente consigna dinero suficiente para cubrir la deuda total y las costas ante el juez que conoce del juicio.

c. Oposición y excepciones:

El contribuyente podrá oponerse y plantear excepciones en contra de la demanda promovida por la administración tributaria en su contra, dentro del plazo de tres días luego de habersele requerido de pago.

La oposición debe sustentarse por las excepciones, reguladas en el **CTNI** en el artículo 187 que en su parte conducente establece: *“La oposición sólo podrá fundamentarse en las siguientes excepciones: 1. Incompetencia del juez ante el cual se hubiere presentado la demanda; 2. Ilegitimidad de personería; 3. Inexigibilidad del Título por omisión de cualquiera de los requisitos señalados en este Código. 4. Extinción de la obligación por cualquiera de los medios previstos en este Código; 5. Cumplimiento de facilidades de pago establecidas con anterioridad al embargo; y 6. Se tendrán también como excepciones la interposición de tercerías. Las excepciones deberán oponerse en el mismo escrito expresando con claridad y precisión los hechos y medios de pruebas de que el deudor intenta valerse para acreditarlos”.*⁴⁴⁵

Las excepciones admitidas según la legislación nicaragüense, atacan la eficacia del título ejecutivo, sin embargo también se admiten las excepciones que atacan la forma del título.

Si el contribuyente presentó la oposición dentro del plazo legal, el juez le da audiencia a la administración tributaria que se pronuncie en cuanto a la oposición. Y en tal virtud el

⁴⁴⁴Código Tributario de la República de Nicaragua, Ley número 562. *Op.cit.*

⁴⁴⁵*Loc.cit.*

CTNI establece en su artículo 188 que: *“Presentada en tiempo la oposición, y si las excepciones se basan en hechos pertinentes, el Juez dará audiencia dentro del tercero día al personado como representante de de la Administración Tributaria, para que conteste la oposición”*.⁴⁴⁶

Luego de transcurrido el plazo de tres días que se le da a la parte actora, el juez decide sobre si continuar con el trámite de la ejecución o suspenderla, no importando si la parte actora se pronunció al respecto. En ese sentido el **CTNI** en su artículo 189 establece: *“Pasados los tres días para contestar la oposición, con contestación o sin ella, el juez fallará suspendiendo o mandando a seguir la ejecución. De la Resolución del Juez se podrá apelar en el momento de la notificación o dentro de tercero día”*.⁴⁴⁷

Dentro de este juicio la legislación nicaragüense acepta la intromisión de terceros que sustenten un derecho al proceso de ejecución, personas que sin ser parte actora ni demandada pretenden tener un mejor derecho sobre los hechos controvertidos dentro del asunto principal. Para el efecto el **CTNI** en el artículo 190 indica: *“En estos juicios es admisible la tercería de Prelación y Dominio. Para ser admitidas las tercerías deberán ser acompañadas de los documentos incontrovertibles en que se funden, debidamente inscritos en los registros pertinentes como mínimo tres meses antes de la iniciación del juicio ejecutivo. Si se basaren en documentos que a juicio del Juez no fueren incontrovertibles, sólo se admitirán si el demandante tercerista depositare a la orden del Juez una suma igual a la deuda tributaria cuya ejecución se persigue, más multas, recargos y costas”*.⁴⁴⁸

d. Resolución final:

El procedimiento finaliza cuando el juez dicta una resolución final llamada sentencia, en donde se pronuncia a quién le corresponde el derecho en virtud de los hechos expuestos y probados por las partes. Sin embargo, en estos procesos es especial la sentencia debido a que también se pronuncia sobre si se tiene que seguir la ejecución

⁴⁴⁶Loc.cit.

⁴⁴⁷ Loc.cit.

⁴⁴⁸ Loc.cit.

es decir el avalúo, subasta y entrega de bienes. Además el juez que dirige el proceso debe pronunciarse sobre a quién le corresponde el pago de costas procesales.

En ese sentido el **CPCNI** en su artículo 1740 establece: “...Vencido este plazo, haya o no hecho observaciones el demandante, se pronunciará el Juez sobre la admisibilidad de las excepciones alegadas. Si las estimare inadmisibles, o si no considerare necesario que se rinda prueba para resolver, dictará desde luego sentencia definitiva”.⁴⁴⁹

Cuando la sentencia es declarada con lugar el juez manda a seguir con las fases para lograr el pago de la deuda a través de la venta de los bienes embargados. Al respecto el **CPCNI** en su artículo 1745 indica: “Si en la sentencia definitiva se mandare a seguir adelante en la ejecución, se impondrán las costas al ejecutado”.⁴⁵⁰

Aunque no hubiere oposición, o si presentada ésta fuese rechazada, en la sentencia se condenará en costas al ejecutado, salvo que la autoridad judicial hubiese tenido motivos racionales para no hacerlo.

La sentencia dictada en el juicio ejecutivo únicamente puede ser impugnada por el recurso de apelación, utilizando supletoriamente las normas del Código de Procedimiento Civil de Nicaragua.

e. Avalúo, subasta, y entrega de bien:

Todas las etapas de avalúo, remate, subasta y pago o entrega de bienes, son consecuencia de dos situaciones: a) si el contribuyente no se opuso a la demanda planteada y b) si la oposición no fue razonada o el juez consideró que no era procedente. Por lo que es necesario continuar con las fases de la ejecución, para lograr el pago de la deuda. En ese sentido el **CTNI** en el artículo 192 establece: “Cuando el deudor tributario no hubiere presentado oposición, o si habiéndolo hecho el juez por resolución motivada no hallare mérito a la misma y el ejecutado no hubiere apelado de

⁴⁴⁹ Código de Procedimiento Civil. *Op.cit.*

⁴⁵⁰ *Loc.cit.*

dicha resolución o cuando la resolución de segunda instancia la declare infundada, el juez que conoce de la ejecución ordenará seguir la misma...”.⁴⁵¹

Antes de realizar el remate del bien se debe de realizar un avalúo de los bienes para establecer cuál es su valor según el mercado y esto se realiza a través de un perito especialista que determina cuál es el valor que el corresponde a cada uno, El avalúo sirve de base para realizar la subasta respectiva. En ese sentido el **CTNI** en su artículo 194 indica en su parte conducente: “...*El avalúo para la venta al martillo de los bienes muebles y subasta de los bienes inmuebles, será practicado por un solo perito nombrado por el Juez y una vez realizado, éste señalará lugar, día y hora para llevar a efecto la subasta o venta al Martillo*”.⁴⁵²

Luego que el bien ya cuenta con un valor dinerario se lleva a cabo la subasta y para el efecto el juez ordena que se publique en dos diarios de mayor circulación y en el diario oficial, el día, hora y bienes que van a ser subastados y la base sobre la cual se va a realizar la subasta, para que las personas que quieran ser postoras se informen de la subasta.

Llevada a cabo la subasta, el juez ordena que se traslade la propiedad del bien subastado, es decir la escritura traslativa de dominio en caso que fueren bienes inscritos en registros públicos.

En conclusión el cobro judicial de tributos en Nicaragua es un proceso de ejecución, que tiene como finalidad ejecutar el título ejecutivo para lograr el pago de la deuda y esto se logra solamente con el embargo y subasta de los bienes que posee el deudor, debido a su incumplimiento. Al igual que Costa Rica existe un procedimiento de requerimiento de pago previo a plantear una acción ejecutiva, esto se realiza para agotar la vía administrativa, sin embargo, si los contribuyentes se negaran a realizar el pago de lo adeudado al fisco, la administración se ve obligada a recurrir a un órgano jurisdiccional, quien tiene la potestad de ejercer coacción a los sujetos pasivos para cumplan la obligación, a través de un proceso de ejecución, siempre que la

⁴⁵¹ Código Tributario de la República de Nicaragua, Ley número 562. *Op.cit.*

⁴⁵² *Loc.cit.*

administración sustente su derecho en un título ejecutivo, que contenga una deuda líquida y exigible. En Nicaragua la entidad encargada de promover la ejecución de deudas tributarias es el procurador auxiliar de finanzas, siendo este el que tiene facultad para requerir de pago las deudas de los contribuyentes.

Capítulo V. Medidas Precautorias Procedentes en el Procedimiento Económico Coactivo

En el presente capítulo se estudiarán, las medidas precautorias que pueden solicitarse por la parte actora dentro del procedimiento. Por lo que se analizarán la definición, características, procedencia y oportunidad procesal, y las medidas que proceden en el procedimiento económico coactivo.

Se parte del criterio del autor **Rodríguez** quien explica: “...*El tiempo de duración de la litis, sumado al peligro de modificación de la responsabilidad patrimonial del eventual obligado, y la apariencia exitosa de la acción incoada son los fundamentos de las medidas de conservación, asegurativas, cautelares*”.⁴⁵³

Antes de abordar el tema de medidas precautorias se debe tener claro que dichas medidas según la legislación guatemalteca son providencias que para ser decretadas no se necesita citación o pronunciación sobre quien recaen, sino que surten sus efectos cuando las mismas son solicitadas y son autorizadas por el juez. En el procedimiento económico coactivo la parte interesada solicita la medida precautoria al juez, la cual surte sus efectos hasta que la misma sea revocada.

Es importante establecer que el proceso cautelar no satisface pretensiones de las partes únicamente sirve para garantizar las resultas de un proceso que conlleva la satisfacción de una pretensión que tiene alguna de las partes dentro de la litis principal.

1. Definición:

⁴⁵³Rodríguez, Luis A. *Tratado de la ejecución, tomo I.Op.cit.*Pág.45.

Los autores **Gordillo Galindo**⁴⁵⁴ y **Pietro Castro**⁴⁵⁵ coinciden en definir las medidas precautorias como (...) formas que utiliza el actor para asegurar el proceso que está promoviendo, por lo que se utilizan únicamente como tutela a un proceso judicial, para evitar un daño o pérdida al sujeto activo en un futuro (...).

La legislación guatemalteca en el **CPCYMG**⁴⁵⁶ establece en su artículo 531 que (...) quien solicita la medida precautoria está obligado a determinar sobre lo que va a exigir del demandado, establecer la cuantía sobre la cual se pretende ejercer la acción, e indicar el título de la misma. El responsable de garantizar en el porcentaje de ley las medidas precautorias es el solicitante. (...)

Respecto a las medidas cautelares dentro de las actuaciones tributarias el artículo 170 del **CTG**⁴⁵⁷ en su parte conducente establece que (...) La persona sobre quien recaen las medidas, puede solicitar al juez que las mismas sean sustituidas o reducidas, que garanticen el cumplimiento de la obligación exigida, intereses y costas. Cuando sea la administración tributaria la que solicita las medidas no está obligado a prestar garantía, únicamente se hará responsable por los daños y perjuicios causados (...).

En el caso del procedimiento económico coactivo debido a que la administración tributaria es parte actora dentro del juicio y es a quien le corresponde solicitar las medidas, lo realiza de la forma antes indicada por el código tributario, no prestando garantía por las medidas solicitadas.

El proceso cautelar tiene como fin exclusivo asegurar las resultas de un proceso no importando de qué clase de proceso se trate, asegura el resultado del proceso por medio de que se mantenga una situación que ya existe o que se constituya una situación nueva.

2. Características:

⁴⁵⁴ Gordillo Galindo, Mario Estuardo. *Op.cit.* Pág.71.

⁴⁵⁵ Prieto- Castro, Leonardo. *Op.cit.* Pág. 306.

⁴⁵⁶ Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit.*

⁴⁵⁷ Código Tributario y sus reformas. Decreto 6-91. *Op.cit.*

Las características de las medidas cautelares son tres, las cuales son las siguientes: provisoriedad, Periculum in mora e instrumentalidad o subsidiariedad las cuales se desarrollarán a continuación.

2.1. Provisoriedad:

En cuanto a esta **Gordillo Galindo** indica: *“Siendo el fin del proceso cautelar el de asegurar las resultas del proceso futuro, sus efectos se limitan a cierto tiempo, que permita interponer la demanda principal, constituyendo esto lo provisorio de sus efectos”*.⁴⁵⁸

Esta característica hace referencia que el proceso cautelar va aparejado de un proceso no importando de qué clase sea, por lo que el mismo no tiene efectos finales sino que solo se utiliza para asegurar las resultas de un proceso existente.

2.2. Periculum in mora:

Gordillo Galindo al respecto indica que esta característica: *“... se deriva de la necesidad de prevenir un daño futuro e incierto que puede convertirse en cierto, de no dictarse la medida cautelar, y que atendiendo a la lentitud de nuestra justicia civil, no resultaría efectiva en un proceso de conocimiento, por lo que se hace necesario decretarla previamente así impedir el daño temido”*.⁴⁵⁹

Cuando se plantea un proceso ya sea de conocimiento o de ejecución, existe una posibilidad de que una situación que está en peligro pueda generar daño o más daño del que está produciendo, por lo que con este proceso cautelar, se trata de prevenir ese daño al no esperar a que el proceso de conocimiento o de ejecución finalice para dictar la medida precautoria.

2.3. Instrumentalidad o subsidiariedad:

Los autores **Gordillo Galindo**⁴⁶⁰, **Pietro Castro**⁴⁶¹, **De santo**⁴⁶² y **Rodríguez**⁴⁶³ indican en cuanto a esta característica que (...) las medidas precautorias son

⁴⁵⁸ Gordillo Galindo, Mario Estuardo. *Op.cit.*Pág.72.

⁴⁵⁹ *Loc.cit.*

⁴⁶⁰ *Loc.cit.*

⁴⁶¹ Prieto- Castro, Leonardo. *Op.cit.*Pág. 307.

subsidiarias ya que existen o dependen por un proceso principal, ya que por si solas no tendrían razón de ser ya que carecen de elementos y finalidad, pues su fin es asegurar que la resolución del proceso principal sea efectiva y pueda ser cumplida (...).

3. Oportunidad Procesal y Procedencia de las medidas precautorias:

El **CPCYMG** establece en su artículo 532 en su parte conducente que: *“Cuando la medida precautoria no se solicita previamente, sino al interponer la demanda, no será necesario constituir garantía en el caso de arraigo, anotación de demanda e intervención judicial. Tampoco será necesaria la constitución previa de garantía cuando en la demanda se solicite el embargo o secuestro de bienes, si la ley autoriza específicamente esa medida en relación al bien discutido; o si la demanda se funda en prueba documental que, a juicio del juez, autorice dictar la providencia precautoria”*.⁴⁶⁴

Según la norma antes citada se establece que únicamente en los casos que la medida cautelar se pida fuera de una demanda se debe prestar garantía y en los demás casos no es necesario.

En cuanto a la procedencia de las medidas precautorias en materia económico coactivo el Artículo 170 del **CTG** establece: *“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 corresponden, asimismo, que permitan la debida verificación y fiscalización que le manda la ley, cuando exista resistencia, defraudación o riesgo en la percepción de los tributos, intereses y multas”*.⁴⁶⁵

Se puede concluir que la oportunidad procesal y la procedencia de las medidas precautorias se puede dar antes de plantear la demanda o con la demanda. Sin embargo, para algunos casos como lo es el proceso económico coactivo la solicitud de las medidas precautorias se realiza con la interposición de la demanda siempre que el

⁴⁶² De Santo, Víctor. *Op.cit.*Pág. 381.

⁴⁶³ Rodríguez, Luis A. *Tratado de la ejecución, tomo I. Op.cit.*Pág.45.

⁴⁶⁴ Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit.*

⁴⁶⁵ Código Tributario. Decreto 6-91. *Op.cit.*

contribuyente haya defraudado con anterioridad o puesto resistencia, o bien que exista riesgo que no los pague, con el fin de asegurar el pago de la deuda fiscal.

4. Medidas cautelares en el procedimiento económico coactivo:

Para los procesos económicos coactivos regulados en Guatemala, los autores **Castillo González**⁴⁶⁶ y **Rossinyol Vidal y Ortiz**⁴⁶⁷ coinciden en manifestar que (...) las medidas que admiten los procesos económicos coactivos son tres: arraigo, embargo de bienes, e intervención de empresas (...)

A continuación se da una explicación de cada una de las medidas cautelares que se utilizan en el procedimiento económico coactivo:

4.1. Arraigo:

En la legislación guatemalteca el arraigo se encuentra regulado en el CPCYMG, así como en el Decreto 15-71 del Congreso de la República de Guatemala. Normas que regulan la forma de realizar el mismo, los requisitos, la procedencia, y la duración del mismo.

Los autores **Chacón Corado**⁴⁶⁸, **Gordillo Galindo**⁴⁶⁹ y el **CPCYMG**⁴⁷⁰ en el artículo 523 coinciden en manifestar que el arraigo se solicita como medida precautoria siempre que (...) exista temor de que la persona contra quien se va a promover una acción judicial se pueda ausentar u ocultar del país, sin dejar quien lo represente en juicio, razón por la cual se puede solicitar el arraigo de la persona en el lugar donde se vaya a promover el juicio (...).

En el decreto 63-72 del Congreso de la República indica que cuando se decreten embargos dentro de un proceso económico coactivo serán suficientes los nombres y apellidos de arraigados. Sin necesidad de cumplir con los demás requisitos solicitados en la ley.

⁴⁶⁶ Castillo González, Jorge Mario. *Derecho administrativo*. Teoría general y procesal. *Op.cit.*Pág.487.

⁴⁶⁷ Ballbe Manuel, y otros. *Op.cit.*Pág. 264.

⁴⁶⁸ Chacón Corado, Mauro. *Op.cit.*Pág. 51.

⁴⁶⁹ Gordillo Galindo, Mario Estuardo. *Op.cit.*Pág. 75

⁴⁷⁰ Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit.* 1995.

Luego de decretado el embargo por el juez el **CPCYMG**⁴⁷¹ establece en su artículo 524 que (...) el juez le previene al demandado que no puede ausentarse del lugar donde se promueve el juicio en su contra, a no ser que deje un apoderado que tenga facultades suficientes para su representación. El embargo para que pueda surtir efectos debe de anotarse y registrarse en la Dirección General de Migración, con el objeto de impedir que el demandado se fugue del país (...).

La medida cautelar de arraigo significa que a la persona sobre quien recae el arraigo no puede salir del país. Este únicamente puede ser solicitado para que recaiga sobre una persona física, sin embargo, puede ser solicitado contra los demandados así como contra el representante legal de los demandados. Según la legislación nacional esta medida precautoria únicamente dura un año y se utiliza siempre y cuando no existe garantía suficiente para asegurar las resultas del proceso.

El arraigo es más utilizado en procesos de conocimiento que en los procesos de ejecución debido a que dentro de los procesos de ejecución por lo general se solicita embargo de bienes debido a que el fin es recuperar cierta obligación de carácter patrimonial. Además que dentro de los procesos de ejecución en su mayoría de casos existe embargo sobre bienes o garantía suficiente que cubre la totalidad de la deuda reclamada en juicio. Razón por la cual el decreto 15-71 del Congreso de la República en su artículo 3 prohíbe la utilización de dicha medida de existir el embargo suficiente de bienes, a no ser que sea indispensable que la persona se encuentre presente en el juicio.

4.2. Embargo:

El embargo dentro del procedimiento económico coactivo, es la medida más importante y la más utilizada en el mismo. Debido a que con esa medida se tiende a garantizar por medio de la afectación de los bienes del deudor, las resultas del procedimiento.

⁴⁷¹ *Loc.cit.*

4.2.1. Concepto:

Los autores **Ossorio**⁴⁷², **Couture**⁴⁷³, y **Rodríguez**⁴⁷⁴ coinciden en definir al embargo como (...) medida precautoria la cual persigue situaciones de carácter patrimonial, la cual la decreta un juez en forma provisional y no definitiva, con el fin de asegurar que el deudor cumpla la obligación que le exige el demandante, y con el fin de evitar futuros riesgos (...).

De santo⁴⁷⁵, **Gordillo Galindo**⁴⁷⁶, **Pietro Castro**⁴⁷⁷ y **Podetti** citado por **Witthaus** y **Maffía**⁴⁷⁸ coinciden en explicar que (...) el embargo afecta los bienes del deudor, sobre el bien que recaiga el embargo el deudor no puede disponer del mismo es decir no puede enajenarlo, hipotecarlo, o realizar cualquier acción sobre el mismo que conlleve transmisión del bien embargado, es decir que limita la propiedad del deudor hasta que haya una resolución final, para que el bien alcance a cubrir la obligación que le reclama el deudor para realizarlo en una ejecución futura (...).

La legislación guatemalteca regula el embargo como medida de garantía en el **CPCYMG** establece en su artículo 527 que: *“Podrá decretarse precautoriamente el embargo de bienes que alcancen a cubrir el valor de lo demandado, intereses y costas, para cuyo efecto son aplicables los artículos Referentes a esta materia establecidos para el proceso de ejecución”*.⁴⁷⁹

En cuanto a los artículos referentes indicados por la norma antes citada el CPCYMG regula que el embargo es la prohibición de enajenar una cosa, existe la posibilidad que el crédito embargado esté garantizado ya sea con prenda o hipoteca en estos casos se deberá dar los avisos correspondientes, así mismo cuando se embargan bienes inmuebles o derechos reales. Según la legislación existen bienes que son inembargables, los cuales bajo ninguna circunstancia pueden ser embargados por el acreedor, a menos que la ejecución provenga de la adquisición de ellos. El embargo

⁴⁷² Embargo preventivo. Ossorio, Manuel. *Op.cit.* Pág. 359.

⁴⁷³ Couture, Eduardo J. *Estudios de derecho procesal civil, tomo I*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1989, página, 255.

⁴⁷⁴ Rodríguez, Luis A. *Tratado de la ejecución, tomo I*. *Op.cit.* Pág.131.

⁴⁷⁵ De Santo, Víctor. *Op.cit.* Pág. 382.

⁴⁷⁶ Gordillo Galindo, Mario Estuardo. *Op.cit.* Pág. 76.

⁴⁷⁷ Prieto- Castro, Leonardo. *Op.cit.* Pág. 308.

⁴⁷⁸ Witthaus, Rodolfo Ernesto y Leticia Mónica Maffía. *Op.cit.* Pág. 17.

⁴⁷⁹ Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit.*

preventivo se solicita por el acreedor sin embargo, el ejecutor es quien decide sobre qué bienes se va a embargar, por lo que el ejecutor señala cuáles bienes considera suficientes, para cubrir la deuda reclamada.

Dentro del proceso económico coactivo el que solicita el embargo provisional es la administración pública, por lo que la doctrina lo denomina embargo fiscal. Y para el efecto **Orellana Wiarco** conceptualiza el mismo como: *“El embargo fiscal es una medida precautoria que permitirá al fisco asegurar bienes o derechos sobre las cuáles, en su caso, hacer efectivo el crédito fiscal y accesorios legales, aplicando el producto del remate de dichos bienes o derechos a los adeudos fiscales”*.⁴⁸⁰

El **CTG**⁴⁸¹ en el artículo 174 “B” establece lo siguiente (...) si se trata de una demanda económico coactiva en donde se solicite como medidas precautorias un embargo de sueldos, créditos, depósitos bancarios, o cualquier movimiento dinerario del deudor, el juez debe librar un oficio vía internet o en su defecto por escrito a los bancos del sistema para que operen el mismo (...).

Se puede concluir que el embargo es una medida que tiende a que se aseguren las resultas del proceso, a través de que el demandado al finalizar el proceso tenga embargado un bien o una obligación para que pueda pagar con ello la discusión sobre la que versa el proceso, por medio de la venta o remate del bien embargado, pasos que se realizan a través de un proceso de ejecución. Con el embargo preventivo el deudor no pierde la propiedad del bien hasta que el mismo sea vendido o rematado en un proceso de ejecución, durante la tramitación del proceso el bien embargado si es bien inmueble o que esté inscrito en algún registro únicamente se anota y si no está inscrito el bien embargado el demandado no puede vender el bien, pero sigue teniendo la propiedad del mismo, hasta que sea vencido en el proceso y que tenga que pagar lo que debe al demandante, realizando para ello la venta o remate del bien embargado.

En muchas ocasiones el embargo precautorio es confundido con el embargo definitivo, los cuales son totalmente distintos. Y la diferencia radica que el embargo precautorio

⁴⁸⁰Orellana Wiarco, Octavio Alberto. *Op.cit.*Pág. 120.

⁴⁸¹ Código Tributario. Decreto 6-91. *Op.cit.*

únicamente sirve para asegurar las resultas del futuro proceso es decir asegurar que al finalizar el proceso exista un bien con el que el deudor se pueda hacer responsable. El embargo que se aplica en los procesos de ejecución es el que sirve para que al final del proceso se tasan los bienes para ser rematados y que se efectuó el pago al acreedor.

En los procesos de ejecución el embargo precautorio puede convertirse en ejecutivo, y en ese sentido el autor **Pietro Castro**⁴⁸² explica que (...) si el juez en la sentencia declara a favor del acreedor se produce la conversión del embargo precautorio en un embargo ejecutivo (...).

Se puede concluir entonces que el embargo dentro del proceso ejecutivo puede causar confusión, pero dentro del mismo caben los dos tipos de embargo que señala la ley, por ser este un proceso cuyo fin es lograr el cumplimiento de una obligación mediante el pago al acreedor, con el patrimonio del deudor, cuando ha sido requerido y se ha resistido a pagar la deuda. Cada embargo tiene su finalidad y su oportunidad procesal.

El embargo precautorio es la medida cautelar más utilizada dentro de los procesos de ejecución. Debido a que luego esta se puede convertir en una parte fundamental del proceso.

4.3. Intervención Judicial:

La intervención judicial, tiene lugar cuando el sujeto pasivo del proceso cuenta con un establecimiento o negocio, que puede ser intervenido por una orden de juez competente, con el fin que se aseguren los derechos del sujeto activo.

4.3.1. Concepto:

El autor **Gordillo Galindo** manifiesta que: *“...esta medida pretende limitar el poder de disposición sobre el producto o frutos que producen los establecimientos o propiedades de naturaleza comercial, industrial o agrícola, a través de un depositario llamado interventor, que tiene la facultad de dirigir las operaciones del establecimiento”*.⁴⁸³

⁴⁸² Prieto- Castro, Leonardo. *Op.cit.* Pág.308 y 313.

⁴⁸³ Gordillo Galindo, Mario Estuardo.*Op.cit.* Pág. 77.

Por su parte los autores **Ossorio**⁴⁸⁴, **De santo**⁴⁸⁵ y **Chacón Corado**⁴⁸⁶ coinciden en indicar que (...) la intervención judicial, es una medida cautelar que se utiliza en defecto de las demás o como complemento de alguna de ellas, y su procedencia depende si recae sobre bienes productores de rentas o frutos o bien a solicitud de un socio si los administradores de la sociedad están poniendo en peligro las actividades sociales, y se realiza a través de una persona llamada interventor, quien es designado por el juez, ya sea como interventor recaudador o bien administrador. Esta medida es considerada como la interferencia que realiza el órgano jurisdiccional en una entidad social (...)

En ese sentido el autor **De santo** conceptualiza inventor como: *“un auxiliar de la justicia que puede reclamar a cualquiera de las partes el pago de sus honorarios o de los anticipos fijados a cuenta”*.⁴⁸⁷

La legislación guatemalteca regula esta medida precautoria en el **CPCYMG**⁴⁸⁸ establece en su artículo 529 que (...) la intervención puede recaer en establecimiento comercial industrial o agrícola, condominio, sociedad, el juez por medio de un auto le fija las facultades al interventor para que este asegure el derecho del acreedor o condueño (...).

Se puede concluir entonces que la intervención judicial consiste en que la administración de una empresa o establecimiento comercial que es propiedad del demandado, sea administrada por medio de un interventor quien es nombrado por el Juzgado que conoce del proceso y quien debe hacerse cargo de la administración del mismo.

Este tipo de medida, si bien es cierto, la legislación la admite para cualquier proceso, no es tan utilizada como el embargo. En los procesos de ejecución el embargo es la medida que por lo general se utiliza.

⁴⁸⁴ Intervención judicial. Ossorio, Manuel. *Op.cit.* Pág.506.

⁴⁸⁵ De Santo, Víctor. *Op.cit.* Pág.385.

⁴⁸⁶ Chacón Corado, Mauro. *Op.cit.* Pág. 50.

⁴⁸⁷ De Santo, Víctor. *Op.cit.* Pág.385.

⁴⁸⁸ Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit.*

Capítulo VI. Recursos aplicables en el procedimiento económico coactivo

En este capítulo se abordarán los recursos que se pueden utilizar como medios de impugnación dentro del proceso económico coactivo. Sin embargo, se considera importante que antes de estudiar a cada uno de ellos se estudie la definición de recurso y sus principios, con el objeto de una mayor comprensión del tema.

Se parte del criterio de **Montero Aroca y Chacón Corado**⁴⁸⁹ quienes manifiestan que (...) los medios de impugnación que según la ley pueden utilizar ambas partes son instrumentos para anular o modificar la resolución judicial que les afecta. Los medios de impugnación surgen de la idea de que existe la posibilidad que el humano que lleva a cabo el proceso cometa un error, por lo que la ley confiere a través de los recursos la posibilidad de examinar la resolución, con el objeto de verificar que la resolución este apegada a derecho (...).

Por su parte **Rodríguez Lobato**⁴⁹⁰ es del criterio que (...) los medios de impugnación sirven como una protección que da un Estado de Derecho con el fin que exista un control de legalidad sobre los actos que realiza el Estado a través de sus órganos jurisdiccionales, a fin que los particulares puedan impugnar las resoluciones donde se les lesionen sus derechos (...)

La legislación guatemalteca les confiere un derecho de petición a los particulares, el cual se encuentra regulado en la **CPRG**, en tal sentido en el artículo 28 establece en su parte conducente que: *“Derecho de petición. Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley”*.⁴⁹¹

1. Concepto de recurso:

Los autores **Ossorio**⁴⁹², **Gordillo**⁴⁹³, **Granados**⁴⁹⁴ y **Pietro Castro**⁴⁹⁵ coinciden en conceptualizar al recurso como (...) medio o remedio que regula la ley procesal

⁴⁸⁹ Montero Aroca, Juan y Mauro Chacón Corado. *Op.cit.* Pág.262.

⁴⁹⁰ Rodríguez Lobato, Raúl. *Op.cit.* Pág.249.

⁴⁹¹ Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas. *Op.cit.*

⁴⁹² Recurso. Ossorio, Manuel. *Op.cit.* Pág.772.

⁴⁹³ Agustín A. Gordillo. *Teoría General del derecho administrativo*. Madrid, Instituto de estudios de administración local, 1984, página 701.

concedida a la parte que se sienta lesionada para impugnar las resoluciones o actos judiciales, con el fin de subsanar los errores de fondo o vicios de forma que contenga dicha resolución, a modo de defensa de sus derechos (...)

A la definición anterior los autores **Couture**⁴⁹⁶ , **Ortells Ramos**⁴⁹⁷, **Guillermo Cabanellas**⁴⁹⁸ y **Kuri de Mendoza**⁴⁹⁹ agregan que (...) estos medios de impugnación se promueven con el objeto de obtener la revisión, modificación, anulación o nulidad del acto impugnado (...) a lo anterior los autores **Palacio**⁵⁰⁰ y **García Vizcaíno**⁵⁰¹ agregan que se (...) pide ante el juez o tribunal que dictó la resolución o ante un tribunal jerárquicamente superior (...).

Difieren de las definiciones antes citadas los autores **Montero Aroca y Chacón Corado**⁵⁰² quienes son del criterio que (...) recurso es el medio de impugnación siempre que de ella conozca el tribunal superior y distinto al que dictó la resolución impugnada. Y además que tiene un efecto devolutivo es decir abren una nueva fase del proceso (...).

En ese mismo sentido **Leible**⁵⁰³ explica la diferencia entre el efecto suspensivo y devolutivo de los recursos manifestando que (...) las características de los recursos es su efecto suspensivo y devolutivo. Suspensivo se refiere a que la interposición del mismo detiene el inicio de fuerza de cosa juzgada, como es el caso de las sentencias. Y el devolutivo, se refiere a que la controversia es elevada a una instancia superior a donde se inició, por la interposición del recurso (...). Los recursos pueden tener varios efectos dependiendo de cuál sea el recurso idóneo según la ley para cada situación jurídica. Ya que cada recurso tiene sus características y efectos propios.

⁴⁹⁴ Granados, Trucho. *Op.cit.* Pág.161.

⁴⁹⁵ Prieto- Castro, Leonardo. *Op.cit.* Pág. 155.

⁴⁹⁶ Couture, Eduardo J. *Fundamentos del derecho procesal civil. Op.cit.* Pág. 339.

⁴⁹⁷ Manuel Ortells Ramos y Otros. *Op.cit.* Pág. 501

⁴⁹⁸ Cabanellas, Guillermo. *Diccionario Jurídico Elemental.* Editorial Heliasta. pág. 382.

⁴⁹⁹ Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros. *Op.cit.* Pág.383.

⁵⁰⁰ Palacio, Lino Enrique. *Op.cit.* Pág. 65.

⁵⁰¹ García vizcaíno, Catalina. *Op.cit.* Pág.237.

⁵⁰² Montero Aroca, Juan y Mauro Chacón Corado. *Op.cit.* Pág. 267.

⁵⁰³ Leible, Stefan. *Op.cit.* Pág. 379.

En cuanto al objeto de los recursos el autor **Leible**⁵⁰⁴ explica que (...) el objeto del recurso es que las partes cuenten con un mecanismo para poder examinar la decisión del órgano jurisdiccional, con el fin de verificar si es una decisión justa, y tratar que los órganos jurisdiccionales no caigan en arbitrariedades, por lo que la ley trata de garantizar los derechos de las partes, obteniendo una sentencia apegada a derecho, logrando con ello un sistema jurídico eficaz (...)

En cuanto al procedimiento de impugnación dentro de la ley fiscal el autor **Orellana Wiarco** manifiesta: “...*La ley fiscal en particular, previenen la existencia de procedimientos a favor del Contribuyente para que este pueda inconformarse; es decir, impugnar procedimientos efectuados por la autoridad, que consideren que no se ajustan a la ley...*”⁵⁰⁵

Se puede concluir que los recursos son medios de impugnación que la ley concede a cualquiera de las partes, para que soliciten ante un órgano jurisdiccional que se revise, modifique, anule una resolución emitida por un juzgado o tribunal, resolución en la que se vean afectados los derechos del administrado. Estos recursos pueden ser promovidos ante el tribunal que lo dictó o uno superior dependiendo del recurso que se promueva. La ley concede estos medios de impugnación para garantizar a las partes procesales el derecho de petición y los demás derechos que se vean afectados, logrando el control para que los órganos del Estado se ajusten a la ley.

Se puede afirmar que los recursos surgen a favor del interesado como un derecho que tiene éste, con el objeto de impugnar cierto acto que el órgano competente emitió desfavorablemente hacia el interesado y lograr con ello que se revise la resolución impugnada.

2. Principios de los recursos:

El autor **Delgadillo Gutiérrez**⁵⁰⁶ explica que los medios de defensa se sujetan a varios principios que orientan a su procedimiento los cuales son los siguientes: (...) a) principio

⁵⁰⁴Leible, Stefan. *Proceso civil alemán*. Medellín, Biblioteca jurídica Dike, 1999, página, 380.

⁵⁰⁵Orellana Wiarco, Octavio Alberto. *Op.cit.* Pág.36.

⁵⁰⁶Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Op.cit.* Pág.188.

de legalidad objetiva, por medio del cual se vela por la legalidad y justicia dentro del procedimiento; b) oficialidad, es decir que su impulso es de oficio, le corresponde al órgano jurisdiccional ante quien se plantee, realizar todos los actos hasta llegar a una resolución final; c) verdad material, se refiere a que el órgano judicial debe de tomar en cuenta todos los elementos que han puesto las partes en su conocimiento, d) informalidad, un mínimo de requisitos para llevarlo a cabo, es decir que no sea tan formalista, sino sencillo; e) debido proceso, que sea un procedimiento garante de los derechos de las partes procesales (...).

Todos los principios antes mencionados son aplicables a los recursos que se pueden plantear en materia tributaria, empleando los recursos como medio de control por parte de los contribuyentes para asegurarse que las resoluciones en que se vean afectados se realicen conforme al orden legal vigente.

3. Recursos dentro del Procedimiento Económico Coactivo Tributario:

La impugnación en el PECT se basa en tres recursos judiciales según los autores **Castillo González**⁵⁰⁷ y **Calderón**⁵⁰⁸ quienes manifiestan que (...) los únicos recursos admitidos dentro del procedimiento económico coactivo son apelación, aclaración y ampliación (...).

En el mismo sentido la legislación guatemalteca en el **CTG**⁵⁰⁹ en el 183 establece que (...) las únicas resoluciones que pueden impugnarse dentro del procedimiento son las siguientes: contra de del 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 las resoluciones anteriores únicamente proceden los recursos de apelación, aclaración y ampliación (...).

Por lo que según la doctrina y la legislación guatemalteca son tres únicamente los recursos procedentes dentro del PECT. Por lo que a continuación se analizará cada recurso y su tramitación.

⁵⁰⁷ Castillo González, Jorge Mario. *Derecho procesal administrativo. tomo II, Op.cit.* Pág.801.

⁵⁰⁸ Hugo Haroldo Calderón M. *Op.cit.* Pág. 297.

⁵⁰⁹ Código Tributario. Decreto 6-91. *Op.cit.*

3.1. Apelación:

Los autores **Ossorio**⁵¹⁰, **Echandía**⁵¹¹ y **Ortells Ramos**⁵¹² coinciden en conceptualizar el recurso de apelación como (...) el recurso que se interpone ante el juez superior para impugnar la resolución emitida por el juez de inferior jerarquía, con el objeto que corrija o enmiende errores cometidos por el juez que emitió la resolución, es decir que se somete a conocimiento de un órgano superior (...).

A la definición anterior los autores **Granados**⁵¹³ y **Couture**⁵¹⁴ agregan que (...) el recurso de apelación es concedido por la ley a la parte procesal que asevera que derivado a la resolución de un juzgado inferior ha sufrido un agravio o perjuicio, por lo que solicita su verificación y en su caso la revocación del mismo ante un juez superior (...).

Por su parte los autores **Montero Aroca y Chacón Corado**⁵¹⁵ y **Palacio**⁵¹⁶ son del criterio que (...) el recurso de apelación es un recurso ordinario, debido a que tiende a obtener revocada o modificada la resolución impugnada por un tribunal jerárquicamente superior por haber sido dictada de forma errónea en cuanto a la aplicación del derecho, de manera que se promueve una nueva instancia. No con ello el tribunal superior revisa todo lo realizado en la primera instancia sino únicamente se pronuncia en cuanto a la resolución impugnada con base en lo solicitado por la parte procesal que lo promueve (...).

El CPCYMG en su artículo 603 regula un límite a la apelación que es precisamente lo que manifiestan los autores antes citados, de manera que únicamente se considerará lo que haya sido expresamente impugnado y que sea desfavorable al recurrente.

⁵¹⁰ Recurso de apelación. Ossorio, Manuel. Código Tributario. Decreto 6-91. *Op.cit.*Pág.813.

⁵¹¹Echandía, Devis. *Teoría general del proceso.* *Op.cit.*Pág. 510.

⁵¹² Manuel Ortells Ramos y Otros. *Op.cit.*Pág. 520.

⁵¹³ Granados, Trucho. *Op.cit.*Pág. 208.

⁵¹⁴Couture, Eduardo J. *Fundamentos del derecho procesal civil.* *Op.cit.*Pág. 351.

⁵¹⁵ Montero Aroca, Juan y Mauro Chacón Corado. *Op.cit.*Pág.267.

⁵¹⁶ Palacio, Lino Enrique. *Op.cit.*Pág. 74.

3.1.1. Finalidad del recurso de apelación:

Los autores **García Vizcaíno**⁵¹⁷ y **Pietro Castro**⁵¹⁸ coinciden en que la finalidad del proceso de apelación es (...) que se corrijan por parte del tribunal superior los errores en cuanto a lo apreciado (hechos, prueba) en la resolución dictada por un tribunal de primera instancia, con el fin de que la resolución sea revocada o modificada (...).

Se puede afirmar que la finalidad del recurso de apelación es obtener a través del órgano superior la revocación o modificación de la resolución que afecta un interés o derecho de una parte procesal que afirma estar lesionada en cuanto a sus derechos o garantías con dicha resolución. Por lo que el estado por ser garante de los derechos de los particulares concede a los mismos medios de impugnación para que las resoluciones se dicten en la medida de lo posible lo más justas y apegadas a derecho.

3.1.2. Trámite del recurso de apelación:

En el **CTG** en el artículo 183 se establece: “...*Apelación, que debe interponerse dentro de tres (3) días siguientes al de la fecha de notificación de la resolución*”.⁵¹⁹ Sin embargo, debido a que el código tributario únicamente regula la apelación en tres artículos, el artículo 185 del mismo cuerpo legal, establece que en lo que no contraríen las normas establecidas dentro del código tributario se aplicará supletoriamente el CPCYMG y la LOJ.

Por lo que todo el trámite del recurso de apelación se encuentra regulado por el CPCYMG de los artículos 602 al 612, en donde se regula la procedencia, los efectos tramitación, la resolución, y el medio que tiene la parte interesada en solicitar el recurso cuando este ha sido negado por el tribunal de primera instancia.

El **CPCYMG** establece en su artículo 602 la procedencia del recurso indicando en su parte conducente: “*Salvo disposición en contrario, únicamente son apelables los autos que resuelvan excepciones previas que pongan fin al proceso y las sentencias*”

⁵¹⁷ García vizcaíno, Catalina. *Op.cit.* Pág.239.

⁵¹⁸ Prieto- Castro, Leonardo. *Op.cit.* Pág.156.

⁵¹⁹ Código Tributario. Decreto 6-91. *Op.cit.*

*definitivas dictadas en Primera Instancia, así como los autos que pongan fin a los incidentes que se tramiten en cuerda separada”.*⁵²⁰

Debido a que el proceso económico coactivo toma su base en el juicio ejecutivo el **CPCYMG**⁵²¹ establece en su artículo 344 que (...) dentro del juicio ejecutivo las únicas resoluciones que pueden ser apeladas son: el auto que deniegue el trámite de la ejecución, la sentencia y el auto que apruebe la liquidación (...).

La apelación se interpone ante el juez que dictó la resolución que la parte afirma que afecta sus derechos, el juzgado tiene la facultad de conceder o denegar la alzada. Si el juez concede el recurso puede seguir conociendo lo que la ley taxativamente le faculta en el artículo 604 del CPCYMG.

Si admite para su trámite la apelación debe notificar a las partes y enviar los autos al tribunal superior quien conocerá en alzada del recurso. Para el caso del PECT según el código tributario quien debe conocer la apelación es el Tribunal de Segunda Instancia de Cuentas.

Luego el Tribunal de Segunda Instancia de Cuentas según lo establecido en su parte conducente en el artículo 184 del **CTG**: *“que señalará día para la vista dentro de un plazo que no exceda de cinco (5) días, pasado el cual, resolverá dentro de los diez (10) días hábiles siguientes, bajo pena de responsabilidad”.*⁵²²

Las partes pueden interponer nuevas excepciones y solicitar la apertura a prueba de las mismas, siempre que hayan nacido con posterioridad a la contestación de la demanda.

Efectuada la vista se dictará la sentencia que en derecho corresponde por el tribunal de segunda instancia. De tal manera que la **LOJ** establece en el artículo 148 que: *“Segunda instancia. Las sentencias de segunda instancia contendrán un resumen de la sentencia recurrida rectificándose los hechos que hayan sido relacionados con inexactitud; los puntos que hayan sido objeto del proceso o respecto a los cuales hubiere controversia, el extracto de las pruebas aportadas y de las alegaciones de las*

⁵²⁰ Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit.*

⁵²¹ *Loc.cit.*

⁵²² Código Tributario. Decreto 6-91. *Op.cit.*

partes contendientes; la relación precisa de los extremos impugnados en la sentencia recurrida con las consideraciones de derecho invocadas en la impugnación; el estudio hecho por el tribunal de todas las leyes invocadas, haciendo el análisis de las conclusiones en las que fundamenta su resolución, señalando cuanto confirma, modifica, o revoca de la sentencia recurrida”. ⁵²³

Si se revoca o modifica el tribunal deberá realizar el pronunciamiento que se ajuste a derecho. Y la resolución final deberá certificarse por el secretario del tribunal y remitir dicha certificación al juzgado de primera instancia, según el CPCYMG.

3.1.3. Rechazo del recurso de apelación por el juez inferior:

Todo el trámite analizado anteriormente se realiza si el juez de primera instancia admite para su trámite el recurso de apelación, sin embargo, a ley faculta a dicho juez que pueda denegar la solicitud del recurso de apelación, por lo que la ley confiere al recurrente otro medio de impugnación llamado ocurso de hecho para solicitar nuevamente que se impugne la resolución que le afecta sus derechos.

El **CPCYMG** ⁵²⁴ establece en su artículo 611 y 612 el trámite y la procedencia del ocurso de hecho, indicando que (...) tiene lugar cuando se haya negado el recurso de apelación por el juez de primera instancia, por lo que la ley faculta a la parte que se considera agraviada de ocurrir de hecho ante el tribunal superior, en el plazo de tres días de notificada la resolución donde se niega el recurso de apelación. El tribunal superior requerirá al juez inferior que remita un informe. Luego el tribunal de segunda instancia resuelve el ocurso, declarando si es o no apelable. Si se concede la apelación se tramita conforme al trámite antes explicado de la apelación. Si se declara sin lugar el ocurso se mandan a archivar las actuaciones (...).

Al respecto **Montero Aroca y Chacón Corado** ⁵²⁵ son del criterio que (...) debido a que la ley faculta al Juzgado de Primera Instancia para que admita o deniegue el trámite del recurso de apelación, siendo este Juzgado quien emite la resolución que se pretende impugnar, es posible que deniegue el trámite únicamente por no querer suprimir sus

⁵²³ Ley del Organismo Judicial y sus reformas. Decreto 2-89. *Op.cit.*

⁵²⁴ Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit.*

⁵²⁵ Montero Aroca, Juan y Mauro Chacón Corado. *Op.cit.* Pág. 319.

resoluciones, aunque el recurso sea admisible conforme derecho. Por lo que la ley con el objeto de que no suceda lo antes indicado crea el medio de impugnación llamado ocurso de hecho, el cual tiene como finalidad que se admita el recurso de apelación que el juzgado inferior no concedió para su tramite (...)

El ocurso de hecho únicamente sirve para que el tribunal superior se pronuncie en cuanto a admisión o rechazo para conocer del recurso de apelación, pero no sobre el recurso de apelación *per se*.

En conclusión la apelación según la legislación guatemalteca puede ser solicitada para impugnar únicamente en las resoluciones o sentencias taxativamente expresadas en las normas que lo regulan. Para el caso del proceso económico coactivo únicamente son tres las situaciones jurídicas en que puede impugnarse la resolución por medio de la apelación. Sin embargo, es un recurso sumamente eficaz debido a que quien lo resuelve es un tribunal distinto de quien dictó la resolución impugnada por lo que dicho tribunal que conoce del recurso es imparcial en su decisión, esto con el fin de verificar que la resolución se apegue a la aplicación e interpretación del derecho vigente en un caso determinado, y evitar con ello la lesión de los derechos de las partes.

3.2. Aclaración y Ampliación:

Los otros dos recursos que son admitidos en el PECT según la legislación guatemalteca son el de aclaración y ampliación. Por lo que a continuación se analizarán doctrinaria y legalmente dichos recursos.

Estos recursos se utilizan para impugnar únicamente las siguientes resoluciones según el artículo 183 del CTG: a) en cuanto a resoluciones dictadas en autos son tres las cuales son las siguientes: el que deniegue el trámite de la demanda, resuelva las tercerías, que apruebe la liquidación; y b) la resolución final, la sentencia.

3.2.1. Concepto de Aclaración y Ampliación:

a. Aclaración:

Los autores **Ossorio**⁵²⁶, **Palacio**⁵²⁷, **García Vizcaíno**⁵²⁸ y **José María Martín y Guillermo Rodríguez**⁵²⁹ coinciden en conceptualizar al recurso de Aclaración como (...) es el medio de impugnación que se le otorga a las partes procesales, el cual se interpone ante el juez que emitió la resolución impugnada, con el objeto de solicitarle a dicho juez que enmiende errores o defectos materiales, aclare alguna situación oscura o bien se pronuncie sobre alguna pretensión discutida que haya sido omitida, sin alterar el fondo de la resolución, ya que no se busca que se sustituya la resolución sino únicamente que se pronuncie sobre deficiencias materiales o conceptuales o bien que integre peticiones que el juez haya incurrido en omisión al momento de dictar la resolución (...).

Difieren de la definición antes estudiada los autores **Montero Aroca y Chacón Corado**⁵³⁰ y **Calderón**⁵³¹ pues son del criterio que (...) el recurso de aclaración se interpone ante el mismo órgano que dictó la resolución y su objeto es que, como su nombre lo indica se aclare, el auto o sentencia si estos contienen partes oscuras, ambiguas o contradictorias (...).

Por lo que dichos autores difieren en la definición antes estudiada, de forma que no indican en su definición que el recurso de aclaratoria sirva para integrar ningún aspecto que haya sido omitido, es más bien únicamente para aclarar puntos oscuros o ambiguos dentro de la resolución.

La postura adoptada en cuanto al recurso de aclaratoria, por la legislación guatemalteca coincide con los autores antes citados, ya que en el **CPCYMG** se establece en su parte conducente en el artículo 596 que: *“Cuando los términos de un auto o de una sentencia sean oscuros, ambiguos o contradictorios, podrá pedirse que se aclaren”*.⁵³² En dicha norma expresamente regula que el recurso de aclaratoria se utiliza para solicitar que se aclaren ciertos puntos de la resolución, y en ningún momento menciona sobre la omisión, debido a que esto es objeto del recurso de ampliación.

⁵²⁶ Recurso de aclaración o de aclaratoria de sentencia. Ossorio, Manuel. *Op.cit.* Pág. 813.

⁵²⁷ Palacio, Lino Enrique. *Op.cit.* Pág.69 y 70.

⁵²⁸ García vizcaíno, Catalina. *Op.cit.* Pág.239.

⁵²⁹ Martín, José María y Guillermo F., Rodríguez Usé. *Derecho tributario procesal*, Buenos Aires, ediciones Depalma, 1987, página, 296.

⁵³⁰ Montero Aroca, Juan y Mauro Chacón Corado. *Op.cit.* Pág.278.

⁵³¹ Calderón M, Hugo Haroldo. *Op.cit.* Pág. 297.

⁵³² Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit.*

Por lo que se puede concluir que el objetivo del recurso de aclaratoria es a que el juez que dictó la resolución realice una revisión de dicha resolución, y en su caso que repare o aclare los errores cometidos en dicha resolución, si recaen sobre puntos oscuros o ambiguos

b. Ampliación:

Se parte de lo regulado por el **CPCYMG** el cual en su artículo 596 establece en su parte conducente y en cuanto al recurso de ampliación lo siguiente: “*Si se hubiere omitido resolver alguno de los puntos sobre que versare el proceso, podrá solicitarse la ampliación*”.⁵³³

En ese mismo sentido los autores **Montero Aroca y Chacón Corado**⁵³⁴ y **Calderón**⁵³⁵ conceptualizan a el recurso de ampliación como (...) el medio de impugnación que se solicita ante el órgano jurisdiccional que emitió la resolución, con el objeto de solicitar que se amplíe o se pronuncie sobre puntos que han sido discutidos y probados, los cuales han sido omitidos en la resolución dictada, es decir que el órgano dejó puntos sin resolver (...).

Por su parte **Montero Aroca y Chacón Corado**⁵³⁶ explica que (...) el recurso de ampliación hace referencia a la característica de exhaustividad de las sentencias, es decir que la sentencia debe de versar sobre todos los puntos que fueron analizados y probados durante el juicio y por ello mediante este recurso no se pretende la anulación o modificación de la resolución sino que se cumpla con que la sentencia sea congruente con los puntos que se han investigado y que no sea defectuosa o omisiva (...)

Se puede concluir que el recurso de ampliación es el medio de impugnación que la ley concede a las partes procesales, para que soliciten al juzgado que dictó la resolución que amplíe dicha resolución, en cuanto a los aspectos que se omitieron pero que fueron probados y discutidos durante el proceso, por lo que toda sentencia o resolución debe

⁵³³ *Loc.cit.*

⁵³⁴ Montero Aroca, Juan y Mauro Chacón Corado. *Op.cit.*Pág.278.

⁵³⁵ Hugo Haroldo Calderón M. *Op.cit.*Pág.297.

⁵³⁶ Montero Aroca, Juan y Mauro Chacón Corado. *Op.cit.*Pág.279.

de pronunciarse sobre lo solicitado, a lo que la doctrina le llama principio de exhaustividad.

3.2.2. Trámite y resolución de los recursos de Aclaración y Ampliación:

Debido a que el CTG en el artículo 185 indica que se puede aplicar supletoriamente las normas del CPCYMG, en todas las disposiciones que no contraríen el código, para el caso del trámite de los recursos de aclaración y ampliación se utiliza el procedimiento establecido en el CPCYMG en cuanto a dichos recursos.

En cuanto al plazo para solicitar el recurso se aplica lo regulado por el artículo 183 del **CTG** el cual en su parte conducente establece que: *“...Aclaración y ampliación, que deben interponerse dentro de los dos (2) días siguientes a aquel en que se efectuó la notificación de la resolución impugnada”*.⁵³⁷

Luego de interpuesto el recurso el **CPCYMG** establece en su artículo 597 que: *“Pedida en tiempo la aclaración o la ampliación se dará audiencia a la otra parte por dos días, y con su contestación o sin ella, se resolverá lo que proceda. En estos casos, el término para interponer apelación o casación del auto o de la sentencia, corre desde la última notificación del auto que rechace de plano la aclaración o ampliación pedida, o bien el que los resuelva”*.⁵³⁸

Sin embargo debido a que el juicio principal de donde deviene la interposición del recurso ya sea de aclaratoria o de ampliación es de un proceso económico coactivo tributario, no es procedente si el recurso fuera rechazado interponer la casación. Al respecto la **CPRG** en el artículo 220 se establece: *“Contra las sentencias y los autos definitivos de cuentas que pongan fin al proceso en los asuntos de mayor cuantía, procede el recurso de casación. Este recurso es inadmisibles en los procedimientos económico-coactivos”*.⁵³⁹ Por lo que se interpreta que existe una prohibición expresa de utilizar el recurso de casación para los procedimientos económicos coactivos, dentro de las resoluciones dentro de dicho procedimiento.

⁵³⁷ Código Tributario. Decreto 6-91. *Op.cit.*

⁵³⁸ Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas. Decreto-Ley 107. *Op.cit.*

⁵³⁹ Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas. *Op.cit.*

El trámite de los recursos de ampliación y aclaración es sencillo, debido a que lo que se pretende con dichos recursos no es que el juez ante quien se impugna la resolución dicte una nueva, sino que únicamente modifique o amplíe la que ha sido dictada con anterioridad, para efectos de aclarar o incluir puntos que han sido discutidos y probados dentro del juicio, de manera que la sentencia tenga congruencia con todo lo actuado dentro del proceso y en presencia del órgano jurisdiccional que llevo a cabo el proceso.

Capítulo VII. Presentación, Análisis y Discusión de Resultados

En el presente capítulo se presentan, analizan y discuten los resultados obtenidos de los cuadros de cotejo tanto espacial como temporal realizados dentro de la presente investigación, con el objeto de determinar los resultados de la investigación, así como la interpretación tanto de la doctrina como de la legislación nacional y extranjera analizada dentro de la presente investigación.

En el cuadro de cotejo número uno, se realiza en base al ámbito espacial analizado en la presente investigación. Dentro del mismo se utilizaron como unidades de análisis los países siguientes Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica, México, Argentina y España. Todas las unidades de análisis fueron analizadas según la interpretación de las respectivas legislaciones de cada país y de los indicadores que se estudiarán a continuación.

La legislación interpretada en el cuadro de cotejo número uno, indicador primero, determina las normas jurídicas utilizadas en cada país para regular el procedimiento de cobro judicial de la deuda tributaria. Todos los países coinciden en regular dicho procedimiento como fuente jurídica principal la norma tributaria. Para el caso de Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica y México dentro del Código Tributario de cada país. Y para Argentina y España dentro de la Ley tributaria específica de cada país.

Además de la aplicación de las normas tributarias al procedimiento de cobro judicial de deudas tributarias, todos los países analizados coinciden en utilizar supletoriamente otras normas procesales civiles comunes para su regulación, a excepción de México y

España quienes únicamente regulan dicho procedimiento en su norma tributaria establecida.

El segundo indicador, busca determinar si existe un proceso de ejecución fiscal, el cual indica que en todos los países analizados cuentan con un proceso de ejecución fiscal, es decir, que todos los países tienen dentro de su regulación un procedimiento con el que cuenta la Administración Tributaria para realizar el cobro de tributos que no han sido pagados a tiempo a la administración tributaria. Siendo los tributos la base con la que un Estado funciona y cumple sus objetivos, siendo estos su fuente principal de recurso económico. Por lo que se puede determinar que para todo Estado es fundamental tener un proceso de ejecución fiscal, debido a que no todos los contribuyentes cumplen con el pago de los tributos de la forma y en el plazo que la ley establece por lo que el Estado regula un proceso para asegurarse el pago de los adeudos y exigir el mismo a los contribuyentes.

El tercer indicador, la denominación del proceso de ejecución fiscal, determina que Guatemala únicamente coincide con México en cuanto a la denominación debido a que ambas legislaciones lo denominan Proceso Económico Coactivo. Honduras y Argentina coinciden en denominarlo como un juicio de ejecución fiscal. El Salvador, Costa Rica y Nicaragua dentro de su denominación hacen referencia al procedimiento de cobro judicial de la deuda o crédito tributario. Y por último España si difiere de todos los anteriores al denominarlo Procedimiento de Apremio. Cada país adopta su propia denominación para el proceso de ejecución fiscal, por lo que su ubicación dentro de las normas se torna compleja, debido que antes de analizarlos se debe de ubicar cómo se denomina para no ser confundido con otro proceso dentro de la legislación tributaria.

El cuarto indicador pretende determinar cuál es el sistema adoptado en cada país analizado. En el capítulo V de la presente investigación se estudiaron los dos sistemas utilizados por la Administración Tributaria para poder cobrar de forma coactiva las deudas que tenían los contribuyentes para con el fisco. Como se estudió la utilización de cada sistema deviene de la evolución jurídica de cada país, así como a qué órgano le corresponde el diligenciamiento del procedimiento de cobro coactivo de obligaciones

tributarias. Los sistemas doctrinarios utilizados para la recaudación de deudas en materia tributaria son el Judicial y el Administrativo.

El sistema judicial es en el que el procedimiento de ejecución fiscal es llevado ante los órganos jurisdiccionales competentes, así como todas sus fases, es decir, las fases de requerimiento de pago, embargo, sentencia, remate, etc. son realizadas por el juez del órgano jurisdiccional o empleados del órgano judicial en su caso. Por lo que el sistema judicial se caracteriza por ser un órgano judicial el encargado de dirigir el procedimiento y no ser la misma administración quien lleve a cabo el procedimiento para el cobro de los adeudos fiscales. Los países de Guatemala, Honduras, Nicaragua, Costa Rica y Argentina adoptan el sistema judicial, debido a que el procedimiento en dichos países es llevado a cabo ante un órgano jurisdiccional independiente del órgano administrativo que reclama la ejecución de la deuda tributaria.

El sistema administrativo adoptado por México y España, es el que se caracteriza por la ausencia de órganos judiciales dentro del procedimiento de ejecución fiscal, por lo que se le atribuye facultades suficientes a la administración tributaria para que ante ella se realicen todas las fases ejecutivas. El cual se basa en un privilegio de auto tutela otorgado al poder administrativo con el fin que este procedimiento sea realizado con más celeridad que lo que se llevaría realizándolo ante un ente jurisdiccional, además que trata de no saturar a los órganos jurisdiccionales con actividades que puede llevar a cabo un ente administrativo tributario. Sin embargo, como se estudió existen críticas doctrinarias al sistema debido a que se violan los derechos de defensa de los contribuyentes siendo la misma administración parte y juez dentro del procedimiento administrativo de ejecución. Sin embargo, en España a pesar que adopta el sistema administrativo contempla dentro de su legislación tributaria mecanismos de defensa que puede hacer valer el contribuyente para que el procedimiento de ejecución fiscal sea llevado a cabo bajo apego a ley y cumpliendo con los principios que rigen al derecho tributario, velando por que el procedimiento sea justo y equitativo y no se perjudique al contribuyente.

Continuando con el indicador cuarto, se determina que los países de El Salvador y Argentina utilizan un sistema mixto, debido a que si bien el procedimiento es planteado

ante un órgano jurisdiccional ciertas fases del procedimiento son llevadas a cabo por la administración tributaria o por empleados de la administración tributaria, por lo que no todas las fases son dirigidas por el órgano judicial. Es por ello que del procedimiento analizado en la legislación de los dos países antes referidos, estos adoptan un sistema mixto, es decir para la ejecución fiscal utilizan características de ambos sistemas para la realización de cada uno de sus procedimientos de ejecución fiscal.

El indicador quinto, pretende determinar qué tipo de proceso es utilizado de base para el procedimiento de cobro de la deuda fiscal por cada país analizado. Siendo el procedimiento para el cobro de la deuda fiscal un procedimiento ejecutivo, es decir que no se discute el derecho, únicamente se ejecuta un título ejecutivo que la ley le concede fuerza ejecutiva. Por lo que todos los países analizados basan su procedimiento en procesos ejecutivos y no en procesos de conocimiento. El Salvador, Honduras y Costa Rica se basan en procesos de ejecución, por lo estudiado en el capítulo segundo de la presente investigación, el objeto de estos procesos cumplir con la satisfacción dineraria de una obligación preexistente la cual es documentada en un título ejecutivo, utilizando medidas coactivas para que el obligado cumpla con la obligación que se le exige, en este caso por la Administración Tributaria ante un órgano judicial.

Guatemala, Nicaragua y Argentina se basan para lograr el cobro de la deuda tributaria en el Juicio Ejecutivo, este juicio es también un proceso ejecutivo sin embargo, cada país tiene sus particularidades en cuanto a los plazos y fases dentro del mismo. Sin embargo, busca de igual forma el cobro judicial de la deuda tributaria de forma coactiva, para que el contribuyente pague la deuda que tiene con el fisco. En México y España se utiliza proceso de ejecución para lograr el cobro de los créditos fiscales, sin embargo, en dichos países el proceso de ejecución es un proceso administrativo y no judicial, pero cumple de igual forma el objeto de un proceso de ejecución, con la diferencia de que el órgano quien dirige el procedimiento es misma Administración Tributaria.

El indicador sexto, determina el órgano ante quien se plantea y quien está a cargo de la tramitación del proceso de ejecución fiscal. Como se estudió en el capítulo cuarto de la presente investigación este indicador es determinado en base a la jurisdicción que le

asigna cada legislación a los órganos jurisdiccionales en su caso para que tengan atribuciones para conocer de determinados asuntos. Para el caso de ejecución fiscal que los órganos ante quien se plantee el proceso o procedimiento sea el indicado por la ley para conocer de asuntos de materia tributaria. La jurisdicción es una facultad que tiene el Estado de cada país para impartir justicia a través de sus órganos jurisdiccionales, con el fin de velar por cumplir derechos y garantías así como también poner fin a las controversias que se les ponen a su conocimiento. Sin embargo, la jurisdicción que ejercen los órganos que conocen de los procesos de ejecución fiscal tiene jurisdicción especial y no ordinaria por la materia que tratan. Este indicador establece también qué órgano no solo tiene jurisdicción sino competencia para juzgar y promover la ejecución de lo juzgado en los países analizados.

Resultado del análisis realizado se determinó que en Guatemala, Honduras, Nicaragua y Costa Rica los órganos encargados de llevar a cabo el trámite del proceso y ante quien se plantean son órganos jurisdiccionales. Sin embargo, en cada país el órgano encargado tiene una denominación distinta. Para el caso de Guatemala es el Juzgado de Primera Instancia de lo Económico Coactivo; en Honduras es el Juzgado de Letras de lo Civil; para el caso de Nicaragua Jueces de Distrito para lo Civil del domicilio tributario del ejecutado. Se observa que son órganos jurisdiccionales sin embargo, no todos tienen la misma denominación. Por su parte El Salvador y Argentina difieren de los países antes citados ya que, el órgano encargado es un órgano jurisdiccional pero ciertas fases del proceso como mandamiento de ejecución, embargo, notificaciones, liquidación están a cargo de los empleados de la Administración Tributaria.

Continuando con el indicador sexto México y Argentina dentro de los países analizados son los únicos en los que la Administración Tributaria es quien está a cargo de llevar a cabo el proceso de ejecución fiscal, debido a que se basan en un sistema administrativo, donde se le confiere suficiente poder y competencia al órgano administrativo para llevar a cabo este tipo de procesos.

El indicador séptimo, pretende determinar el órgano que está encargado de promover el proceso de ejecución fiscal. Es decir, el órgano que tiene la competencia según cada legislación de promover la ejecución ante el órgano competente. Todos los países

analizados coinciden en regular que sea la Administración Tributaria la encargada de promover el proceso, sin embargo, cada país tiene su propia denominación a dicho órgano. En Guatemala es la SAT; en El Salvador es Fiscalía General de la República; en Honduras es la Dirección Ejecutiva de Ingresos; en Nicaragua el Procurador Auxiliar de Fianzas y en su defecto un profesional de derecho, se determina que es el único país que le otorga competencia en un momento dado a un Abogado para promover la acción; en Costa Rica son los Fiscales Específicos nombrados por el Ministerio de Economía y Hacienda.

En Argentina es la Administración Federal de Ingresos. Y por último México y España únicamente indican que el órgano encargado es la Administración Fiscal. Se observa que todos los países analizados le otorgan la facultad de promover el proceso a la Administración Tributaria o al órgano que dentro del país es el encargado de promover la recaudación de los impuestos.

El octavo indicador, analiza cuál es el objeto del proceso de ejecución fiscal para los países analizados. Y se determina que todos los países analizados coinciden en indicar que el objeto del proceso de ejecución fiscal es que la Administración Tributaria realice el cobro de deudas tributarias líquidas y exigibles de forma coactiva, es decir a través de un proceso de ejecución donde se cumpla la obligación a favor del fisco con el patrimonio del contribuyente, siempre que la obligación este documentada en un título ejecutivo. De forma que la Administración Tributaria recupere los tributos dejados de percibir por los contribuyentes que han omitido cumplir con sus obligaciones fiscales dentro del plazo y forma que la ley les exige y que ya fueron requeridos de forma administrativa, ya sea ante un órgano jurisdiccional o ante la propia Administración Tributaria.

El indicador noveno, determina los títulos ejecutivos que fundamentan la acción ejecutiva. Siendo los títulos ejecutivos prueba suficiente para justificar la existencia de una obligación o de un derecho que en el consta, el cual debe constar de forma líquida y determinada. Resultado del análisis se logró determinar que El Salvador, Honduras y Nicaragua, utilizan como títulos ejecutivos las certificaciones o resoluciones emitidas por el órgano Administrativo tributario correspondiente en donde se haga constar la

deuda del contribuyente o bien la declaración de este último donde exprese la obligación pendiente con el fisco, y además las sentencias también constituye un título ejecutivo. En el caso de Guatemala además de las resoluciones administrativas que determinen el tributo así como las certificaciones donde contribuyente reconoce su deuda tributaria, la legislación deja abierto para cualquier clase de documentos que tengan fuerza según la ley, por lo que es más extensa su determinación de los títulos ejecutivos que pueden utilizar.

En Costa Rica se considera título ejecutivo las resoluciones emitidas por la Oficina de Cobro con base en las certificaciones donde conste el cobro pendiente de pago, siempre que se hayan citado al contribuyente según el plazo de ley. Al igual que en Argentina la providencia que contiene la deuda tributaria debe ser notificada al deudor para que pueda constituir un título ejecutivo. Por su parte la regulación de España establece como título ejecutivo la boleta de deuda emitida por la administración tributaria, por lo que en este país es mucho más sencillo por ser llevado el juicio ante la propia Administración Tributaria. Y en México no se indica nada al respecto sobre los títulos ejecutivos, debido a que por ser un país que adopta el sistema administrativo no existe una demanda sino únicamente un requerimiento de pago para iniciar el procedimiento.

El décimo indicador, busca determinar las principales etapas del proceso de ejecución fiscal, independientemente si se lleva a cabo ante un órgano jurisdiccional o administrativo. Resultado del análisis se determinó que en Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica y Argentina tienen ciertas etapas en común que son la demanda, oposición y excepciones por parte del contribuyente, embargo ejecutivo, sentencia. Sin embargo, cada país tiene además de estas etapas otras adicionales.

En Guatemala como etapas características se establecen las siguientes: luego de la demanda se libra mandamiento de ejecución y se ordena el requerimiento de pago, además que si el contribuyente se opone se da un plazo para la administración tributaria para que se pronuncie sobre la oposición, se abre a prueba. El Salvador antes de promover la demanda se realiza un estudio socioeconómico del contribuyente para poder aplicar medidas precautorias, el mandamiento de ejecución es realizado por los

empleados de la Administración Tributaria, si existe oposición y el juez lo considera necesario se abre a prueba el proceso. En Honduras al igual que en Guatemala si existe oposición se le da audiencia por el plazo de ley a la Administración Tributaria para que se pronuncie al respecto.

En Nicaragua la característica de su proceso es que antes de promover la demanda ejecutiva, la administración tributaria le requiere el pago al contribuyente y si transcurrido el plazo legal no hace efectivo el mismo promueve la demanda judicial, y luego de la sentencia se realiza el avalúo, subasta y entrega de bienes. Costa Rica no tiene etapas características únicamente las indicadas como comunes anteriormente. En Argentina cuando se realiza el mandamiento de ejecución se cita de venta al ejecutado esta es la denominación que se le da a la audiencia que se le concede al contribuyente.

México tiene sus propias etapas que según la doctrina y legislación son únicamente tres, requerimiento de pago al deudor, embargo de bienes del deudor, remate de bienes, se determina que coinciden con las etapas que utilizan los países antes citados, aunque México sea un país que adopte un sistema administrativo. La legislación mexicana regula de forma amplia este procedimiento y todas las situaciones que pueden surgir dentro del mismo.

Por su parte España difiere de las etapas antes analizadas y tiene las propias, debido a que el procedimiento inicia con una providencia en donde se identifica la deuda y se requiere de pago al deudor, oposición a la providencia, embargo, oposición al embargo, enajenación de bienes embargados, y se finaliza con el pago de la deuda a la Administración Fiscal o bien un acuerdo entre el contribuyente y la Administración. En España a pesar que se basa en un sistema administrativo si cuenta con etapas en donde el contribuyente puede oponerse a al procedimiento, y eso determina que no se afectan los derechos del contribuyente y se respeta el derecho de defensa del mismo.

El undécimo indicador, determina la existencia de defensa del ejecutado ante el procedimiento ejecutivo fiscal, en los países analizados. Siendo esta una etapa fundamental del procedimiento debido a que es por medio del cual se justifica que no se

viola el derecho de defensa del contribuyente. Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica coinciden en regular como defensa del ejecutado la oposición e interposición de excepciones, generalmente las excepciones recaen sobre la inexigibilidad del título, pago de la obligación, o sobre situaciones que destruyan la eficacia del título ejecutivo, sin embargo, cada país tiene sus propios plazos y excepciones que son admitidas para el proceso. En Argentina las únicas excepciones que son admitidas dentro del proceso son las que esta reguladas taxativamente en la legislación Tributaria.

En México y España no se encuentran reguladas las excepciones como defensa del ejecutado. México no indica nada al respecto, debido a que no existe fase procesal para que el contribuyente se oponga, únicamente a través de los recursos legales, por lo que no existe una etapa o fase en la que el contribuyente se defienda del procedimiento promovido en su contra. Y en España el contribuyente puede defenderse a través de la oposición a la providencia de requerimiento y oposición al embargo.

El duodécimo indicador, determina la resolución con que finaliza el proceso, siendo el proceso analizado en la presente investigación un proceso de ejecución, Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica y Argentina coinciden en indicar que el proceso de ejecución fiscal finaliza con una sentencia. En la sentencia se pronuncia el juez sobre la oposición y excepciones, y, sobre la procedencia sobre las demás etapas como lo es el remate y pago con los bienes embargados.

México y España difieren de la resolución final de sentencia, debido a que cada país tiene una forma distinta de finalizar el proceso. México no indica una resolución final únicamente se dicta la resolución de la base para la realización remate, la cual se considera que es la última resolución. La legislación en España determina que el proceso se finaliza con la resolución en donde conste el pago de la deuda por el contribuyente, o en su defecto la resolución donde conste el convenio entre el contribuyente y la Administración Fiscal. En estos últimos dos países la resolución es una resolución administrativa y no judicial.

El décimotercero indicador, determina la existencia de algún recurso en contra de la resolución final del procedimiento, en los países analizados. A tal efecto resultado del análisis se determinó que en Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica coinciden en indicar que el recurso que puede ser utilizado por la parte que no esté conforme con lo dictado en la sentencia puede hacer uso del Recurso de Apelación. El Salvador Honduras, Nicaragua regulan dicho recurso a través de su legislación procesal civil ya que en su legislación tributaria no indica nada al respecto. Argentina es el único país que regula que la resolución final será inapelable. La legislación guatemalteca es la única que regula además del recurso de apelación los recursos de ampliación y aclaración contra la resolución final.

Los países que adoptan el sistema administrativo no utilizan recursos procesales en contra de la resolución final. México difiere de los países antes citados y el recurso que utiliza en contra de la resolución final es el de revocatoria, por ser llevado a cabo ante la propia Administración. Y España no regula nada al respecto.

El indicador décimocuarto, determina la aplicación de legislación supletoria que rige el proceso de ejecución fiscal en los países analizados. Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica y Argentina utilizan supletoriamente para regular el proceso para el cobro judicial de la deuda tributaria su legislación procesal civil, debido a que estos países basan su proceso de ejecución fiscal en procesos de ejecución que son utilizados en materia civil y mercantil con ciertas características propias, por lo que mandan a utilizar supletoriamente a esta norma para todo aquello que no es regulado en la ley específica, es decir, en la legislación tributaria. Guatemala además del CPCYMG se regula supletoriamente en la LOJ. La legislación en Costa Rica también utiliza otra norma además de la Procesal Civil, que es la Ley de Cobro Judicial.

Resultado del análisis se determinó que tanto México como España no utilizan ninguna legislación supletoria debido a que su proceso únicamente se rige por las normas establecidas en la legislación tributaria, la cual lo rige de forma extensa, esto deviene a que no utilizan los procedimientos civiles de ejecución sino que únicamente la administración tributaria es la que dirige el proceso de ejecución.

El cuadro de cotejo número dos, utilizado como instrumento de análisis para la presente investigación presenta, analiza y determina la evolución histórica del Proceso Económico Coactivo en Guatemala, utilizando como unidades de análisis el Código Tributario decreto 6-91 y el Código Fiscal decreto 2-61 el cual es la única legislación anterior al decreto 6-91, y por ello es importante su estudio y análisis.

El primer indicador, pretende determinar la existencia de un procedimiento de ejecución fiscal dentro de la legislación tributaria. Se determinó que el Código Fiscal no indica nada al respecto, mientras que el Código Tributario regula un proceso de ejecución fiscal el cual rige hasta el momento en Guatemala.

El segundo indicador determina la denominación del proceso fiscal. El código Tributario indica que este se conoce como Proceso Económico Coactivo, al proceso que utiliza el Estado de Guatemala para hacer efectivo el cobro de la deuda tributaria, caso contrario el Código Fiscal no regula nada al respecto.

El tercer indicador, pretende determinar el sistema adoptado en Guatemala. Resultado del análisis se puede afirmar que el Código Fiscal no indica nada al respecto. El Proceso Económico Coactivo regulado por el Código Tributario, adopta el sistema judicial, debido a que es un juez el que dirige todas las fases ejecutivas llevadas a cabo dentro del mismo y la Administración tributaria únicamente se limita a ser parte actora dentro del proceso.

El cuarto indicador, tipo de proceso, determina qué tipo de proceso se utiliza de base para llevar a cabo el Proceso Económico Coactivo Tributario en Guatemala. Y para el efecto, el Código Fiscal no regula nada al respecto. Pero por su lado el Código Tributario se basa en Procesos de Ejecución para llevarlo a cabo, que para el caso de Guatemala se basa en el Juicio Ejecutivo con sus modificaciones reguladas en el Código tributario en cuanto a los plazos y títulos ejecutivos.

El quinto indicador, establece ante que órgano se promueve el proceso económico coactivo y el órgano encargado de la tramitación del mismo. Resultado del análisis se logró determinar que la legislación actual vigente establece que se debe promover ante

el Juzgado de Primera Instancia de lo económico coactivo, dicho juzgado es especializado en la materia por lo que se puede decir que es una jurisdicción y competencia especializada. Este juzgado es en la capital sin embargo, en los departamentos se promueve ante el juzgado de Primera Instancia que conoce generalmente de todas las ramas, pero que también tiene jurisdicción y competencia para conocer de este tipo de materia. Por su lado el Código Fiscal no regula nada al respecto.

El sexto indicador, determina cuál es el órgano facultado para promover el proceso económico coactivo en Guatemala. El Código Fiscal no indica nada al respecto. Sin embargo, el Código Tributario le asigna esta facultad a la Administración Tributaria a través de la SAT, puesto que este es el ente encargado de la recaudación de los tributos en Guatemala.

El séptimo indicador establece el objeto del proceso económico coactivo en Guatemala. Y luego del análisis se logró determinar que el Código Tributario regula que el proceso antes referido tiene como objeto principal cobrar de forma ejecutiva los adeudos tributarios con el fin de obtener el pago de la deuda que los contribuyentes no han hecho efectiva en los plazos y forma que la ley establece. Además como se estudió a lo largo de la presente investigación, los tributos son la fuente principal de los recursos con que el Estado logra sus fines y objetivos, por lo que es necesario medios para exigir el cobro coactivo de los mismos. Por otro lado el Código Fiscal no regula nada al respecto.

El octavo indicador, determina los títulos ejecutivos que sirve de base para promover la acción. El Código Fiscal no indica nada al respecto. Sin embargo, el Código Tributario regula de forma específica los documentos que constituyen título ejecutivo según la ley, los cuales son los siguientes: a) certificación o copia legalizada de la resolución que determine tributos, intereses, recargos, multas y adeudos de carácter definitivo; en este primer inciso se observa que el documento es una certificación que es emitida por la Administración Tributaria en base a una resolución, y que no únicamente se cobran tributos sino los recargos, intereses en que el contribuyente haya incurrido por no haber pagado en tiempo. b) contrato en donde conste la obligación que ha de cobrarse o bien

la certificación del reconocimiento de la obligación tributaria por parte del contribuyente o responsable. C) Póliza que contenga fianza en la que se garantice el pago de adeudos tributarios. D) Y toda clase de documentos referentes a deudas tributarias que la ley les conceda fuerza ejecutiva.

La legislación tributaria vigente establece de forma enumerativa los títulos que la ley reconoce como títulos ejecutivos y que sirven para promover la acción ejecutiva, sin embargo el Código Tributario deja abierto en su último inciso a cualquier clase de documento que se refiera a deuda tributaria que la ley le asigne fuerza ejecutiva, es decir, que además de los antes citados existe también la posibilidad que se pueda basar la Administración Tributaria en otros documentos que no están indicados en este artículo normativo, pero que la ley si los reconoció como títulos ejecutivos.

El noveno indicador, determina las principales etapas dentro del proceso económico coactivo tributario. Se logra determinar que el Código Tributario regula las siguientes 1) Demanda, la cual es interpuesta por la SAT.2) Resolución que da trámite, donde se ordena a) se libre mandamiento de ejecución; b) ordena el requerimiento de pago al ejecutado ;c) se ordena que se traben embargo de bienes en caso que no pague el ejecutado; d) en esta misma resolución se da audiencia al ejecutado por el plazo de cinco días.3) Oposición e interposición de excepciones, 5 días.4) Se da un plazo de 5 días para que la SAT se pronuncie sobre la oposición.5) Abre a prueba por 10 días.6) Juez dicta sentencia, donde se pronuncia sobre la oposición y si ha lugar ha hacer trance remate y pago de los bienes embargados. Por su parte, el Código Fiscal no regula nada al respecto.

El décimo indicador, pretende determinar la existencia de la defensa del ejecutado dentro del procedimiento, con el fin de verificar si se cumple con el derecho de defensa del contribuyente dentro del proceso. El Código Fiscal no indica nada al respecto. Pero el Código Tributario regula como defensa del contribuyente la posibilidad de oponerse al proceso e interponer excepciones. El ejecutado debe de deducir todas las excepciones que quiere interponer en el escrito de oposición. Sin embargo, existen ciertas excepciones que pueden interponerse en cualquier estado del proceso las

cuales recaen sobre la destrucción de la eficacia del título ejecutivo las cuales se encuentran taxativamente enumeradas en dicho código.

El undécimo indicador, determina la resolución con que finaliza el proceso. Luego del análisis se establece que el Proceso Económico Coactivo tributario se finaliza con la sentencia dictada por el juez correspondiente. En la que el juez se pronuncia sobre si ha lugar o no hacer truce y remate de los bienes embargados, o pago en su caso, de la deuda tributaria y de las costas judiciales. Por su parte el Código Fiscal no indica nada al respecto.

El indicador décimotercero, establece los recursos aplicables en contra de la resolución final del procedimiento, que para el caso de Guatemala es en contra de la sentencia que pone fin al proceso de ejecución. Se logró determinar que el Código Tributario regula como recursos aplicables el de Aclaración, ampliación y apelación, dichos recursos pueden ser utilizados para impugnar la sentencia, por la parte que no esté de acuerdo con lo resuelto en la misma. La legislación vigente en Guatemala establece que si se presenta recurso contra la resolución final el recurso de apelación lo debe conocer un tribunal de alzada, que para el caso del proceso objeto de estudio de la presente investigación es el Tribunal de Segunda Instancia de Cuentas. En cuanto al tema el Código Fiscal no indica nada al respecto.

El indicador décimocuarto, pretende determinar la existencia de leyes supletorias que rijan el PECT. Resultado del análisis se logró determinar que el Código Tributario expresamente regula disposiciones que se aplican al proceso antes referido supletoriamente, y estas normas son el CPCYMG y la LOJ. Las normas antes citadas se utilizan en todo lo que no regulado por el Código Tributario en cuanto al proceso económico coactivo, siempre que no contraríen las disposiciones reguladas en dicho código. Las normas utilizadas supletoriamente son normas de carácter general en la legislación guatemalteca por lo que contienen de forma más extensa ciertas disposiciones que complementan el proceso de ejecución fiscal regulado en el Código Tributario. Por su parte el Código Fiscal no indica nada en relación a este tema.

El Código Fiscal únicamente hace referencia en materia económica coactiva a la jurisdicción de hacienda. Y establece en qué casos se ejerce dicha jurisdicción. Sin embargo, no regula un procedimiento establecido para llevar a cabo la jurisdicción económica coactiva regulada por dicho cuerpo normativo.

En relación a los tipos de Procesos económico coactivo en Guatemala, se puede afirmar que existen dos tipos: a) el Proceso Económico Coactivo Común, y b) el Proceso Económico Coactivo Tributario. Ambos procesos tienen su base en los procesos de ejecución sin embargo, cada uno tiene sus características propias en cuanto a los plazos, objeto y etapas llevadas a cabo dentro del juicio. Sin embargo, tienen su regulación especial cada uno de los procesos debido a que el Coactivo Común es Regulado por la LOTYCC y por su parte el Coactivo Tributario es regulado por el CTG decreto 6-91.

En relación a determinar las similitudes y diferencias entre el proceso económico coactivo común y el proceso económico coactivo tributario, como resultado del análisis de la presente investigación se puede afirmar que los procesos regulados en Guatemala tienen tanto similitudes y diferencias. Como similitudes se puede indicar las siguientes: a) ambos procesos tienen como base procesos de ejecución civiles regulados en la legislación guatemalteca con ciertas características específicas para cada uno; b) ambos procedimientos deben de contar con un título ejecutivo para sustentar su acción; c) las etapas procesales que tienen en común son la demanda, el mandamiento de ejecución, requerimiento de pago, el embargo, período de prueba, sentencia, condena en costas; e) en ambos procesos son admisibles las tercerías dentro del proceso; f) en ambos procesos la sentencia es apelable; g) ambos procesos tiene como objetivo principal lograr el cobro de adeudos que tienen los administrados a favor del Estado.

En cuanto a las diferencias entre los procesos económico coactivos regulados en Guatemala se pueden afirmar las siguientes: a) la diferencia principal es el origen de la deuda que se pretende cobrar, que para el coactivo común es cualquier deuda contraída con el sector público, mientras que en el coactivo tributario la deuda estrictamente de carácter tributario; b) en la primera resolución se le da al ejecutado en

el coactivo común el plazo de tres días para que haga valer sus excepciones y en el coactivo tributario se le da audiencia por cinco días para que haga valer su derecho de defensa; c) el coactivo común basa su ejecución en los juicios ejecutivos en vía de apremio y el coactivo tributario en juicio ejecutivo; d) si existe oposición en el común se le da audiencia a la Procuraduría General de la Nación y al ejecutante, y en el caso de el coactivo tributario se da audiencia únicamente al ejecutante.

De conformidad con la doctrina y legislación estudiada y analizada a lo largo de la presente investigación se ha logrado contestar la siguiente pregunta de investigación: ¿Cuál es el objeto, procedencia y tramitación del Procedimiento económico coactivo tributario que regula la legislación guatemalteca y como se rige en la legislación de Guatemala, El Salvador, Honduras, Costa Rica, México, Argentina y España el proceso de ejecución que se lleva a cabo para el cobro coactivo de la deuda tributaria?.

En tal sentido, se puede afirmar que el Procedimiento Económico Coactivo Tributario en Guatemala se promueve con el fin de exigir el cobro de forma coercitiva de deudas que los contribuyentes tienen para con el fisco, a través de un proceso de ejecución, debido a que la deuda que se pretende hacer efectiva consta en un documento que la ley le reconoce fuerza ejecutiva. Por lo que su procedencia recae sobre deudas de carácter netamente tributario, es decir, sobre tributos, intereses, recargos, multas y adeudos de carácter definitivo y que estas sean firmes, liquidas y exigibles. La tramitación del Proceso Económico coactivo Tributario se lleva a cabo a través de un proceso de ejecución, llevando a cabo las etapas de demanda, mandamiento de ejecución, requerimiento de pago, embargo, audiencia, oposición del contribuyente, audiencia a la SAT, apertura a prueba si el juez considera necesario, sentencia. Todas las etapas anteriores pretenden utilizar la fuerza coactiva para obligar al contribuyente que pague la obligación cierta y exigible que no ha hecho efectiva.

Por otro lado se puede determinar que en los países analizados cada uno cuenta con un proceso que tiene sus propias características para exigir el cobro de la deuda tributaria, por lo que no se puede determinar un proceso universal o igual en todos los países para la realización de dicha actividad. Cada legislación prevé características y tramitación propia para la ejecución de la deuda tributaria, sin embargo, todas las

legislaciones regulan un proceso para llevar a cabo el cobro coactivo de la deuda tributaria ya sea dentro de un sistema judicial o un sistema administrativo, con el fin de exigir el pago del adeudo que el contribuyente no ha realizado y que le corresponde al Fisco.

Del análisis realizado de la investigación se logró cumplir con los todos los objetivos tanto general como lo específicos planteados al comienzo de la investigación. En tal sentido, se logra determinar de forma doctrinaria y legal el proceso económico coactivo en Guatemala. Así como, determinar las clases de Procesos Económicos Coactivos regulados en la legislación guatemalteca, siendo los procesos regulados los siguientes: a) Proceso Económico Coactivo Común y, b) Proceso Económico Coactivo Tributario. De los procesos regulados en Guatemala luego del desarrollo de la presente investigación, se determinaron las similitudes y diferencias entre los mismos. De igual forma se logró analizar y determinar las fases procesales de cada uno de los procesos económico coactivo regulados en nuestro país.

Fue posible a través de la presente investigación analizar la existencia del proceso para el cobro coactivo de la deuda tributaria en derecho comparado, así como establecer similitudes y diferencias entre las legislaciones comparadas.

Conclusiones

1. Los procesos de ejecución tienen como finalidad exigir el cumplimiento de una obligación cierta y exigible que se encuentra documentada en un título ejecutivo siendo este último, requisito indispensable para toda ejecución; el documento que constituye el título instruye a qué tipo de ejecución el acreedor puede optar para utilizar la fuerza pública a fin de coaccionar al deudor a cumplir con la obligación.
2. El proceso económico coactivo regulado en Guatemala se sustenta en un proceso de ejecución expropiativa, es decir que busca que se expropien bienes del deudor, en caso, que éste no pague al realizarse el requerimiento de pago. Siendo el objeto del proceso lograr mediante fuerza coactiva, que le corresponde a los órganos jurisdiccionales, la exigibilidad de la obligación que tiene el administrado con el Estado.
3. En Guatemala existen dos clases de proceso económico coactivo, los cuales son el proceso económico coactivo común y el procedimiento económico coactivo tributario los cuales coinciden en el objeto del proceso, sin embargo difieren primordialmente en las deudas que se pretenden ejecutar en cada uno de los procesos.
4. En Guatemala el órgano jurisdiccional para llevar a cabo el procedimiento económico coactivo tributario es el Juzgado Económico coactivo, debido a que la legislación guatemalteca le ha conferido competencia para conocer del proceso objeto de la presente investigación.
5. El procedimiento económico coactivo tributario procede cuando se prueba la existencia de una obligación, en la que el sujeto activo es el Estado a través de sus órganos competentes, y por otro lado el sujeto pasivo es el contribuyente, a quien se le exige de forma judicial el cumplimiento de una deuda tributaria que no ha cumplido en el tiempo y plazos que la ley le asigne.
6. Las principales etapas en la tramitación del procedimiento económico coactivo tributario son la demanda, mandamiento de ejecución, requerimiento de pago, embargo, defensa del contribuyente y la sentencia; y luego las etapas consiguientes (tasación, remate, liquidación). En caso que alguna de las partes

se considere afectado en sus derechos con la sentencia, puede hacer uso de los recursos que la ley le provee para impugnar la resolución.

7. En derecho comparado el cobro coactivo de la deuda tributaria se realiza en todos los países analizados en base a un procedimiento de ejecución, sin embargo cada legislación opta por utilizar un sistema judicial o un sistema administrativo. Teniendo cada sistema sus beneficios así como sus deficiencias.
8. De todos los países comparados en la presente investigación, únicamente México y España utilizan un sistema administrativo para el cobro de la deuda tributaria, es decir, que la propia administración tributaria realiza el cobro coactivo a los contribuyentes y no acuden a un órgano jurisdiccional para ejecutar el cobro.
9. El Salvador y Argentina utilizan un sistema mixto, el cual se refiere a que si bien es cierto, la administración tributaria acude a un órgano jurisdiccional a requerir de pago al contribuyente, los empleados de la administración tienen a su cargo ciertas etapas del proceso ejecutivo, siendo considerados estos últimos como empleados ad hoc del sector justicia.
10. Nicaragua, Honduras y Costa Rica coinciden con Guatemala en utilizar el sistema judicial, basado en que los órganos jurisdiccionales son los únicos facultados por ley para juzgar y promover la ejecución de lo juzgado, por lo que les corresponde conocer de los procesos económicos coactivos.

Recomendaciones

1. A las autoridades del órgano legislativo, tratar la manera de unificar los Procesos Económicos Coactivos en un solo procedimiento, debido a que su regulación actual se encuentra dispersa en varias normas y además que ambos procesos tienen el mismo objeto.
2. A las autoridades de la SAT, buscar métodos para incentivar a los contribuyentes a pagar sus deudas tributarias de forma voluntaria, para no tener que acudir a un proceso judicial para exigir el cobro de las mismas.
3. A las autoridades de la SAT, realizar campañas educativas sobre la tributación y su forma de realizarlo. Además de realizar publicaciones con los alcances obtenidos con los tributos recaudados, utilizando esto como un incentivo para lograr una cultura tributaria.
4. A las autoridades de los órganos jurisdiccionales, cumplir con los plazos establecidos en la ley para que los procesos no se demoren en su tramitación, para que efectivamente la legislación guatemalteca además de ser vigente sea positiva, y con ello, garantizar los derechos contemplados en dichas normas, de los habitantes de la República de Guatemala.
5. A los contribuyentes del Estado de Guatemala, cumplir con sus obligaciones tributarias en el tiempo y forma que la ley lo determina. Y no esperar a que la SAT exija el cobro de la deuda tributaria utilizando fuerza coactiva. Además de informarse sobre los plazos y forma en que deben cumplir con sus obligaciones tributarias, para no verse afectados en un futuro.
6. A los estudiantes de derecho y profesionales de derecho conocer, informar, instruir sobre el derecho tributario, con el objeto de fomentar una cultura tributaria.

Referencias

Referencias Bibliográficas

1. Aguirre Godoy, Mario. *Derecho procesal civil de Guatemala*, tomo II, volumen I, Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de Guatemala, 1998.
2. Arrellano García, Carlos. *Teoría general del proceso*. México, Editorial Porrúa. 2007. Dieciseisava edición.
3. Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Derecho fiscal*. México, Editorial Themis. 2003. 17ª Edición.
4. Ballbe Manuel, y otros. *Manual de derecho administrativo*. Catalunya. Marques Tallers Grafics, 2002.
5. Cabanellas de Torres, Guillermo. *Diccionario Jurídico Elemental*, Buenos Aires Argentina, Editorial Heliasta.
6. Calderón M, Hugo Haroldo, *Derecho procesal administrativo*. Guatemala, Litografía Orión, 2005, sexta edición.
7. Castillo González, Jorge Mario. *Derecho Administrativo. Teoría general y procesal*. Guatemala, editorial Impresiones gráficas, 2011.
8. Castillo González, Jorge Mario. *Derecho procesal administrativo*. Guatemala, editorial Impresiones Graficas, 2004, quinceava edición.
9. Castillo Larrañaga, José y De Pina, Rafael. *Instituciones de derecho procesal civil*. México, Editorial Porrúa, 1978.
10. Chacón Corado, Mauro. *El juicio ejecutivo cambiario*, Guatemala, editorial Vile, 1991.
11. Chicas Hernández, Raúl Antonio. *Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal*, Guatemala, Universidad de San Carlos de Guatemala, 1992.
12. Chiovenda Giuseppe. *Instituciones de derecho procesal civil, Volumen II*, Madrid, Editorial revista de Derecho Privado, 1954.
13. Couture, Eduardo J. *Estudios de derecho procesal civil, tomo I*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1989.

14. Couture, Eduardo J. *Fundamentos del derecho procesal civil*. Argentina, ediciones Depalma, 1993, tercera edición.
15. De Santo, Víctor. *Derecho procesal práctico: civil-comercial-penal-laboral*. Buenos Aires, Editorial Universidad, 2005, onceava edición.
16. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*. México, Editorial Limusa S.A. 1998.
17. Echandía, Devis. *Teoría general del proceso, tomo I*, Buenos Aires, editorial Universidad, 1984.
18. Echandía, Devis. *Teoría general del proceso*. Buenos Aires, Universidad, 2004, tercera edición.
19. Fraga, Gabino. *Derecho administrativo*, México, Editorial Porrúa S.A. 1981. vigésima primera edición.
20. García de Enterría, Eduardo y Tomas Ramón, Fernández, *Curso de derecho administrativo I*, España, Editorial Civitas, S.A, 1995, séptima edición.
21. García de Enterría, Eduardo y Tomas Ramón, Fernández. *Curso de derecho administrativo II*, Madrid, Editorial Civitas, S.A. 1993, cuarta edición.
22. García Oviedo, Carlos, *Derecho administrativo*, España, Editorial Casa Enriga Martínez Useros, ELSA, 1957, sexta Edición.
23. García Vizcaíno, Catalina. *Derecho tributario, parte general, tomo II*, Buenos aires, editorial Depalma, 2000, segunda edición.
24. Gordillo Agustín A. *Teoría General del derecho administrativo*. Madrid, Instituto de estudios de administración local, 1984.
25. Gordillo Galindo, Mario Estuardo. *Derecho procesal civil guatemalteco*. Guatemala, Praxis, división editorial, 2004, tercera edición.
26. Granados, Trucho. *El compendio del contribuyente*. Guatemala, Ediciones fiscales, S.A., 2009.
27. Guasp, Jaime. *Derecho procesal civil tomo I*, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1961, segunda edición.
28. Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, ICEFI, *La eficacia de la captación fiscal por la vía judicial*. Guatemala, Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, 2008.

29. Kuri de Mendoza, Silvia Lizette y otros. *Manual de derecho financiero*. El Salvador, Centro de investigación y capacitación Proyecto de reforma judicial, 1993.
30. Leible, Stefan. *Proceso civil alemán*. Medellín, Biblioteca jurídica Dike, 1999.
31. Manuel Ortells Ramos y Otros. *Derecho procesal civil*. Elcano, Navarra, Editorial Aranzadi, SA, 2000.
32. Martín Timon, Manuel. *Concurrencia de embargos, tercerías y procesos de ejecución general con intervención de la hacienda pública*. Madrid, España, Fabrica Nacional de Moneda y Timbre, 1978.
33. Martín, José María y Guillermo F., Rodríguez Usé. *Derecho tributario procesal*, Buenos Aires, ediciones Depalma, 1987.
34. Montero Aroca, Juan y Mauro Chacón Corado. *Manual de derecho procesal civil guatemalteco, volumen II*, Guatemala, magna Terra, 2004, tercera edición.
35. Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. *Fundamentos tributarios: sistema tributario de la república de Guatemala*, Guatemala, gráfica G&A, 2005.
36. Ossorio, Manuel. *Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales*. Buenos Aires Argentina. Editorial Heliasta 2,006. 33ª edición.
37. Palacio, Lino Enrique. *Manual de derecho procesal civil, tomo II*. Buenos Aires, Editorial Abeledo- Perrot, 1977, cuarta edición.
38. Prieto- Castro, Leonardo. *Manual de derecho procesal civil, tomo II*. Madrid, Imprenta Sáenz, 1961.
39. Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho fiscal*. México, editorial Harla, 1986, segunda edición.
40. Rodríguez, Luis A. *Tratado de la ejecución, tomo I*, Buenos Aires, Editorial Universidad, 1991.
41. Rodríguez, Luis A. *Tratado de la ejecución, tomo II-B*, Buenos Aires, Editorial Universidad, 1991.
42. Santiago de León, Erick Gustavo. *Derecho tributario*. Guatemala, SR editores, 2007, Segunda edición.

43. Villegas, Héctor B. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires, Ediciones Depalma, 1994, quinta edición.
44. Witthaus, Rodolfo Ernesto y Leticia Mónica Maffía. *Ejecuciones y procesos especiales*, Buenos Aires, Editorial Astrea, 1991.

Referencias Normativas

1. Asamblea Nacional Constituyente. *Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas*. Fecha de Publicación: 31/05/1,985
2. Congreso de la República de Guatemala. *Código Tributario y sus reformas*. Decreto 6-91. Fecha de publicación: 3 de abril 1991.
3. Congreso de la República de Guatemala. *Ley de lo Contencioso Administrativo*. Decreto 119-96. Fecha de publicación: 17 de diciembre 1996.
4. Congreso de la República de Guatemala. *Ley del organismo Judicial*. Decreto 2-89. Fecha de publicación: 10 de enero 1989.
5. Congreso de la República de Guatemala. *Ley orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas*. Decreto 1126. Fecha de publicación: 29 de noviembre 1956.
6. Peralta Azurdia, Enrique. Jefe del Gobierno de la República. *Código Procesal Civil y Mercantil y sus reformas*. Decreto-Ley 107. Lugar y fecha de Emisión: Guatemala 14/09/1963, publicación, 17 de noviembre de 1995.

Referencias electrónicas

1. Asamblea legislativa de la República de Costa Rica, *Código de normas y procedimientos tributarios*, ley numero 4755, fecha de publicación 04/06/1971, disponible:http://www.pgr.go.cr/Scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_repartidor.asp?param1=NRTC&nValor1=1&nValor2=6530&nValor3=89974&strTipM=TC. Fecha de consulta: 27 de septiembre de 2013.
2. Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, *Ley 2393 y sus reformas*. Lugar y fecha de publicación: Costa Rica, 11 de julio de 1959. Disponible en:http://www.pgr.go.cr/Scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_repartidor.asp?param1=NRM&nValor1=1&nValor2=36930&nValor3=38939¶m2=1&strTipM=FN&Resultado=2&strSim=simp. Fecha de consulta: 27 de septiembre de 2013.

3. Asamblea Legislativa de la República de Costa Rica, *Ley de Cobro Judicial*, número 8624, fecha de publicación 20/11/2007, disponible:http://www.pgr.go.cr/Scij/Busqueda/Normativa/Normas/nrm_repartidor.asp?param1=NRM&nValor1=1&nValor2=61662&nValor3=70082&strTipM=FN.
Fecha de consulta: 27 de septiembre de dos mil trece.
4. Asamblea Legislativa de la República de El Salvador, *Código Procesal Civil y Mercantil*, decreto número 712, publicado el 27 de noviembre de 2008. Disponible enhttp://www.google.com.gt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=1&ved=0CCkQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.oas.org%2Fdil%2Fesp%2FCodigo_Procesal_Civil_Mercantil_El_Salvador.pdf&ei=p6QUr7oH8yNkAel9IDIAg&usq=AFQjCNEVNR90AHLtOleZGZQ0dbESf9PQgw. Fecha de consulta: 27 de septiembre de 2013.
5. Asamblea Legislativa de la República de El Salvador, *Código Tributario*, decreto 230, fecha de publicación 22/12/2000, disponible en:http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_slv_tributario.pdf. Fecha de consulta: 27 de septiembre de 2013.
6. Asamblea Nacional Constituyente, *Código de Procedimientos Comunes*, decreto número 76. Lugar y fecha de publicación: Honduras, 22 de enero de 1906, disponible, en, http://www.google.com.gt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=1&sqj=2&ved=0CCkQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.iberius.org%2Fes%2FAisManager%3FAction%3DViewDoc%26Location%3Dgetdocs%3A%2F%2F%2FDocMapCSDOCS.dPortal%2F2546&ei=oOQUt_YEMbMkQebioHwCA&usg=AFQjCNHjX3NXZFtmgLEDoiClgcvzsyDvw. Fecha de consulta 28 de septiembre de 2013.
7. Asamblea Nacional de la República de Nicaragua, *Código Tributario de la República de Nicaragua*, Ley número 562. Lugar y fecha de publicación: Nicaragua, publicada en la gaceta 227 del 23 de noviembre del 2005, disponible http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_nic_cod_trib_ref.pdf27. Fecha de consulta: 26 de septiembre de 2013.
8. Congreso de la Nación de Argentina. *Ley de Procedimiento Tributario*, Ley número 11683, publicada el 20 de julio de 1998, disponible <http://biblioteca.afip.gob.ar/gateway.dll/Normas/Leyes/%20procedimiento>

- [%20tributario/tor_c_011683_1998_07_13.xml](#). Fecha de consulta: 29 de septiembre de 2013.
9. Congreso de los Estados Unidos Mexicanos, *Código Fiscal de la Federación*, publicado en el diario oficial de la federación el 31 de diciembre de 1981, disponible en: <http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/fed/7/default.htm?s=>. Fecha de consulta: 27 de septiembre de 2013.
 10. Cortes Generales, sancionada y promulgada por el Rey Juan Carlos I Rey de España. *Ley general tributaria*, ultima reforma ley 58-2003, disponible en: <http://www.meh.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/Derecho%20tributario%20General/LEY%2058-2003.pdf>. Fecha de consulta: 28 de septiembre de 2013.
 11. Orellana Wiarco, Octavio Alberto. *Derecho procesal fiscal, guía de estudio*, México, Editorial Porrúa 2010, segunda edición, disponible, <http://descargas.institutogloxximoodle.com/prueba/descargas/D40%20Derecho%20Procesal%20Fiscal/DERECHO%20PROCESAL%20FISCAL>. Fecha de consulta: 7 de julio de 2013.
 12. Poder Ejecutivo de la República de Nicaragua. *Código de Procedimiento Civil*. Publicado el 7 de noviembre de 1905, Disponible en <https://www.iberred.org/sites/default/files/cdigo-procesal-civilnicaragua.pdf>. Fecha de consulta: 26 de septiembre de 2013.
 13. Poder legislativo de Honduras, Congreso Nacional, *Código Tributario*, decreto 22-97 disponible en: <http://www.sefin.gob.hn/data/leyes/C%C3%B3digo%20Tributario.pdf>. Fecha de consulta: 28 de septiembre de 2013.
 14. Saccone, Mario Augusto. *Manual de derecho tributario*, Argentina, editorial la ley, 2002, disponible en http://www.filecrop.com/search.php?w=saccone%2C+mario+augusto+&size_i=0&size_f=100000000&engine_r=1&engine_d=1&engine_h=1&engine_e=1&engine_m=1&engine_4=1. Fecha de consulta: el 8 de julio de 2013.

Anexos

1. Cuadro de Cotejo 1 (espacial)

	Unidades de Análisis							
	Guatemala	El Salvador	Honduras	Nicaragua	Costa Rica	México	Argentina	España
Legislación aplicable para el procedimiento de cobro judicial de deuda tributaria	1.Código Tributario, decreto 6-91 y sus reformas. 2. Código Procesal Civil y Mercantil y 3. Ley del Organismo Judicial.	1. Código Tributario y sus reformas, decreto 230 2. Código Procesal Civil y Mercantil	1. Código Tributario Decreto 22-97 y normas modificadoras. 2. Código de Procedimientos Comunes.	1. Código Tributario de la República de Nicaragua. Ley No. 562 y sus normas modificadoras. 2. Código de Procedimiento Civil	1. Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario). Ley 4755. 2. Ley de Cobro Judicial 3. Código de Procedimientos Civiles	1. Código Fiscal de la Federación.	1. Ley de Procedimiento Tributario. Ley N° 11.683. 2. Código Civil y Comercial de la Nación.	1. Ley general tributaria Ley 58-2003.
Existe un Proceso de Ejecución Fiscal	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si	Si
Denominación del proceso de ejecución fiscal	Procedimiento Económico Coactivo	Procedimiento para el cobro judicial de la deuda	Ejecución Fiscal	Cobro judicial de deudas tributarias	Procedimiento de cobro sobre los créditos fiscales	Proceso Económico coactivo o Procedimiento Administrativo de Ejecución	Juicio de Ejecución Fiscal	Procedimiento de Apremio
Sistema adoptado	Sistema Judicial	Sistema Mixto	Sistema Judicial	Sistema judicial	Sistema Judicial	Sistema Administrativo	Sistema Mixto	Sistema Administrativo
Tipo de proceso	Proceso de Ejecución, basado en el Juicio ejecutivo.	Proceso de Ejecución	Proceso de Ejecución	Juicio Ejecutivo	Proceso de Ejecución	Procedimiento administrativo de ejecución	Juicio Ejecutivo	Procedimiento administrativo de ejecución
Órgano ante quien se plantea y quien está a cargo de la tramitación del proceso	Juzgado de Primera Instancia de lo Económico Coactivo.	Órgano Jurisdiccional y empleados de la administración tributaria quienes están a cargo de realizar etapas del proceso ejecutivo.	Juzgado jurisdiccional ordinario denominado Juzgado de Letras de lo Civil competente, según el artículo Artículo 104	Jueces de Distrito para lo Civil del domicilio tributario del ejecutado, según el artículo 175.	Órgano Jurisdiccional.	Autoridades Fiscales	órgano jurisdiccional, sin embargo ciertas etapas como solicitud de medidas, mandamiento de ejecución, embargo, liquidación, notificaciones y embargo son a cargo de empleados de la administración tributaria quienes trabajan como empleados ad hoc del sector justicia.	Administración Tributaria según artículo 163.
Órgano encargado de promover el proceso	SAT	Fiscalía General de la República	Dirección Ejecutiva de Ingresos	Administración Tributaria a través de Procurador Auxiliar de Finanzas y en su defecto un profesional de derecho que la administración considere conveniente	Fiscales Específicos nombrados por el Ministerio de Economía y Hacienda (Ministerio de Hacienda) según el artículo 3 de la Ley 2393	Autoridad Fiscal	Administración Federal de Ingresos	Administración Tributaria según artículo 163.

<p>Objeto del proceso</p>	<p>Cobrar de forma coactiva la deuda fiscal, a través de la ejecución del patrimonio del contribuyente.</p>	<p>Exigir a través de un proceso ejecutivo el cobro de deudas tributarias a favor del fisco.</p>	<p>Proceso se utilizan para exigir de forma coercitiva el incumplimiento de obligaciones de los contribuyentes hacia el fisco, de esa manera el fisco logra la recaudación de los tributos, de quienes han omitido cumplir con sus obligaciones fiscales.</p>	<p>Ejercer coacción a los sujetos pasivos para cumplan la obligación, a través de un proceso de ejecución, siempre que la administración sustente su derecho en un título ejecutivo, que contenga una deuda líquida y exigible.</p>	<p>Procedimiento judicial por medio del cual se exige el cobro de impuestos, tasas, contribuciones y demás obligaciones fiscales que el contribuyente no ha cancelado, y que la administración tributaria ya le requirió de el pago de forma administrativa.</p>	<p>Forma de exigir créditos no cumplidos en los plazos y forma que establece la ley, por lo que la administración tributaria los exige por medio del procedimiento administrativo de ejecución.</p>	<p>Exigir el cobro de deudas tributarias a través de un proceso de ejecución.</p>	<p>Exigir en forma Administrativa Coactiva el Pago de Adeudos Fiscales.</p>
<p>Título en que se funda la acción</p>	<p>Según el artículo 172 los títulos son los documentos siguientes: a) certificación de la resolución administrativa que determine el tributo; b) contrato o convenio donde conste la obligación; c) certificación del reconocimiento de la obligación; d) póliza que contenga fianza; e) toda clase de documentos que se refieran a deudas tributarias que por disposición de ley tengan fuerza ejecutiva</p>	<p>Según el Artículo 269 1. Liquidaciones de oficio. 2. Liquidaciones en declaraciones tributarias. 3. Las garantías y cauciones prestadas a favor del Estado para afianzar el pago de las obligaciones tributarias. 4. Las sentencias. 5. Las certificaciones de cuenta corriente tributaria.</p>	<p>Certificación donde conste la deuda de la obligación por la Dirección Ejecutiva de Ingresos o que conste en una sentencia firme.</p>	<p>Según el artículo 173, Una resolución, o sentencia firme, o bien una declaración del contribuyente, en estos títulos se expresa la deuda que tiene el contribuyente con el fisco.</p>	<p>Constituyen título ejecutivo las resoluciones que emita la Oficina de Cobro con base en las certificaciones donde conste el cobro pendiente de pago, siempre que se hayan citado a el contribuyente según el plazo de ley.</p>	<p>No indica nada al respecto, debido a que no existe una demanda únicamente un requerimiento e pago.</p>	<p>Boleta de deuda emitida por la administración tributaria.</p>	<p>Providencia Notificada al deudor, en la que se identifica la deuda pendiente, se liquidan los recargos y se le requiere al deudor que pague la deuda. Esta providencia Notificada emitida por la administración tributaria constituye título ejecutivo suficiente para dar inicio al procedimiento de apremio. Según el artículo 167</p>
<p>Principales etapas del proceso</p>	<p>1) Demanda, la cual es interpuesta por la SAT. 2) Resolución que da trámite, donde se ordena a) se libre mandamiento de ejecución; b)ordena el requerimiento de pago al ejecuta ;c) se ordena que se trabe embargo de bienes en caso que no pague el ejecutado; d) en esta misma resolución se da audiencia al ejecutado por el plazo de cinco días. 3) Oposición e interposición de excepciones, 5 días. 4) Se da un plazo de 5 días para que la SAT se pronuncie sobre la oposición. 5) Abre a prueba por 10 días. 6) Juez dicta sentencia, donde se pronuncia sobre la oposición y si ha lugar ha hacer trance remate y pago de los bienes embargados.</p>	<p>1) Realizar un estudio socioeconómico del deudor para aplicar medidas cautelares. 2)demanda 3) libra mandamiento de ejecución por medio de los empleados de la administración. 4) Embargo ejecutivo. 5) se continúan los trámites establecidos en el Código de Procedimientos Civiles y Mercantiles, oposición del ejecutado, si se considera necesario se abre a prueba 10 días, sentencia.</p>	<p>1) demanda 2) oposición y excepciones 3 días. 3) pronunciamiento por parte de la administración de la oposición, 3 días. 4) Sentencia</p>	<p>1. La administración tributaria requiere de pago al deudor por el plazo de 15 días. 2. Si transcurrido el plazo anterior la Administración tributaria inicia el cobro judicial. 3.Demanda y mandamiento de ejecución. 4. Oposición e interposición de excepciones (3 días) 4. Sentencia 5.Avalúo, subasta y entrega de bienes.</p>	<p>1)demanda 2) oposición e interposición de excepciones, plazo de 15 días 3)embargo 4) sentencia</p>	<p>1)Requerimiento de pago al deudor. 2) Embargo de bienes del deudor. 3) Remate de bienes.</p>	<p>1) Demanda. 2)Mandamiento de ejecución, citación de venta. 3)excepciones, únicamente las establecidas en la Ley de procedimiento tributario. 5) sentencia</p>	<p>1) Providencia de apremio realizada por la administración tributaria, donde se identifica la deuda al contribuyente y se le requiere de pago. 2) Oposición a la providencia de apremio por parte del contribuyente. 3) Embargo de bienes. 4) Oposición al embargo. 5) Enajenación de bienes embargados. 6) el procedimiento se termina con el pago de la deuda, acuerdo sobre el crédito que no pudo cobrarse por la situación del obligado, por acuerdo de extinción de la deuda.</p>

Defensa del ejecutado ante el procedimiento	Oposición y interposición de excepciones	Oposición en el plazo de 10 días, según artículo 462 y 465 del Código Procesal Civil y Mercantil.	Oposición y excepciones según el artículo 108	Oposición e interposición de excepciones dentro de un plazo de tres días. Según el artículo 187 las excepciones son: incompetencia, ilegitimidad de personería, inexigibilidad del título, extinción de la obligación, cumplimiento de facilidades de pago, interposición de tercerías	Oposición e interposición de excepciones según artículo 5 de la ley de cobro judicial	No indica nada al respecto, debido a que no existe fase procesal para que el contribuyente se oponga, únicamente a través de los recursos legales.	Las Excepciones únicamente reguladas en la Ley Tributaria	Oposición a la Providencia de Requerimiento y de embargo según el artículo 167.
Resolución con que finaliza el proceso	Sentencia	Sentencia	Sentencia donde se hace referencia a la oposición y al trance remate y pago de los bienes embargados.	Sentencia, en donde se manifiesta el juez sobre la admisibilidad de las excepciones o en su caso el mandamiento que se siga adelante con la ejecución.	Sentencia	No existe una resolución final, la única resolución que dicta la administración es donde se establece la base para la realización del remate.	Sentencia	Resolución administrativa en donde conste el pago de la deuda o que contenga un acuerdo entre el contribuyente y la administración de la deuda.
Recurso en contra de la resolución final en el proceso	Apelación Ampliación Aclaración	Código Tributario no indica nada al respecto. Sin embargo según el Código Procesal Civil y Mercantil el recurso es el de apelación, según artículo 469.	Código Tributario no indica nada al respecto. Según el Código de Procedimientos Comunes el recurso que cabe en contra de la sentencia es el de apelación, artículo 207.	Código Tributario no indica nada al respecto y el recurso que cabe contra la sentencia es el recurso de apelación, que lo regula el Código de Procedimiento Civil	Recurso de Apelación según el artículo 6 de la Ley de Cobro Judicial.	Recurso de Revocatoria según el artículo 117.	Código tributario no indica nada al respecto, únicamente se establece que la sentencia será inapelable.	No Indica nada al respecto
Leyes supletorias que lo rigen	CPCYMG y LOJ	Código Procesal Civil y Mercantil	Código de Procedimientos Comunes	Código de Procedimiento civil de Nicaragua	Ley de Cobro Judicial y Código de Procedimientos Civiles	No indica nada al respecto	Código Civil y Comercial de la Nación.	No indica nada al respecto

2. Cuadro de Cotejo 2 (temporal)

		Unidades de Análisis	
		1.Código Tributario, decreto 6-91 y sus reformas.	Código Fiscal. Decreto 2-61
Variables	Existe un Proceso de Ejecución Fiscal	Si	No indica nada al respecto
	Denominación del proceso fiscal	Procedimiento Económico Coactivo	No indica nada al respecto
	Sistema adoptado	Sistema Judicial	No indica nada al respecto
	Tipo de proceso	Proceso de Ejecución, su base en el Juicio Ejecutivo	No indica nada al respecto

Órgano ante quien se plantea y quien está a cargo de la tramitación del proceso	Juzgado de Primera Instancia de lo Económico Coactivo.	No indica nada al respecto
Órgano encargado de promover el proceso	SAT	No indica nada al respecto
Objeto del proceso	Cobrar de forma coactiva la deuda fiscal, a través de la ejecución del patrimonio del contribuyente	No indica nada al respecto
Título en que se funda la acción	Según el artículo 172 los títulos son los documentos siguientes: a) certificación de la resolución administrativa que determine el tributo; b) contrato o convenio donde conste la obligación; c) certificación del reconocimiento de la obligación; d) póliza que contenga fianza; e) toda clase de documentos que se refieran a deudas tributarias que por disposición de ley tengan fuerza ejecutiva	No indica nada al respecto
Principales etapas del proceso	<p>1) Demanda, la cual es interpuesta por la SAT.</p> <p>2) Resolución que da tramite, donde se ordena a) se libre mandamiento de ejecución; b)ordena el requerimiento de pago al ejecuta ;c) se ordena que se trabe embargo de bienes en caso que no pague el ejecutado; d) en esta misma resolución se da audiencia al ejecutado por el plazo de cinco días.</p> <p>3) Oposición e interposición de excepciones, 5 días.</p> <p>4) Se da un plazo de 5 días para que la SAT se pronuncie sobre la oposición.</p> <p>5) Abre a prueba por 10 días.</p> <p>6) Juez dicta sentencia, donde se pronuncia sobre la oposición y si ha lugar ha hacer trance remate y pago de los bienes embargados.</p>	No indica nada al respecto
Defensa del ejecutado ante el procedimiento	Oposición y interposición de excepciones	No indica nada al respecto
Resolución con que finaliza el proceso	Sentencia	No indica nada al respecto
Recursos aplicables en contra de la resolución final en el proceso	Apelación	No indica nada al respecto
Leyes supletorias que lo rigen	CPCYMG y LOJ	No indica nada al respecto