

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORIA TRIBUTARIA**



MIRNA EDITH RODRÍGUEZ LOARCA

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2005

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORIA TRIBUTARIA**

**TRIBUNALES ADMINISTRATIVOS JURISDICCIONALES
TRIBUTARIOS. PROPUESTA DE CREACIÓN**

Informe final de tesis para la obtención del Grado de maestro en Consultoría Tributaria, con base en el Normativo para la Elaboración de Tesis de Grado y Examen General de Graduación de la Escuela de Estudios de Postgrado del 22 de febrero de 2005.

POSTULANTE:
MIRNA EDITH RODRÍGUEZ LOARCA DE ESTRADA
CARNÉ 1007247

Guatemala, octubre de 2005

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

Decano:	Lic. Eduardo Antonio Velásquez Carrera
Secretario	Lic. Oscar Rolando Zetina Guerra
Vocal I	Lic. Cantón Lee Villela
Vocal II	Lic. Albaro Joel Girón Barahona
Vocal III	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal IV	P.C. Mario Roberto Flores Hernández
Vocal V	B.C. Jairo Daniel Dávila López

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ EL EXAMEN GENERAL DE TESIS SEGÚN EL ACTA
CORRESPONDIENTE**

Presidenta:	MSc. Mónica Georgina Alvarado Méndez
Secretaria	Licda. Carmen de la Cruz Quiñónez Hernández
Vocal I	Msc. Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales
Profesor Consejero:	Lic. Walter Exteven Molina Mayén

DEDICATORIA:

A MI ESPOSO Msc. Roberto Santiago Estrada López

Gracias a su apoyo y tenacidad, hoy he alcanzado esta meta.

A MIS HIJOS:

Christian José y Bryan Miguel. Mis mejores obras.

A MIS PADRES Y HERMANOS,

Especialmente a mi madre y a Any,

Agradecimiento sincero por el apoyo recibido.

Contenido

1,	Resumen.....	6
	Introducción.....	8
	Antecedentes	12
	Objetivos	14
	Justificación de la investigación	15
	Planteamiento del problema	16
	Formulación del problema	18
2.	Marco Teórico	
2.1.	Principios jurídicos del procedimiento administrativo	19
2.2.	El procedimiento administrativo tributario en el Estado de Derecho	25
2.3.	Tribunales administrativos tributarios	29
2.4.	Competencia	30
2.5.	Constitucionalidad o inconstitucionalidad	30
3.	Metodología	40
4.	Informe y análisis	
4.1.	Justificación	43
4.2.	Independencia e Imparcialidad	45
4.3.	Actuación ante el tribunal	49
4.4.	Resoluciones del Tribunal. Características y Requisitos	60
5.	Propuesta de Ley	63
6.	Conclusiones y recomendaciones	
	Conclusiones	71
	Recomendaciones	73
	Bibliografía	75

Resumen

En la actualidad nuestro sistema tributario confiere a la Superintendencia de Administración Tributaria, además de las facultades de gestión y fiscalización de la obligación tributaria, las de impulso y ejecución de la totalidad de las fases del procedimiento administrativo tributario, fijando en éstas su posición de juez y parte del mismo proceso; posición que sí bien mantiene únicamente hasta que se agota la vía administrativa, va en detrimento del derecho de defensa del contribuyente y el debido proceso, ambos de consagración Constitucional.

A través de una investigación documental exploratoria preliminar, fue posible conocer y analizar como en sistemas jurídicos similares al guatemalteco funcionan órganos ubicados dentro del poder ejecutivo, los que de manera general se denominan “tribunales administrativos tributarios” y que con facultades legales y jurisdiccionales dirimen las controversias surgidas entre la administración activa y los contribuyentes, haciendo que sus sentencias o fallos tengan efectos legales que hacen de los procesos conocidos por dichos entes cosa juzgada. Se estableció que como característica relevante y determinante para su buen funcionamiento, estos entes en los países en que funcionan, gozan de independencia total con respecto a la administración activa, lo cual significa que ni jerárquica ni económicamente dependen de ésta, equiparándose su status en la mayoría de los casos examinados, con el de magistrados del poder judicial, redundando tal aspecto en un mayor cumplimiento en materia tributaria, de los enunciados constitucionales de derecho de defensa y debido proceso. También se determinó que, aunque se encuentran ubicados dentro de la esfera del poder ejecutivo, éstos órganos gozan legalmente del otorgamiento de facultades jurisdiccionales, es decir son entes que imparten justicia, lo cual resulta una innovación a la teoría clásica de división de poderes del Estado, aunque también es oportuno señalar que para algunos tratadistas del tema, crea el sentimiento de controversia constitucional, por el hecho de otorgar facultades jurisdiccionales a órganos administrativos, justificándose el mismo en que lo importante no es en donde se ubiquen sino en que cumplan con el anhelo de justicia tributaria pronta.

Ante la perspectiva de determinar la viabilidad de esta clase de tribunales en Guatemala y su posible controversia constitucional, se plantearon varias interrogantes, por lo que para darles respuesta se procedió a investigar y realizar un análisis doctrinario y legal de documentos, textos y tratados especializados en derecho tributario, derecho administrativo y derecho procesal administrativo, por encontrarse contenidos en éstos dos últimos, los principios doctrinarios que rigen el funcionamiento de órganos, actos y procedimientos administrativos así como sus efectos legales; también se

profundizó en el conocimiento y análisis doctrinario de los enunciados relacionados con el tema tributario, contenidos en nuestra Constitución Política de la República.

Como conclusiones importantes de destacar, de dicho análisis se resumen las siguientes:

- ❖ En Guatemala la implementación de un tribunal administrativo tributario jurisdiccional independiente de la Superintendencia de Administración Tributaria, es de necesidad urgente, para resguardar al menos a partir del planteamiento del recurso de revocatoria administrativo el derecho de defensa del contribuyente y el debido proceso aún en la vía administrativa;
- ❖ La implementación de un tribunal de semejante naturaleza, aún cuando tendría que significar la reforma al artículo 221 Constitucional puesto que éste actualmente faculta únicamente al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, para conocer y resolver las resoluciones administrativas, no provocaría controversia constitucional por la adjudicación de facultades jurisdiccionales a órganos administrativos, ya que el artículo 203 Constitucional también contempla dicha adjudicación a “los demás tribunales que la ley establezca”. Sin embargo, se considera importante que debe supeditarse su funcionamiento al cumplimiento de las condiciones de: que sus sentencias o fallos sean susceptibles de revisión y modificación por parte del poder judicial y; que la recurrencia al mismo sería optativa para el sujeto pasivo entre éste y un órgano enmarcado en la esfera judicial, el que por ya encontrarse normado legalmente, podría continuar siendo el Tribunal de lo Contencioso Administrativo,
- ❖ Finalmente, por tratarse de un ente administrativo ubicado dentro del poder ejecutivo, no sería indispensable el patrocinio letrado, lo cual le daría la oportunidad a profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría con especialización en materia tributaria, de acceder a la asesoría y el acompañamiento profesional directo a los contribuyentes recurrentes de este tribunal.

1. Introducción:

La presente investigación surge para darle respuesta a las interrogantes planteadas sobre la necesidad y viabilidad en nuestro sistema jurídico, de un ente tributario independiente del órgano activo¹ actual -la Superintendencia de Administración Tributaria- al ver el poco o casi ningún efecto que surte la exposición y aporte de argumentos técnicos y legales, así como de pruebas documentales de descargo, de parte del contribuyente en su defensa ante ajustes y multas determinadas por esta superintendencia, ya que casi invariablemente ésta resolverá y confirmará la resolución, con los argumentos originales; aspecto que se considera, deberse principalmente a que en el procedimiento administrativo este órgano al igual que cualquier otro órgano administrativo similar, asumen el papel de juez y parte del mismo proceso, lo que claramente va en contra de los principios constitucionales de derecho de defensa y debido proceso.

En tal sentido, y con el ánimo de realizar un aporte al conocimiento existente en materia de derecho tributario en nuestro país, como antecedente inicialmente la presente tesis se propuso investigar sobre la existencia y funcionamiento de los denominados “Tribunales fiscales administrativos jurisdiccionales”, en países con estructura jurídica similar a la de Guatemala. Dentro de otros se estableció que en México, el Tribunal Fiscal es un tribunal administrativo enmarcado dentro del poder ejecutivo y dotado de plena autonomía, integrado por una sala superior y salas regionales, las que son nombradas por el Presidente de la República con ratificación del Senado de la Nación. A este tribunal se recurre a través de una acción o demanda y no por recurso; no tiene competencia para declarar inconstitucionalidad de las leyes. La Tax Court de los Estados Unidos de América, tiene su sede en el Estado de Columbia, pero puede constituirse y sesionar en pleno o por intermedio de sus salas en cualquier lugar del territorio estadounidense. Es un organismo integrado por 19 jueces, nombrados por el presidente de la República con acuerdo del Senado, por el término de 15 años, pudiendo ser removidos por causa justificada. Es interesante mencionar que aquí la resolución administrativa recurrible, adquiere efecto suspensivo. Esta corte aún con su condición de órgano ubicado dentro del poder ejecutivo, por la modalidad de su actuación, el carácter y efecto de sus decisiones, en la práctica constituye una corte que actúa por delegación directa del poder

¹Órgano activo:

Autores como el Dr. Ramón Valdéz Costa al referirse al ente u órgano administrativo acreedor del tributo o autoridad de aplicación del mismo lo denominan “administración activa” u “órgano activo” por reunir la característica de representar al Estado como sujeto activo de la obligación tributaria y por tratarse de un órgano enmarcado dentro de la esfera administrativa. En nuestro caso, la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- constituye dicho sujeto activo a tenor del Art. 17 del CT y de su propia ley orgánica.

legislativo; sus fallos son definitivos, sin embargo apelables, ante las cortes de apelación de circuito y en la capital ante la corte de apelaciones del Distrito de Columbia; es un tribunal de plena jurisdicción, de tal forma que puede ampliamente examinar nuevamente la decisión administrativa, sin restricciones de ninguna naturaleza. El Tribunal Fiscal de la Nación en Argentina, funciona desde 1960, es un órgano jurisdiccional enmarcado en el poder ejecutivo, pero independiente de la administración activa. Se integra por 21 vocales distribuidos en 7 salas, los cuales pueden ser abogados o contadores públicos y auditores, indicando la ley aplicable, que el número tanto de salas como de vocales, puede ser aumentado por el poder ejecutivo. Su forma de remuneración es igual a la de los jueces de la cámara federal. Su sede se encuentra en la capital de la república pero puede constituirse y sesionar en cualquier punto del país; no tiene facultades para declarar inconstitucionalidad de las leyes; es necesaria la resolución para recurrir, ya sea en forma opcional ante este tribunal o ante la propia dirección general impositiva siendo vía excluyente la una de la otra. La Corte Federal de Finanzas de Alemania, constituye el órgano jurisdiccional superior en materia jurídico-financiera de la anteriormente llamada Alemania Occidental. Se halla integrada por un presidente y por presidentes de las Salas y Jueces de finanzas, designados en forma vitalicia por el Presidente de la República, encontrándose su sede en Munich; tiene amplias facultades para intervenir en cuestiones tributarias por vía del recurso de apelación o de casación; en consultas solicitadas por las autoridades puede pronunciarse acerca de la interpretación de las leyes tributarias; sus sentencias son en principio definitivas, pudiendo ser modificadas por la corte federal constitucional. Además de los tribunales mencionados, en América encontramos tribunales con características similares a las ya anotadas, en Costa Rica, Uruguay y Perú.

De los resultados de la investigación preliminar, se plantean como objetivos general y específico establecer si en Guatemala es necesario y jurídicamente permisible la creación de un organismo administrativo jurisdiccional tributario, independiente de la administración tributaria que, al conocer, juzgar y resolver sobre las resoluciones que determinan ajustes y multas, emanadas de este órgano, garantice en la vía administrativa a partir de la fase de revocatoria el derecho de defensa y debido proceso; así como determinar la validez de las actuaciones y resoluciones de un órgano administrativo jurisdiccional.

La hipótesis de la presente tesis es que el debido proceso y el derecho de defensa del sujeto pasivo de la obligación tributaria, se garantizarían con la existencia de un órgano administrativo jurisdiccional tributario, independiente de la Superintendencia de Administración Tributaria, que en

la vía administrativa a partir de la fase de revocatoria conozca y falle sobre las resoluciones tributarias que determinan ajustes y multas emanadas de éste órgano administrativo

Como justificación la presente investigación pretende demostrar que la existencia de un tribunal administrativo jurisdiccional tributario en Guatemala, es una necesidad reclamada por principios doctrinarios y jurídicos inherentes al derecho constitucional tributario y que en nuestro Estado de Derecho son de existencia indiscutible tales como el derecho de defensa de los contribuyentes y el debido proceso, derechos que deberían ser resguardados y garantizados aún en la vía administrativa, al menos a partir de la fase de revocatoria. Así mismo se considera que un tribunal de esta índole respondería a la necesidad que tiene el Estado de que sea más efectiva y expedita la tutela de los intereses públicos, por la creciente complejidad de las funciones del actual ente administrativo activo.

El segundo capítulo presenta la investigación exploratoria preliminar, en la cual se determinó la existencia y funcionamiento de tribunales administrativos jurisdiccionales tributarios en sistemas jurídicos similares al de Guatemala, y se presenta el análisis correspondiente de su definición y características relevantes. También en este capítulo se presenta la investigación bibliográfica y análisis de los principios jurídicos relacionados con el derecho de defensa y debido proceso, y su aplicación en el procedimiento administrativo tributario, del que también se presenta la investigación y análisis de su ejecución en un Estado de Derecho. Así mismo se presenta un breve análisis y opinión de algunas limitaciones para el contribuyente al acceder al Proceso de lo Contencioso Administrativo en materia tributaria.

El tercer capítulo presenta la sustentación teórica de la metodología empleada en la presente tesis. en la cual se utilizó el método inductivo, principalmente la técnica de investigación documental de tipo doctrinario y legal de autores internacionales; así mismo se aplicaron técnicas de examen y análisis legal de las oportunidades ventajas y desventajas de su implementación en nuestro medio

El cuarto capítulo, que se refiere al informe y análisis presenta la justificación, el análisis jurídico y doctrinario que sustentaría la creación y funcionamiento de un tribunal administrativo jurisdiccional tributario en Guatemala, sus características particulares, su independencia, designación, incompatibilidades, la distribución de expedientes, la actuación ante el mismo, por parte de los contribuyentes, el patrocinio, la forma de sus notificaciones, sus principios procesales, medios de prueba, acciones y excepciones y el contenido de sus sentencias.

En el quinto capítulo se procedió a redactar la propuesta de ley que de ser considerada en la presente tesis, la Universidad de San Carlos de Guatemala, como ente facultado constitucionalmente propondría como iniciativa ante el Honorable Congreso de la República, para la creación e implementación del Tribunal Tributario Administrativo Jurisdiccional guatemalteco.

Finalmente se presentan las conclusiones de la presente tesis, y las recomendaciones de la misma, dentro de las que resaltan:

- ❖ En Guatemala la implementación de un tribunal administrativo tributario jurisdiccional independiente de la Superintendencia de Administración Tributaria, es de necesidad urgente, para resguardar al menos a partir del planteamiento del recurso de revocatoria administrativa el derecho de defensa del contribuyente y el debido proceso aún en la vía administrativa

- ❖ La implementación de un tribunal de semejante naturaleza, aún cuando tendría que significar la reforma al artículo 221 Constitucional puesto que éste actualmente faculta únicamente al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, para conocer y resolver las resoluciones administrativas, no provocaría controversia constitucional por la adjudicación de facultades jurisdiccionales a órganos administrativos, ya que el artículo 203 Constitucional también contempla dicha adjudicación a “los demás tribunales que la ley establezca”. Sin embargo, se considera importante que debe supeditarse su funcionamiento al cumplimiento de las condiciones de: que sus resoluciones o fallos sean susceptibles de revisión y modificación por parte del poder judicial y; que la recurrencia al mismo sería optativa para el sujeto pasivo entre éste y un órgano enmarcado en la esfera judicial, el que por ya encontrarse normado legalmente, podría continuar siendo el Tribunal de lo Contencioso Administrativo,

- ❖ Finalmente, por tratarse de un ente administrativo ubicado dentro del poder ejecutivo, no sería indispensable el patrocinio letrado, lo cual le daría la oportunidad a profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría con especialización en materia tributaria, de acceder a la asesoría y el acompañamiento profesional directo a los contribuyentes recurrentes de este tribunal.

1.2 Antecedentes:

El decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y sus reformas, legisla en los capítulos V y VI artículos del 121 al 160, el procedimiento administrativo guatemalteco, que en materia tributaria debe seguirse al impugnar resoluciones que determinen ajustes a la obligación tributaria, multas, sanciones e intereses, las que son emitidas por el órgano administrativo encargado –la Superintendencia de Administración Tributaria-. Procedimiento que además se ejecutará en su totalidad ante la mencionada superintendencia.

En países con estructuras jurídicas similares a la Guatemalteca, existen denominados Tribunales administrativos tributarios, los cuales aún enmarcados dentro del poder ejecutivo, son independientes tanto de la administración tributaria activa, como de contribuyentes y responsables de la obligación tributaria y son los encargados de ejecutar el procedimiento administrativo en materia tributaria. Siendo estos principalmente:

Tribunal Fiscal de México: Se trata de un tribunal administrativo dotado de plena autonomía, integrado por una Sala Superior y Salas Regionales, las que son nombradas por el Presidente de la República con ratificación del Senado de la Nación, pudiendo ser designados nuevamente. A partir del año 1967 la legislación de este órgano jurisdiccional administrativo pasó a constituir un ordenamiento separado. En la actualidad, tiene un presidente rotativo designado cada dos años por el plenario y sus miembros solo pueden ser removidos en los casos y conforme al procedimiento aplicable para los funcionarios del poder judicial, actuando la sala superior en pleno o en dos sesiones.

Dentro de sus características relevantes se mencionan las siguientes: 1) es un organismo enmarcado en el Poder Ejecutivo, pero independiente de la administración activa; 2) tiene plena autonomía orgánica y actúa por delegación de facultades; 3) Se recurre al mismo a través de una acción o demanda y no por recurso; 4) es un tribunal de anulación y no de plena jurisdicción, ya que de conformidad con el artículo 239 del Código fiscal vigente (1996) la sentencia solamente puede reconocer el acto administrativo o declararlo nulo; 5) Su competencia inicialmente estaba delimitada a lo tributario, sin embargo actualmente tiene competencia en otros ingresos estatales no considerados tributos, mostrando tendencia a avanzar sobre lo administrativo; 6) No tiene competencia para declarar inconstitucionalidad de las leyes.

Tax Court de los Estados Unidos de América: Este tribunal tiene su sede en el Estado de Columbia, pero puede constituirse y sesionar en pleno o por intermedio de sus salas en cualquier lugar del territorio estadounidense. Es un organismo integrado por 19 jueces, nombrados por el presidente de la República con acuerdo del Senado, por el término de 15 años, pudiendo ser removidos únicamente por ineficiencia, inobservancia de sus deberes o delitos cometidos en el cargo. Las normas procesales básicas por las que se rige están contenidas en el código fiscal, pero el tribunal cuenta con su propio reglamento como complemento de las mismas.

Dentro de sus características relevantes se mencionan que: 1) la resolución administrativa es recurrible, con efecto suspensivo ante esta corte, que aún con su condición de órgano ubicado dentro del Poder Ejecutivo, por la modalidad de su actuación, el carácter y efecto de sus decisiones en la práctica constituye una corte que actúa por delegación directa del Poder Legislativo; 2) el status jurídico de esta corte se precisa, diciéndose que “es un tribunal judicial que actúa en el sistema judicial federal” tratándose de una repartición (agency) judicial independiente, cuya acción no está sujeta a supervisión o revisión de la rama ejecutiva del Estado, sino únicamente por las cortes federales de apelación; 3) como principio, los fallos de dicho tribunal son definitivos, sin embargo son apelables, previo pago o fianza del crédito fiscal, ante las cortes de apelación de circuito y en la capital ante la corte de apelaciones del Distrito de Columbia; además son revisibles por vía de acción repetitiva ante la *Court of Claims* que es otro organismo independiente que ejerce poderes judiciales en las controversias entre el Estado y los particulares, por delegación legislativa; 4) esta corte es un tribunal de plena jurisdicción, de tal forma que puede ampliamente examinar nuevamente la decisión administrativa, sin restricciones de ninguna naturaleza.

Tribunal Fiscal de la Nación en Argentina: Funciona desde el año 1960 reformando su integración en 1974. Este es un órgano jurisdiccional enmarcado en el poder ejecutivo, pero independiente de la administración activa. Su organización y procedimiento se regulan en la ley 15265. Se integra por 21 vocales distribuidos en 7 salas. Tales vocales se integran por Abogados y por Contadores Públicos y Auditores, indicando la ley aplicable, que el número tanto de salas como de vocales, puede ser aumentado por el Poder Ejecutivo. Los vocales solamente pueden ser removidos previa decisión de un jurado especial por no observar buena conducta. Se encuentran limitados de ejercer el comercio y la actividad profesional, excepto la docencia. Su forma de remuneración es igual a la de los jueces de la cámara federal. Su sede se encuentra establecida en la capital de la República pero puede constituirse y sesionar en cualquier punto del país; pudiendo los

particulares recurrentes del interior del país presentar sus recursos o demanda en la Dirección General Impositiva local .

Podemos mencionar como características relevantes, las siguientes: 1) Las salas se integran por Magistrados que no exclusivamente tienen que ser juristas, de esto deriva que se hallen en las mismas a Contadores Públicos y Auditores; 2) no tiene facultades para declarar inconstitucionalidad de las leyes; 3) a diferencia del tribunal fiscal Mexicano, este tribunal ejerce plena jurisdiccionalidad, ya que puede confirmar y revocar total o parcialmente las resoluciones recurridas, así mismo que sus fallos o resoluciones hacen cosa juzgada sustancial; 4) Es necesaria la resolución para recurrir ya sea en forma opcional ante este tribunal o ante la propia Dirección General Impositiva siendo vía excluyente la una de la otra, por lo tanto, si se recurre a este tribunal la etapa de revocatoria ya no se presenta ante la Dirección General Impositiva sino ante el tribunal administrativo,

Corte Federal de Finanzas de Alemania: Esta corte constituye el órgano jurisdiccional superior en materia jurídico-financiera de la anteriormente llamada Alemania Occidental. Se halla integrada por un presidente y por presidentes de las Salas y Jueces de finanzas, designados en forma vitalicia por el Presidente de la República., encontrándose su sede en Munich.

Sus características relevantes son entre otras: 1) tiene amplias facultades para intervenir en cuestiones tributarias por vía del recurso de apelación o de casación; 2) en consultas solicitadas por las autoridades puede pronunciarse acerca de la interpretación de las leyes tributarias; 3) sus sentencias son en principio definitivas, pudiendo ser modificadas por la Corte Federal Constitucional.

1.3. Objetivos:

Objetivo General:

Establecer sí es necesario, y jurídicamente permisible la creación de un órgano administrativo jurisdiccional tributario independiente de la administración tributaria que, al conocer, juzgar y emitir sentencia sobre las resoluciones que determinan ajustes y multas a la obligación tributaria emanada de este órgano, garantice en la vía administrativa, el debido proceso y el derecho de defensa a partir de la fase de recurso de revocatoria,



Objetivos específicos:

- Determinar la necesidad de creación de un órgano administrativo jurisdiccional tributario independiente de la administración tributaria,
- Determinar la validez legal de las actuaciones y resoluciones de un órgano administrativo tributario jurisdiccional

1.4. Justificación de la Investigación:

La presente investigación pretende demostrar que la existencia de un tribunal administrativo jurisdiccional tributario, en Guatemala es una necesidad no solamente reclamada por principios doctrinarios y jurídicos inherentes al Derecho Constitucional Tributario y que en nuestro Estado de Derecho son de existencia indiscutible, sino que también porque la existencia de éste organismo respondería al reclamo constitucional del derecho de defensa y debido proceso, por parte de los contribuyentes, derecho que debería ser resguardado y garantizado aún en la vía administrativa, a partir del recurso de revocatoria.

Además, se pretende demostrar que un tribunal de esta índole respondería a la necesidad que tiene el Estado de que sea más efectiva y expedita la tutela de los intereses públicos, por la creciente complejidad de las funciones del actual ente administrativo activo.

Como condición inherente a los aspectos anteriormente definidos, también ésta investigación pretende realizar un análisis de los principios doctrinarios y de juridicidad en materia tributaria, sobre los que se basa la estructura jurídica del sistema guatemalteco, para determinar si dentro del mismo es permisible y constitucionalmente posible la existencia de un Tribunal administrativo jurisdiccional tributario, independiente de la actual administración tributaria, y que aún enmarcado dentro del Poder Ejecutivo tenga poder legal de decidir en las controversias surgidas entre la referida administración y los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

1.5. Delimitación:

Ámbito espacial: Por su naturaleza, la cual básicamente constituye un análisis del sistema jurídico guatemalteco, para determinar la necesidad y viabilidad de crear organismos administrativos tributarios jurisdiccionales, la presente investigación abarcará la República de Guatemala y su estructura jurídica como espacio sujeto a investigación.

Ámbito temporal: De demostrarse la necesidad y viabilidad en Guatemala, de los organismos administrativos tributarios jurisdiccionales y quedar vigentes a través de legislarse los mismos, la presente investigación podría convertirse en una propuesta.

1.6. Planteamiento del problema:

En la actualidad la administración tributaria ejercida por la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- representa al sujeto activo de la obligación tributaria - el Estado-, ante lo cual la ley la faculta para ejercer la función de gestión de los diferentes tributos vigentes en la república de Guatemala. Esta función tal y como lo determina su ley orgánica comprende las actividades de recaudación, control y liquidación de tales tributos.

La función de gestión asignada legalmente, se refuerza con la implementación y ejecución de las facultades de fiscalización e investigación, orientadas a asegurar el correcto y oportuno cumplimiento del sujeto pasivo de tal obligación tributaria, de las cuales podrán derivarse las siguientes facultades legales:

- ❖ Formular ajustes a la base imponible o a la tarifa impositiva aplicada, realizada por el sujeto pasivo de la obligación tributaria determinando una nueva base imponible y/o una tarifa diferente a aplicar a dicha base, recalculando el impuesto a pagar.
- ❖ Realizar reparos u objeciones a las bases imponibles y/o deducciones determinadas por el sujeto pasivo en las declaraciones impositivas, rechazándolas, reduciendo las sumas aplicadas y modificando la cantidad líquida a pagar.

Además de las facultades enumeradas anteriormente, la Superintendencia de Administración tributaria -SAT-, también goza de la facultad de exigir en la vía administrativa por medio de la resolución, la liquidación de los ajustes planteados por ella misma, ante lo cual fija su posición de juez y su derecho de requerimiento de pago ante el contribuyente supuesto deudor.

Tal facultad, la SAT la realiza ejecutando para el efecto lo legislado en la ley correspondiente, mecanismos que sí bien cobrarán plena validez únicamente si el sujeto pasivo los consiente, lo cual ocurre ante: 1) la aceptación expresa al realizar el pago 2) solicitando le sean otorgadas facilidades de pago y 3) tácitamente al impugnar parcialmente en la evacuación de audiencia o en el recurso de revocatoria; convierten a este órgano administrativo, en parte interesada y juez del mismo proceso

y aún cuando el mismo se encuentre desarrollándose solamente en la vía administrativa resulta totalmente incongruente.

Posición jurídica:

La característica jurídica fundamental del derecho tributario aplicado a nuestro ámbito, es la legalidad y sometimiento del mismo a la Constitución Política de la República; esto significa que la decisión final sobre controversias en materia tributaria está reservada constitucionalmente al órgano jurisdiccional delegado por el Organismo Judicial para estos casos: El Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Como ya se apuntó anteriormente esta decisión adquirirá eficacia y podrá ser ejecutada, cuando el contribuyente la acepte expresa o tácitamente o cuando hayan sido decididos los juicios planteados por el contribuyente o por la misma Administración Tributaria en la vía judicial.

Los postulados de derecho de defensa y debido proceso, han sido recogidos en las constituciones contemporáneas, recibiendo por tanto consagración internacional como norma obligatoria incluso en materia tributaria, por lo que para que en dicha materia existan las debidas garantías constitucionales y jurisdiccionales de un debido proceso tributario aún en la última fase de la vía administrativa, y que realmente proporcione a las partes en contienda la seguridad de tal proceso adecuado, las resoluciones emanadas de la Administración Tributaria activa y que determinan ajustes y multas a la obligación tributaria, deberían ser conocidas y resueltas por un órgano administrativo independiente especializado y con jurisdicción exclusiva en materia tributaria; con jurisdiccionalidad y pleno poder legal para revocarlas, modificarlas o ejecutarlas.

Jurisdiccionalidad:

En la actualidad, en materia tributaria para el sujeto pasivo, se agota *la vía gubernativa o vía administrativa*, cuando el directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria –autoridad superior del órgano activo la Superintendencia de Administración Tributaria- confirma la resolución recurrida; por lo que al no quedarle medio administrativo al cual continuar recurriendo, debe trasladarse y accionar en la esfera judicial correspondiéndole el Proceso de lo Contencioso Administrativo.



En Guatemala, el proceso de lo Contencioso Administrativo actual, está organizado en forma elemental, pues se ejecuta sin Juez administrativo y sin la existencia de un código procesal administrativo, elementos exigidos por la doctrina en materia de derecho administrativo.

El Contencioso Administrativo de manera general se rige por el Decreto 119-96 del Congreso de la República “Ley de lo Contencioso Administrativo”, y específicamente en materia tributaria, se aplicará lo preceptuado en los artículos 161 al 168 del Código Tributario, el que además expresa que para su administración procesal se rige supletoriamente por el Decreto-Ley 107 Código Procesal Civil y Mercantil y por el Decreto 2-89 Ley del Organismo Judicial.

El Tribunal de lo Contencioso Administrativo es único, pero debido a las necesidades de especialidad tributaria, se han creado en el mismo tres salas: una que conoce de lo administrativo que no es tributario y dos que conocen exclusivamente de lo tributario. En el presente caso, nos referiremos exclusivamente a las dos últimas.



Su competencia está dirigida a conocer de las controversias que surgen de las relaciones que se dan entre la administración tributaria y los particulares. Todas las controversias que surjan como consecuencia de los actos o las resoluciones de la administración pública quedan sujetas, después de agotada la vía administrativa al Tribunal de lo Contencioso Administrativo.



Se trata de un tribunal colegiado, integrado por tres magistrados titulares y tres suplentes en cada una de las Salas del Tribunal y se trata de un tribunal de Única Instancia

1.7. Formulación del problema:

¿En Guatemala es necesario y jurídicamente posible, la creación de un órgano administrativo jurisdiccional tributario, que conozca y juzgue acerca de la resolución administrativa emanada del órgano acreedor del tributo y que determina ajustes y multas a la obligación tributaria?

2. Marco teórico:

2.1. Principios jurídicos del procedimiento administrativo tributario y que inciden en el debido proceso y en el derecho de defensa.

El autor Hugo Calderón² refiriéndose a los principios inherentes al procedimiento administrativo cita las conclusiones del Profesor Manuel del Río Gonzáles, quien en el Congreso Internacional de Ciencias Administrativas, llevado a cabo en Varsovia en 1981, toma de las corrientes de administración moderna, el principio de “trato justo” como “el deber de la administración de tratar justamente al administrado”, ya que el funcionario público actúa en servicio de la colectividad y no debe servirse de ella para intereses personales.

Analizando el punto de vista del citado autor, coincidimos en que la finalidad de la administración pública es el logro del bienestar general, lo cual implica que el administrador, en este caso el órgano facultado para el efecto debe “procurar” ser justo con sus administrados, ya que aunque como lo reconocen autores como Fiorini³ al procedimiento administrativo en general le corresponde únicamente “ejecutar la legislación”, no debería haber actuación discrecional del funcionario, sino un total apego a la ley respectiva, aún así este procedimiento en materia tributaria no puede sino ser justo, y en esta actuación de justicia, la ley deberá aplicarse sin perjuicio de que la administración tributaria reconozca y convalide por ejemplo las pruebas que aporta el sujeto pasivo en su defensa; ya que los principios de justicia y debido proceso son de observancia constitucional y como se puede determinar en este estudio, también es un principio del procedimiento administrativo.

En un ligero esbozo el principio *del trato justo*, en cierta forma trata de otorgar a la ejecución del procedimiento administrativo cierta imparcialidad al indicar que “debe tratarse justamente al administrado” aunque ciertamente no es potestad de la administración tributaria activa⁴ que es nuestro objeto de estudio impartir justicia, la cual está delegada por mandato constitucional

² Hugo H. Calderón Morales, **Derecho Procesal Administrativo**, 2ª edición, mayo 1999, Editorial Llerena, pags: 2,3.

³ Fiorini, **Proceso administrativo y proceso contencioso administrativo**, 115-1037

⁴ Valdéz Costa, Ramón. **Instituciones De Derecho Tributario**. Talleres gráficos EDIGRAF S. A. 1996, pags. 298, 300, 305, para referirse al órgano administrativo encargado de la recaudación y fiscalización de los tributos, así como de la determinación de oficio de los mismos.

“exclusivamente a la Corte Suprema de Justicia y a los demás tribunales que la ley establezca” [Art. 203, Constitucional], sin embargo este principio doctrinario reconoce la necesidad de un trato justo en el cual no existan ventajas para ninguna de las partes en contienda. En este sentido Del Río González reconoce que los órganos administrativos no ejercen jurisdicción, es decir no son órganos jurisdiccionales ya que son fuente de aplicación de justicia, sin embargo deja claro que del procedimiento administrativo debe desprenderse *justicia administrativa*.

En el caso objeto de nuestro estudio, el accionar de la Administración Tributaria está facultado por el Código Tributario, y la práctica demuestra que en el mismo es muy difícil determinar un sentido de “trato justo”, cuando el ente interesado y facultado para lograr la recaudación tributaria, fiscaliza, investiga y determina de oficio la misma, además de impulsar el procedimiento de cobro al sujeto pasivo; por lo que normalmente sucede que desestime los argumentos legales y pruebas aportados por el sujeto pasivo emitiendo la resolución administrativa en los mismos términos utilizados en la audiencia inicial.

Jorge Mario Castillo González ⁵ al referirse a los principios del procedimiento administrativo en general, cita los siguientes de particular interés para efectos del presente trabajo:

- A. Principio de legalidad y justicia,
- B. Principio de derecho de defensa,
- C. Principio de imparcialidad

A. **Principio de legalidad y justicia:** El mencionado autor lo cita como principio del procedimiento administrativo, reconociendo además que éste es un principio constitucional inherente a la vida jurídica del Estado [Arts. 239 y 243] y se refiere a la defensa y protección del estado de derecho, el cual en todo su accionar debe enmarcarse en leyes establecidas previamente, así como en la justa y equitativa aplicación de la misma. A este respecto el procedimiento administrativo en materia tributaria, tiene su fundamento legal en el Decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario, el que determina legalmente cada una de sus etapas, así como otorga facultades al órgano administrativo activo de ejecutar y dirimir en la vía administrativa el procedimiento administrativo en

⁵ Jorge Mario Castillo González, **Derecho Administrativo**. Instituto Nacional de Administración Pública, -INAP- 10ª edición, capítulo X, **Procedimientos Administrativos**.


materia tributaria iniciado ya sea de oficio por este mismo órgano o a instancia de parte por el contribuyente afectado. En este sentido, resulta clara e indiscutible la aplicación del principio de legalidad al procedimiento administrativo tributario, puesto que la ritualidad y ejecución del mismo se sustenta en un cuerpo legal vigente, por lo que todas las actuaciones y procedimientos realizados son válidos legalmente; sin embargo, en la aplicación del principio de equidad y justicia, el procedimiento administrativo tributario, sí se encuentra en gran deuda con el contribuyente afectado, porque la ley al permitir que el órgano activo asuma el papel de juez y parte del mismo proceso, es muy difícil encontrar equidad y justicia en la actuación de dicho órgano.

B. Principio de derecho de defensa: Este principio, aplicado a la actuación administrativa impone a la –SAT- la obligación de que antes de tomar toda medida que tenga carácter de sanción o en forma general de una decisión referente a la actividad del interesado, y que tenga injerencia con las facultades legales de aquella, debe advertirle e invitarle a que se defienda [Arts. 12 y 14 Constitucionales]. A este respecto, dentro de la legislación del procedimiento administrativo tributario, contenida en el Código Tributario –CT- se establece como obligación de la Administración tributaria, notificar además de la audiencia: los dictámenes, opiniones y resoluciones, y sin ello no quedan obligados ni se les puede afectar en sus derechos [Arts. 127 y 132]. Sin embargo en la práctica es bien sabido que los dictámenes de la Procuraduría General de la Nación y de la Unidad de Asesoría Técnica del Directorio, solicitados por el Directorio de la Sat, no se notifican al interesado; así como tampoco se notifican las resoluciones de diligencias para mejor resolver, cuando solicitan información a proveedores, clientes, etc.


Principio de imparcialidad: Este principio se refiere a que en las decisiones administrativas que puedan causar perjuicio al interesado no deben intervenir autoridades que tengan intereses contrapuestos a los intereses del propio interesado. El principio de imparcialidad obliga al funcionario y al empleado a basar sus actuaciones en la igualdad de oportunidades. Con relación al cumplimiento de este principio, la administración tributaria precisamente tendrá intereses contrapuestos a los intereses del sujeto pasivo, que es el administrado, al exigirle a través de una resolución y su posterior confirmación por parte del Directorio, el pago de impuestos, (ya sean estos omitidos, ajustados o extemporáneos) multas y/o intereses que han sido determinados por el mismo órgano administrativo, por lo que la aplicación del principio



de imparcialidad exigiría que aún en la última fase de la vía administrativa el sujeto pasivo tuviera la oportunidad de defenderse ante un órgano independiente.

A este respecto es importante señalar que dentro de las consideraciones generales contenidas en la exposición de motivos del Modelo de Código Tributario para América Latina –MCTAL-⁶, la comisión preparadora del mismo, dentro de sus enunciados estableció los supuestos básicos de los cuales ha partido en su preparación, dentro de los que el inciso 3º establece el fundamento del mencionado proyecto en fijar la posición del mismo acerca de las grandes cuestiones tributarias. El MCTAL, el cual en gran parte sirvió de ejemplo para elaborar y aprobar el Código Tributario guatemalteco, recomienda como principios jurídicos aplicables a las relaciones entre el fisco y el contribuyente del cual ha de derivarse que la función administrativa sea eficiente, la concordancia con las garantías individuales consagradas en nuestro caso en la Constitución Política de la República. 

En cumplimiento con este enunciado básico, la comisión consideró fundamental que en las relaciones entre el fisco y el contribuyente, el Código Tributario debe emanar de la aplicación de los principios fundamentales de legalidad y jurisdiccionalidad.

El principio de imparcialidad aplicado al procedimiento administrativo tributario, obligaría a la existencia de un órgano administrativo independiente que revisara las actuaciones de la administración activa encargada de ejecutar las funciones de gestión, fiscalización, investigación y determinación de la obligación tributaria, ya que en la misma siempre existirán intereses contrapuestos a los del administrado, lo cual incide en que la posición de la administración tributaria sea siempre parcial en perjuicio del sujeto pasivo, que ve como sus esfuerzos en reunir la documentación de prueba en contra de los señalamientos de la administración tributaria son  cuestionados en la totalidad de las fases de esta vía, teniendo una mejor oportunidad hasta que recurra al Proceso de lo Contencioso Administrativo.

Más adelante en el título IV, Procedimientos ante la administración tributaria del MCTAL, en congruencia con lo establecido en el capítulo I de la exposición de motivos, la orientación del mismo responde a los principios de la garantía jurisdiccional y de la igualdad de las partes, entendiéndose por las mismas al derecho del contribuyente a que las

⁶ Reforma Tributaria para América Latina. **Modelo de Código Tributario**. Unión Panamericana, Secretaría General, Organización de los Estados Americanos, Washington D.C. 1968.

diferentes controversias que pueda mantener con el fisco sean resueltas siempre por un juez idóneo, ajeno a la administración activa, dentro de un proceso en que ambas partes actúen con iguales posibilidades de alegación y defensa; en este sentido el capítulo V del MCTAL regula la función jurisdiccional la cual reserva exclusivamente a órganos administrativos jurisdiccionales especializados u órganos enmarcados en el Organismo Judicial, ambos con la característica fundamental de ser independientes de la administración activa, entiéndase en este caso el órgano encargado de recaudar y fiscalizar los tributos, a los cuales les desecha en forma radical, la posibilidad de actuar en calidad de juez y de que ejecuten administrativamente al deudor.

Es interesante notar que el MCTAL, sin embargo deja abierta la posibilidad de impugnar los actos administrativos en materia tributaria ante el órgano activo de percepción y fiscalización de los tributos, sin embargo enmarca esta posibilidad como una opción a elegir por el sujeto pasivo; es decir optará entre los recursos administrativos y la vía directa ante la autoridad jurisdiccional, ya sea ésta administrativa o judicial, lo cual constituye la gran diferencia con el sistema Guatemalteco, pues en éste, es preciso agotar la vía administrativa para acceder a la judicial, lo cual quíerese o no desgasta considerablemente el optimismo y la convicción del sujeto pasivo sobre la procedencia de sus argumentos de defensa y medios de prueba.

No es el objeto central de estudio de la presente tesis, por lo que no se profundizó en el análisis de los aspectos de derecho formal y material inherentes al proceso contencioso administrativo en Guatemala. Sin embargo las siguientes consideraciones sobre dicho proceso se encuentran fundamentadas en la opinión y análisis de autores y obras especializadas en derecho administrativo.

Limitaciones del Tribunal de lo Contencioso Administrativo: A opinión personal y de conformidad con la experiencia guatemalteca, existen las siguientes desventajas en el actual sistema de resolver las controversias en materia tributaria, en el Tribunal de lo Contencioso Administrativo:

1. **Jurisdicción administrativa:** Como lo indica el autor Jorge Mario Castillo González⁷, la jurisdiccionalidad administrativa se justifica por la existencia del derecho administrativo, lo que significa la introducción de principios, criterios y técnicas propias. En este sentido tal y como se desarrolla en Guatemala, 3 Jueces que son quienes dirigen el proceso contencioso

⁷ Jorge Mario Castillo González, **Derecho Administrativo**, 10ª. Edición pag. 92

administrativo se encuentran atrapados y cargados de formalismos propios del Código Civil y Mercantil, no contando con la principal herramienta –un código procesal administrativo- con el cual juzgar asuntos administrativos –tal es el caso de las resoluciones de la Administración Tributaria- en forma técnica y con apego a principios del Derecho Administrativo,

2. **En materia de especialidad:** La jurisdicción contenciosa administrativa en materia tributaria es altamente especializada, por lo tanto requiere el estudio especializado. Fue por esta necesidad de especialización que las Salas de este tribunal se dividieron en dos, y a partir del 3 de septiembre del 2003 se agregó una sala más; sin embargo desafortunadamente esta necesidad de especialización ya no es de vigencia obligatoria en el Contencioso Administrativo tributario regulado por el CTG [Título 5, arts. Del 161 al 168], ya que de conformidad con la reforma al artículo 161, realizada por el 30 del Decreto 29-2001, la sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo asignada para lo tributario “estará integrada con Magistrados especializados en materia tributaria **preferentemente**” con lo cual, además de la inconveniencia y consiguiente desventaja procesal del sujeto pasivo porque este tema especializado no se encuentra a cargo de jueces con especialización en lo Contenciosos Administrativo, ahora se agrega que tampoco lo estarán en lo tributario.

3. **Agilidad de los procesos:** Anteriormente solamente existía una sala para los asuntos de índole tributaria, -y a partir del 3 de septiembre del 2003, dos- para conocer de tributos y sanciones emanadas de la Administración Tributaria, además de conocer de las acciones y recursos relativos a la materia tributaria aduanera, lo cual aún con el alivio que significa agregar una sala más hace que el proceso de tramitación lleve un tiempo considerablemente largo, por la cantidad y acumulación de los procesos

4. **En cuanto a su ubicación:** Este tribunal se ubica exclusivamente en la capital de la República, con la consiguiente desventaja para los recurrentes ubicados en el interior de la misma, ya que si bien estos pueden establecer domicilio para citaciones y notificaciones en la oficina del abogado patrocinante, la misma debe ubicarse dentro de la ciudad capital guatemalteca, por lo que toda la tramitación después de la presentación del memorial de demanda debe realizarse únicamente en ésta, convirtiéndose la tramitación incómoda y onerosa, perdiéndose el objetivo de acceso efectivo a la administración de justicia.



De tal modo que aunque comúnmente se dice que el verdadero proceso contencioso tributario se abre con posterioridad a la decisión administrativa definitiva; en Guatemala este proceso no es del todo adecuado, **1)** se parte de una resolución administrativa emanada y confirmada por una autoridad que creó la situación jurídica a dilucidar lo cual resulta incongruente; y **2)** porque como se ha apuntado anteriormente el órgano jurisdiccional ante quién debe recurrir el sujeto pasivo de la obligación tributaria, no cuenta con las herramientas legales ni la especialización obligatoria, necesarias para garantizar el debido proceso en materia tributaria.

2.2. El Procedimiento administrativo tributario en el Estado de Derecho:

Como lo refiere el autor Hector B. Villegas⁸ la tarea del Derecho Constitucional en materia tributaria consiste en “regular el poder de imperio estatal”, el cual define como “la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial.

Sin embargo actualmente en nuestros llamados “Estados de derecho” esta potestad tributaria se ha transformado, ya que la facultad estatal de crear unilateralmente tributos se convierte en la facultad de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados.”

Convirtiéndose lo anterior entonces en la primera y fundamental limitación a la potestad tributaria que los preceptos constitucionales consagran: la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales. Y tal y como se desarrolla en nuestro medio, dichas normas se encuentran contenidas en el Código Tributario.

De lo anterior se deriva que la potestad de recaudar los tributos ejercida en nuestro Estado de Derecho por un organismo perteneciente al Poder Ejecutivo, debe sujetarse al principio de legalidad –derivado del Poder Legislativo- el cual significa que “no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca”

Como corolario a la actuación de los poderes del Estado, se encuentra el Control Jurisdiccional. En materia tributaria, la creación y percepción de tributos están sometidas –al igual que cualquier otro acto estatal- al control judicial de constitucionalidad. La inconstitucionalidad puede provenir de

⁸ Villegas Hector B. **Curso De Finanzas, Derecho Financiero Y Tributario**, Ediciones Depalma 6ª edición, pags. 185-231

leyes o actos violatorios de las garantías constitucionales que en forma directa o indirecta protegen a los contribuyentes. o también de leyes o actos violatorios de la delimitación de potestades entre los poderes del Estado.

De lo anterior, se concluye, que para Villegas lo importante en materia tributaria, es que tanto en la determinación del hecho generador del tributo, su recaudación, fiscalización y solución de conflictos entre las partes, debe prevalecer la acción constitucional del Estado de Derecho.

Determinación Tributaria: Naturaleza Jurídica:

Los autores J. M. Martín y G. F. Rodríguez, toman del autor Giuliani Fonrouge la definición del acto de determinación como “el conjunto de actos emanados de la Administración pública, de los particulares, o de ambos coordinadamente, destinados a establecer –en cada caso en particular- la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”⁹ con lo cual marcan la existencia de tres tipos de actos de determinación: a) el realizado por el propio sujeto pasivo o “autodeterminación” a través de las denominadas “declaraciones” [Art. 105 CT] las cuales en algunos casos se constituyen en “declaraciones juradas”; b) el efectuado por la Superintendencia de Administración Tributaria, definida en nuestro CT, como “determinación de oficio [Art. 107] con sus modalidades de “sobre base cierta [Art. 108] y “sobre base presunta [Art. 109] y; c) una denominada por la doctrina tributaria como “determinación mixta” la cual en nuestro caso, se encuentra legislada en el artículo 103 CT al indicar que la determinación tributaria es el acto mediante el cual “...el sujeto pasivo o la administración tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía...” (el subrayado no es del texto original)

Autodeterminación:

Doctrinariamente y aún en mayor grado cuando se trate de una “declaración jurada” se le considera como una especie de confesión extrajudicial, que responsabiliza al declarante, tanto por su contenido como por la exactitud de los cálculos que haya empleado para su presentación. Por lo que se le considera una pieza primordial para aplicar eventualmente alguna figura delictiva, o para

⁹ José María Martín y Guillermo F. Rodríguez Usé “**Derecho Tributario Procesal**” Ediciones de Palma, 1987, pag. 53

que de conformidad con las atribuciones de verificación y fiscalización asignadas al órgano administrativo, esté expresamente habilitado para modificarlas, en caso de advertir en las mismas inexactitud.

Determinación de Oficio: Actividad administrativa de determinación del tributo. Acto administrativo o jurisdiccional:

Existen diversas opiniones doctrinarias sobre si la actividad de determinación de la obligación tributaria, constituye un acto o procedimiento administrativo o si el mismo constituye un acto o proceso jurisdiccional, lo cual tendrá incidencia en el derecho de defensa del contribuyente y el debido proceso en materia tributaria.

Dino Jarach afirma que la determinación impositiva practicada por el fisco tiene naturaleza de *acto jurisdiccional*, argumentando a su favor que la autoridad encargada por la ley de efectuar la determinación de la obligación tributaria no tiene facultades discrecionales para determinar o no dicha obligación tributaria. Es decir que el contenido de la determinación no depende de un juicio de conveniencia u oportunidad, sino únicamente del cumplimiento de la ley. Por consiguiente dice Jarach, el acto de determinación en su aspecto objetivo no difiere del pronunciamiento del juez y tiene como contenido pronunciar el derecho, es decir, cumplir con una función jurisdiccional”¹⁰

La circunstancia de que el derecho tributario contemporáneo haya regulado el acto de determinación con el objeto de otorgar mayores garantías al contribuyente, dándole posibilidades de alegación y defensa mediante vistas previas y recursos posteriores, ha llevado a Jarach ¹¹ a sostener que resulta difícil, negar la existencia del contencioso y por lo tanto la naturaleza jurisdiccional del acto de determinación. Tal situación se plantearía incluso cuando la ley ofrece al contribuyente la oportunidad de manifestar su conformidad o disconformidad con las verificaciones de auditores fiscales, alegar sobre los hechos y el derecho aplicable y obtener las pruebas pertinentes y el órgano resuelve teniendo en cuenta los resultados del contradictorio entre las partes.

A manera de culminar su defensa de la jurisdiccionalidad del acto de determinación y particularmente de la controversia administrativa posterior indica que a su juicio, “el único principio inmovible que debe mantenerse como piedra fundamental de nuestro ordenamiento institucional

¹⁰ Dino Jarach, Curso.. t.l., p. 406, citado por Hector B. Villegas, Curso de finanzas..., p 355

¹¹ **Jarach, “El hecho imponible...”**, citado en Instituciones de Derecho Tributario, Ramón Valdez Costa, pags. 285 -86

es que no puede haber pronunciamiento administrativo en materia tributaria que no sea revisible por la justicia”

En contraposición con la opinión de Jarach,¹² Carlos M. Giuliani indica que la actividad estatal en la recaudación de impuestos se desenvuelve mediante varios actos administrativos conocidos como procedimiento administrativo, durante el cual es necesario asegurar a los particulares contra posibles violaciones de derecho.

A opinión de Giuliani, las características particulares de la actividad administrativa determinan que corresponde al particular realizar las etapas de determinación de la obligación tributaria, sin embargo aún en aquellos casos en que esta etapa sea cumplida de oficio por la administración, se trata de actos administrativos unilaterales, en tanto que la actividad netamente jurisdiccional solo aparece con posterioridad. Suele hablarse de actividad jurisdiccional de la Administración tributaria, para referirse a la etapa de la determinación de oficio de la obligación tributaria [Jarach], cuando este aspecto corresponde a un aspecto de la administración activa y no a un proceso contencioso, a pesar de que pueda haber pruebas y actuaciones ante un funcionario administrativo, ya que tal determinación responde a la actividad espontánea de la autoridad fiscal en sus funciones de poder público. La intervención que pueda tener el sujeto pasivo, no permite hablar de un proceso contradictorio formal, pues el conocimiento de actuaciones para satisfacer un elemental principio de justicia y la posibilidad de ser “oido” acerca de las pretensiones fiscales no altera el principio expuesto.

De tal modo que resulta una incongruencia conferir funciones decisorias a la propia autoridad que creó la situación jurídica a dilucidar.

El autor Fiorini,¹³ intenta marcar con mayor claridad la diferencia entre la actividad administrativa como *procedimiento administrativo* y la *actividad jurisdiccional*, al mostrar que el procedimiento administrativo es algo diferente del proceso contencioso o jurisdiccional administrativo, ya que este tiende a aplicar el derecho a la contienda, en tanto que el primero ejecuta la legislación. De esta manera agrega el autor, hay un procedimiento administrativo que se realiza mediante una serie de

¹² Carlos M. Giuliani Fonrouge, **Derecho Financiero**, Volumen II, 6ª edición, 1997 Editorial Depalma.

¹³ Fiorini, **Proceso Administrativo y proceso Contencioso-administrativo** 1959, citado por C. Guiliani, Derecho financiero.. volumen II, p. 800

actos administrativos que significan el orden regulado [Giuliani] y que constituye un medio de realización y no un fin por lo tanto carece de actividad jurisdiccional; y luego hay un proceso contencioso administrativo que supone enjuiciamiento de la administración ante un órgano independiente, con su correspondiente proceso, al cual le otorga carácter de jurisdiccionalidad.

Resalta que aún donde la administración ejerce facultades discrecionales, esto no implica que puede proceder arbitrariamente, porque sería atentar contra el orden jurídico; de aquí la necesidad de reglamentar los procedimientos administrativos de la etapa anterior a la jurisdiccional asegurando la publicidad para el afectado, el acceso al expediente, motivación de la decisión, etc., sin que esto importe para cambiar la naturaleza del proceso; estaremos siempre en lo puramente administrativo (administración activa) sin avanzar sobre lo contencioso.

Las controversias que puedan plantearse en vía administrativa entre ambas partes, ya sea con anterioridad a la adopción del acto de determinación o durante los recursos administrativos que fijarán definitivamente la posición de la administración, son controversias entre partes, que indudablemente pueden llegar a un acuerdo. Pero sí el conflicto no encuentra composición en esa vía, entra en la fase contenciosa que terminará con una sentencia que sustituirá la voluntad de las partes por la voluntad de ese tercero que es el juez.

2.3. Tribunal administrativo tributario: Definición y características:

¹⁴Como lo indica Giuliani Fonrouge, al referirse a los tribunales administrativos argentinos, éste constituye un órgano jurisdiccional enmarcado en el poder ejecutivo pero independiente de la administración activa y su finalidad es asegurar real protección a contribuyentes y responsables de la obligación tributaria. En efecto tiene los caracteres que configuran lo jurisdiccional, pues dirime las diferencias que se susciten entre partes, y sus integrantes gozan de las garantías de estabilidad, inamovilidad y seguridad de retribución que les permiten actuar con independencia del Poder Ejecutivo, además de que sus decisiones pueden hacer *cosa juzgada*

Ampliando el aspecto de las garantías de las que gozan los integrantes del tribunal administrativo tributario, el autor Hector B. Villegas ¹⁵ agrega las de: a) retribución fija equiparada a los miembros

¹⁴ Giuliani Fonrouge, Navarrine **procedimiento tributario**: 624, 625,

¹⁵ Hector B. Villegas [:434-436]

de las cortes bajo la tutela de la Corte Suprema de Justicia, b) remoción sólo por causas que enumere la ley, c) juzgamiento de esas causas por un jurado presidido por el Procurador General de la Nación e integrado por 4 abogados nombrados anualmente por el poder ejecutivo, a propuesta de colegios o asociaciones de abogados, y d) un régimen de incompatibilidad para sus miembros, a los cuales les es prohibido ejercer profesiones, comercio, actividades políticas, etc., en nuestro caso, tomando en cuenta siempre lo que al respecto establece el artículo 112 constitucional.

Aplicado a nuestra organización administrativa, una característica muy importante de este tribunal, es la que aunque su sede pueda estar en la capital de la república, puede sesionar en cualquier lugar de la misma mediante delegaciones fijas o móviles, pero además para evitar a los sujetos pasivos desplazamientos incómodos, la ley preverá que los recursos o demandas puedan presentarse ante la sede del tribunal o en las actuales oficinas tributarias de la SAT del interior del país que actuarán en estos casos, exclusivamente como agencias directas del mencionado tribunal y en el caso de los recursos en materia aduanera, deberán interponerse en la delegación del tribunal que corresponda a la sede de la aduana que dictó la resolución o que intervino en el cobro de las sumas sujeto del litigio.

2.4. Competencias del Tribunal administrativo tributario:

Como se ha indicado en varios párrafos del presente análisis, la competencia del tribunal administrativo tributario debe circunscribirse a los aspectos tributarios derivados por las resoluciones administrativas emanadas de la administración tributaria que determinan ajustes y multas a la obligación tributaria.

2.5. Constitucionalidad o inconstitucionalidad de un Tribunal administrativo tributario en Guatemala

Como se ha definido en la sección anterior, el tribunal administrativo tributario, actúa –en los países en donde se ha adoptado- como un órgano jurisdiccional dentro del poder ejecutivo, independiente de la administración tributaria activa; al cual el sujeto pasivo podrá recurrir en forma optativa o en su defecto directamente ante la vía judicial.

Es más en algunos países en donde funciona éste tribunal, se trata de un órgano administrativo de plena jurisdicción, por cuanto tiene facultades para conocer, confirmar, modificar, revocar, fallar y ejecutar el acto de determinación de oficio, además de destacarse el hecho de que sus sentencias hacen cosa juzgada sustancial, lo que significa que contra las mismas únicamente cabría el recurso excepcional de revisión ejecutado en este caso ya en la vía judicial, aplicando el criterio jurídico de que “contra la presunción de que la cosa juzgada es verdad, solo será eficaz la sentencia ganada en juicio de revisión”; sin embargo en otros países éste tribunal funciona como órgano de simple jurisdicción, con lo cual solamente puede confirmar o anular y revocar los actos bajo su competencia.

Aplicando estos criterios al caso de Guatemala, las facultades de un tribunal administrativo fiscal de ejercer jurisdicción gozando de la misma en forma plena y de que sus sentencias hagan cosa juzgada sustancial, parecería provocar con las mismas acciones de inconstitucionalidad, por cuanto nuestra Constitución establece en el Artículo 203 penúltimo y último párrafos: “la función jurisdiccional se ejerce, con exclusividad absoluta por la Corte Suprema de Justicia y por los demás tribunales que la ley establezca. Ninguna otra autoridad podrá intervenir en la administración de justicia.”. En tal sentido es importante analizar opiniones diversas con relación a la constitucionalidad o inconstitucionalidad de este órgano, provenientes de tratadistas que ante la existencia de órganos en sistemas similares al nuestro han pronunciado con relación a los mismos.

Al referirse a la constitucionalidad del tribunal fiscal de la República Argentina, Giuliani Fonrouge y Navarrine¹⁶, declaran que la misma es incuestionable, no solamente porque su jurisdicción es optativa –los contribuyentes pueden elegir entre acudir a este tribunal o directamente al contencioso en la vía judicial lo cual también quedaría como opción en nuestro país- sino también porque las resoluciones del tribunal administrativo son susceptibles de revisión por el poder judicial en lo que se relaciona con el monto cuantitativo, lo cual asegura la supremacía de este último poder en cuanto al control de constitucionalidad de los actos administrativos.

A criterio de Giuliani y Navarrine, estos órganos enmarcados dentro del poder Ejecutivo, sí son efectivamente independientes del órgano activo tributario, ya que tienen las características que configuran la misma, tales son la estabilidad, inamovilidad y seguridad de retribución de sus

¹⁶ Carlos M. Giuliani Fonrouge y Susana Camila Navarrine, **Procedimiento Administrativo** ediciones Depalma 6ª edición 1995 pags 625...

miembros, lo que les permite actuar con independencia del poder Ejecutivo; así mismo reconoce su principal característica: la jurisdiccionalidad, pues sus pronunciamientos pueden ser confirmatorios, revocatorios o modificatorios de las decisiones administrativas del órgano activo; decisiones que al aplicar la facultad de libre apreciación de los hechos y aplicación del derecho, hacen cosa juzgada sustancial.

A diferencia de la jurisdicción que tienen los tribunales ordinarios de justicia la cual se circunscribe al lugar en donde tienen su sede, el tribunal fiscal argentino ha sido concebido con facultad de ejercer jurisdicción en todo el país, debido a la facultad de constituirse y sesionar en cualquier lugar de la república a través de denominadas delegaciones fijas en el interior, y delegaciones móviles establecidas para determinadas épocas del año.

Es importante resaltar, que Giuliani sí se muestra fervoroso defensor de los tribunales administrativos jurisdiccionales, lo cual deja claro también en su obra *Derecho financiero*¹⁷ en la que indica que “no es forzoso que la autoridad decisoria de la situación jurídica a decidir corresponda al poder judicial, aunque tal sea la norma general en nuestro régimen institucional, lo importante es la situación de independencia y no el ámbito en que está enmarcado el organismo”; lo cual es posible asegurar en forma efectiva en este caso en la esfera administrativa, especialmente por la inamovilidad de los miembros, lo cual permite asegurar que sí hay verdadera actividad jurisdiccional; además con la posibilidad de que esta decisión sea revisible por los tribunales judiciales, se salva cualquier escrúpulo constitucional fundado en la prohibición al Ejecutivo de ejercer funciones judiciales.

Además, el reconocimiento de facultades jurisdiccionales a órganos administrativos, es uno de los aspectos que mayor grado atribuyen nueva fisonomía al principio de la división de los poderes, lo cual permite que sea más efectiva y expedita la tutela de los intereses públicos por la creciente complejidad de las funciones de la administración; sin embargo admite, no se debe permitir que dicho reconocimiento sea incondicional, pues tal actividad siempre debe encontrarse sometida a limitaciones de jerarquía constitucional, en el sentido de la exigencia de control judicial suficiente.

Es posible concluir que tanto en su obra “Procedimiento Tributario” como en “Derecho financiero” Carlos Giuliani Fonrouge, reconoce que en las decisiones en materia tributaria, lo importante no

¹⁷ Carlos María Giuliani Fonrouge **Derecho Financiero volumen II**, , Ediciones Depalma 6ª edición 1997 pags 805...

estriba en la esfera a que corresponda el órgano decisorio de las controversias –que puede encontrarse en el poder Judicial o en el poder Ejecutivo- sino que en las facultades de independencia y jurisdiccionalidad que puedan facultarse a este órgano.

Al contrario de Giuliani Fonrouge y Navarrine sobre la conveniencia y constitucionalidad de los tribunales tributarios administrativos, el autor ¹⁸ Ramón Valdés Costa, se refiere a las modificaciones que en materia tributaria, constitucional han sido experimentadas durante los últimos años, por los países que como Guatemala, gozan de un Estado de Derecho.

Este autor enfoca las modificaciones que ha sufrido el derecho tributario, radicando su fundamentación en la necesidad de perfeccionar la protección de los derechos humanos frente a la creciente actividad del Estado en materia legislativa y administrativa.

La solución hallada al crecimiento de esta actividad ha sido la de someterla al control de los órganos jurisdiccionales a efectos de evitar o corregir las inconstitucionalidades o ilegalidades que la experiencia contemporánea ha puesto de manifiesto incluso en países democráticos.

A este respecto y como prueba de la evolución sufrida por el derecho tributario así como su indiscutible subordinación constitucional, en derecho comparado, se ofrecen ejemplos con la creación de nuevos órganos que no encajan dentro del concepto clásico de separación de los tres poderes. Así tenemos la existencia de: a) tribunales constitucionales en materia tributaria en Europa, b) Consejo constitucional tributario en Francia; c) tribunales administrativos en Argentina, Uruguay y Colombia, tribunales fiscales en México, Ecuador y Alemania Federal; d) comisiones tributarias en Italia.

Sin embargo Valdés Costa, critica la subordinación de los órganos jurisdiccionales que como él mismo indica existen en su país, -Uruguay- al apuntar que esta subordinación tiene su origen en manifestaciones habidas en nuestra época por parte de regímenes autoritarios, apuntando como ejemplo reformas habidas en la legislación tributaria del Uruguay dentro de un régimen de facto, en el cual se utilizó como justificación algunas opiniones como las de Montesquiu rechazando el “negativo” principio de la separación de poderes por entender que comprometía la “supremacía

¹⁸ Valdés Costa, Ramón. **Instituciones De Derecho Tributario**. Talleres gráficos EDIGRAF S. A. 1996

natural que corresponde al ejecutivo como órgano de dirección” y que la subordinación de los órganos jurisdiccionales al poder judicial le “quitaba la jerarquía de poder de Estado”

En su crítica y defensa de la potestad exclusiva de revisión de las actuaciones de los órganos administrativos por el poder judicial y el aparente sometimiento de los poderes ejecutivo y legislativo al poder judicial” –característica muy frecuente y exigida en la actualidad, por las constituciones de los estados de derecho- el maestro Valdéz Costa analiza el antagonismo del principio de la concentración de funciones al citar a Kelsen “la revisión judicial de la legislación constituye un indudable quebrantamiento de la separación de poderes”, sin embargo -continúa apuntando Valdéz Costa- la importancia del principio denominado “de separación de poderes” radica en que dicho principio va en contra de la “concentración de los poderes” más que en contra de la separación de los mismos.

Valdéz Costa muestra su preocupación por el fortalecimiento del poder ejecutivo en materia tributaria lo que ha traído una concentración de funciones contrario al principio de separación de funciones.

Esa función indica se registra en primer término en la función legislativa en la cual critica la creación y funcionamiento de leyes ordinarias con facultades privativas –la ley del acceso al tribunal de lo contencioso administrativo en Guatemala sería un ejemplo- las cuales limitan la acción del contribuyente, así como la delegación al poder ejecutivo de legislar y ejecutar ciertos “impuestos” –en nuestro caso, por ejemplo los derechos arancelarios-. En segundo término, Valdéz Costa cita el otorgamiento de funciones jurisdiccionales a órganos pertenecientes al poder ejecutivo, los cuales indica se derivan del derecho francés y que han sido adoptados parcial o totalmente por varios países latinoamericanos dentro de los cuales cita a Argentina, Costa Rica, México, Chile y Perú.

A criterio de este autor, estos tribunales, -en mayor o menor grado dependiendo del país al que corresponden- aunque cuentan con estructuras que suponen su independencia del órgano activo, por el hecho de encontrarse dentro de la jerarquía del poder ejecutivo, suponen vinculaciones tan estrechas con la administración activa que no permiten considerarlos como órganos jurisdiccionales independientes, lo que disminuye la garantía jurisdiccional requerida. Además de indicar que como observación común a las resoluciones dictadas por estos tribunales el reconocimiento de la procedencia de recursos ante los órganos judiciales, que constituye la auténtica garantía

jurisdiccional para el administrado, implícitamente significa una indeseable prolongación de los procesos, lo que no existe en los regímenes que tienen órganos jurisdiccionales pertenecientes al poder judicial cuyos fallos hacen cosa juzgada.

Después de analizar se puede concluir que a criterio de Valdes Costa, no existe en los derechos latinoamericanos razón valedera, para otorgar funciones jurisdiccionales al poder ejecutivo, pues sí los órganos jurisdiccionales van a actuar con plena autonomía para dictar sus fallos, no se ve por qué razón deben ubicarse en el poder ejecutivo, lo cual los desarraiga de su medio natural.

Sin embargo, -y esto es a favor de la presente hipótesis- deja la posibilidad de que sí la razón de estos tribunales, es el principio de separación de poderes cabe la posibilidad –a su juicio más lógica- de la creación de órganos independientes de éstos –de los 3 poderes- como es el caso de Colombia, Ecuador y Uruguay –en Guatemala el ejemplo más aproximado, es el caso de la Corte de Constitucionalidad- la cual constitucionalmente es un ente independiente de los 3 poderes del Estado.

Tomando en cuenta las opiniones anteriores y trasladándolas a nuestro ámbito jurídico, puede decirse que la validez constitucional del tribunal administrativo tributario en Guatemala, deberá enmarcarse en los siguientes aspectos: a) su jurisdicción deberá ser optativa, es decir los sujetos pasivos pueden elegir entre acudir a él o interponer demanda contenciosa en el tribunal de lo contencioso administrativo, órgano judicial; b) las resoluciones del tribunal administrativo tributario deberán ser recurribles ante el poder judicial sin ninguna clase de limitación a la jurisdicción de este último.

Sin embargo, es necesario para aclarar dudas sobre el significado de ciertos términos legales, así como de facultades legales y la constitucionalidad o inconstitucionalidad de los mismos analizar detenidamente el significado y alcance legal de los términos: “jurisdicción”; “plena jurisdicción”; “simple jurisdicción”, y “cosa juzgada sustancial”

2.5.1. Jurisdicción:

El diccionario Jurídico de G. Cabanellas¹⁹ dice que jurisdicción genéricamente es autoridad, facultad, dominio. También dice que son el conjunto de atribuciones que corresponden en una materia y en cierta esfera territorial. Jurisdicción conceptualmente también es poder para gobernar y para aplicar las leyes.

El Diccionario de la Real Academia Española²⁰ al referirse al término Jurisdicción indica que es “Poder o autoridad que tiene alguien para gobernar y poner en ejecución las leyes o para aplicarlas en juicio”, y al referirse al término **atribuir jurisdicción**, indica que es “Asignarla la ley, o someterse las partes a juez que legalmente carecería de competencia”

Fundamentalmente la palabra jurisdicción se forma de *jus* y de *dicere*, aplicar o declarar el Derecho por lo que se dice *jurisdictio* o *jure diciendo*. A toda jurisdicción va agregado el mando, el imperio, con el objeto de tener por cumplido lo prescrito, ya que sin esta función serían únicamente fórmulas o disposiciones vanas y sin eficacia las determinaciones de la justicia. Por imperio se entiende la potestad o parte de fuerza pública necesaria para asegurar la ejecución de las decisiones y mandatos de la justicia.

A este respecto el profesor argentino Alsina²¹ señala que “constituye la *jurisdicción* la potestad conferida por el Estado a determinados órganos para resolver, mediante la sentencia, las cuestiones litigiosas que les sean sometidas y hacer cumplir sus propias resoluciones; esto último como manifestación del imperio”

Al referirse al imperio, se trata en este caso del imperio de la aplicación y la administración de la justicia potestad conferida constitucionalmente con exclusividad a los tribunales subordinados a la Corte Suprema de Justicia, los cuales son exclusivos competentes para hacer cumplir las resoluciones que pongan fin a cuestiones de litigio, cualquiera que sea la naturaleza de las mismas.

En este sentido, entonces el tribunal fiscal administrativo en Guatemala, no podría, por resguardo a las facultades constitucionales con sus resoluciones poner fin a la contienda tributaria, teniendo estas, la oportunidad y el derecho del sujeto pasivo de ser recurridas en la vía judicial, por

¹⁹ Guillermo Cabanellas, **Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual** tomo IV: 54, 49, 48]

²⁰ **Diccionario De La Real Academia Española**, Vigésima primera edición, II tomo, Madrid 1992

²¹ Guillermo Cabanellas, **Diccionario enciclopédico de Derecho Usual** tomo IV: 54, 49, 48]

cuestiones de derecho de forma y fondo, solucionándose de esta forma el cuestionamiento que seguramente enfrentaría en cuanto a su posible inconstitucionalidad

2.5.2. Jurisdicción Plena? o Jurisdicción Simple?

²² “La jurisdicción plena es la que se ejerce de manera tal en una causa o proceso, con facultad para conocer, tramitar, fallar y ejecutar. Así mismo la jurisdicción plena, también conocida como acumulativa, es aquella que permite a un Juez conocer preventivamente de la misma causa que otro; y por lo general la sigue el primero que la haya comenzado hasta concluirla.”

Mientras que la jurisdicción simple, también llamada jurisdicción limitada, es aquella en la cual, el órgano en este caso el tribunal solamente puede conocer una parte del proceso y para su fallo final o su ejecución debe trasladarse o elevarse el expediente a autoridad superior.

Un ejemplo parecido en la vía administrativa, sobre jurisdicción simple, es el caso del procedimiento administrativo actual ante la SAT, cualquiera de las intendencias conoce la evacuación de audiencia, pero quien emite las resoluciones y emite el fallo es el Superintendente, que es ante quien el sujeto pasivo recurre.

2.5.3. Cosa juzgada sustancial, resolución firme, sentencia definitiva?

Giulinni Fonrouge, dice acerca de la “cosa juzgada sustancial que ²³ “La cosa juzgada se tiene por verdad y no cabe contradecirla ya judicialmente para poner fin a la polémica jurídica y dar estabilidad a las resoluciones. El intento de renovar la causa en tales condiciones encuentra el insalvable obstáculo de la *excepción de cosa juzgada*”. En relación a la *cosa juzgada* se refiere a la eficacia obligatoria de una decisión jurisdiccional. Para Couture ²⁴ el concepto jurídico de “cosa juzgada “es la autoridad y eficacia de una sentencia judicial cuando no existen contra ella medios de impugnación que permitan modificarla. Y según Fassi²⁵ “es fundamentalmente un impedimento

²² Giuliani Fonrouge, **Derecho financiero** tomo II: 49, 54

²³ Giuliani Fonrouge, **Derecho financiero**: TOMO II: 397

²⁴ Couture ob.cit p. 401, citado por “Procedimiento Tributario” Giuliani Fonrouge, Susana Navarrine, P 710.

²⁵ Fassi, citado por “Procedimiento Tributario” Giuliani Fonrouge, Susana Navarrine, “Procedimiento Tributario” pag. 710

jurídico que prohíbe volver a juzgar una cuestión ya resuelta por los tribunales de justicia entre las partes a quienes la sentencia puede serle opuesta”

De acuerdo con estos criterios, pero especialmente con la estructura jurídica de cada Estado en particular, las resoluciones del tribunal administrativo jurisdiccional tributario hacen *cosa juzgada formal o cosa juzgada sustancial*, los autores consultados, coinciden en que para lograr la eficacia de las resoluciones y no provocar alargamiento de las causas, las resoluciones del mismo deberán hacer *cosa juzgada sustancial*, sin embargo al hacer cosa juzgada sustancial, las resoluciones del tribunal serían inmodificables aún en proceso posterior y de hecho no habría tal proceso posterior aplicable; por lo que considero que las resoluciones, incluso las del tribunal administrativo tributario deberán hacer *cosa juzgada formal* para cumplir con el enunciado constitucional aludido.

Existen cosa juzgada formal y cosa juzgada sustancial. Cosa juzgada formal: cuando la sentencia no puede ser objeto de recurso, pero admite la posibilidad de modificación en un proceso ulterior. Cosa juzgada sustancial: sí a la condición de inimpugnable mediante recurso, se agrega la de inmodificable en proceso posterior.

Con respecto a que sí las resoluciones administrativas hacen *cosa juzgada* existen diversos criterios opuestos entre sí. ²⁶La corriente negativa sostiene que es imposible hablar de cosa juzgada con respecto a los actos administrativos y que los mismos fueran irreversibles o definitivos, ya que la expresión debe reservarse para los actos jurisdiccionales únicamente del poder judicial; en tanto que la corriente positiva, opina que es admisible la expresión de cosa juzgada en la vía administrativa, aunque sin pensar en una equiparación absoluta con la cosa juzgada en lo judicial.

En nuestro medio, no puede hablarse de cosa juzgada de las resoluciones administrativas, ya que aunque no se impugnen a través del recurso de revocatoria, y que legalmente queden “firmes” [artículo 147 CTG], o que se impugnen pero la resolución de la revocatoria sea desfavorable, éstas pueden oponerse en el Proceso Económico Coactivo, y la resolución emanada de este órgano judicial sí ya producirá “cosa juzgada”.

Igual sucede en el proceso contencioso administrativo, al cual el sujeto pasivo accede a impugnar una resolución administrativa que ha causado “estado” por haberse agotado todos los medios administrativos de impugnación pero no se puede hablar de “cosa juzgada” puesto que este tribunal

²⁶ Bielsa **Derecho Administrativo**, citado por Giuliani Fonrouge, “Derecho Financiero” tomo II, Pags. 820,21

judicial puede revocar, anular o confirmar tal resolución y será hasta esta resolución emanada del Tribunal de lo Contencioso que podrá hablarse de “cosa juzgada”

Se puede concluir indicando que el planteamiento anterior demuestra que el funcionamiento de un tribunal administrativo tributario, es válido constitucionalmente, siempre que sus resoluciones *hagan cosa juzgada formal* lo cual permitiría que las mismas pudieran ser revisibles en proceso posterior, tal sería el caso del recurso de casación, el cual se plantea ante la máxima autoridad judicial: la Corte Suprema de Justicia.

La experiencia de validez constitucional de este tribunal en otros países, nos refiere al caso de la Argentina en donde la corte suprema de justicia, se ha pronunciado en forma favorable ²⁷sobre la validez constitucional de este tribunal, en la medida en que sus resoluciones fueran recurribles ante el poder judicial, sin ninguna clase de limitación a la jurisdicción de este último.



²⁷ J.M Martín Y G.F. Rodríguez, **Derecho Tributario Procesal**: pag.215

3. METODOLOGÍA

3.1. **Tipo de Investigación:**

La presente investigación es de tipo no experimental. Dentro de esta división, el presente estudio describirá las relaciones naturales entre variables sin realizar ningún cambio o variación a propósito entre las mismas, limitándose a observar los fenómenos tal y como se darán en su contexto natural, para después proceder a analizarlos. Por lo tanto se tratará de una investigación no experimental de tipo correlacional. El presente estudio no construirá ninguna situación, sino que en el mismo se observarán situaciones existentes, puesto que el investigador no tiene control directo sobre las variables y no puede influir sobre ellas.

Transeccional descriptiva:

La investigación no experimental se centra en la observación y medición de los efectos habidos por parte de las variables planteadas, las cuales no son sujeto de variación, manipulación ni modificación intencionada por parte del investigador. El presente trabajo se define como una investigación no experimental en virtud de que en el mismo se han observado e investigado bibliográficamente las variables de investigación y su desempeño en el actual contexto jurídico tributario guatemalteco.

En cuanto a la clasificación de investigación no experimental a la que corresponde el presente trabajo, se puede indicar que el mismo corresponde al tipo transeccional descriptivo, puesto que su propósito al observar e investigar las variables de la investigación ha sido describir y analizar su incidencia en el sistema jurídico tributario guatemalteco actual.

3.2. **Método de Investigación:**

El presente trabajo de investigación en forma preliminar se realizó utilizando el enfoque metodológico científico exploratorio, el cual se aplicó en forma inductiva. Este procedimiento consiste en explorar información y teorías relacionadas con el tema objeto de estudio, examinar su contenido y aspectos relevantes y analizar su aplicación en el medio para el que se requiere.

Posteriormente, y debido a que el tema de estudio, no es actualmente aplicado en nuestro país, en la utilización del método inductivo se utilizó principalmente la técnica de investigación documental de tipo doctrinario y legal de autores internacionales, la que se aplicó a libros de doctrina legal tributaria, y documentos que contienen teoría legal y doctrinaria especializada en derecho tributario y constitucional y que tratan sobre los mecanismos teóricos y legales utilizados en la creación y funcionamiento de tribunales administrativos jurisdiccionales tributarios, como un medio para garantizar el debido proceso y derecho de defensa; así mismo se aplicaron técnicas de examen y análisis legal de las oportunidades ventajas y desventajas de su implementación en nuestro medio.

Como técnica para determinar las conclusiones y recomendaciones acerca de la determinación de la creación y funcionamiento de un tribunal administrativo jurisdiccional tributario en Guatemala, se plasmaron en forma de preguntas el cuestionamiento que por razones de necesidad, de realidad jurídica guatemalteca y doctrinaria, indudablemente surgirá al plantear la existencia de un órgano de esta naturaleza; preguntas a las que se les da respuesta analizando las variables investigadas y que conforman el marco teórico del presente trabajo.

3.3. **Muestra y Población:**

En la presente investigación no se aplicó el tradicional método de selección de muestra y población, pues por tratarse inicialmente de una investigación documental exploratoria y posteriormente, investigación documental especializada, no aplicó el concepto de determinación de muestra y población. Se tomó como base de análisis:

1. La literatura especializada en tribunales tributarios administrativos,
2. El sistema jurídico en Guatemala.
3. 6 volúmenes de literatura especializada en Derecho tributario, Tribunales tributarios administrativos,
4. 4 Volúmenes de Derecho Administrativo y Derecho Procesal Administrativo,
5. Colección de Diccionario jurídico
6. Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española

3.4. **Técnicas:**

- 3.4.1. Investigación documental exploratoria,
- 3.4.2. Investigación documental especializada.
- 3.4.2. Análisis y derecho comparado
- 3.4.3. Respuesta al cuestionario derivado de la hipótesis y las variables

3.5. **Instrumentos:**

Investigaciones documentales

Fichas bibliográficas

3.6. **Hipótesis Central:**

El debido proceso y el derecho de defensa del sujeto pasivo de la obligación tributaria, se garantizaría con la existencia de un órgano administrativo jurisdiccional tributario independiente de la SAT, que en la vía administrativa conozca y falle sobre las resoluciones tributarias emanadas de este órgano.

4.2. **Variables Aplicables:**

- ❖ Debido proceso aún en la vía administrativa,
- ❖ Derecho de defensa del sujeto pasivo de la obligación tributaria
- ❖ Existencia de un órgano administrativo jurisdiccional independiente de la SAT
- ❖ Constitucionalidad de la ley que cree y regule el funcionamiento de un órgano administrativo jurisdiccional
- ❖ Validez legal de las resoluciones de un órgano administrativo jurisdiccional

4. Informe y análisis

4.1. Tribunal administrativo jurisdiccional tributario en Guatemala:

4.1.1. Justificación:

Actualmente, y debido a la tradición y organización estrictamente judicialista de nuestro país, donde no existen organismos especializados dependientes del poder ejecutivo que ejerzan funciones jurisdiccionales, el proceso contencioso, como medio de acceso a la justicia en materia tributaria es de control privativo, reservado al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, el cual se encuentra enmarcado dentro del organismo judicial como único órgano jurisdiccional en donde pueden dilucidarse las controversias surgidas en el tema tributario.

De ello deriva, que al agotarse la vía gubernativa o administrativa, que es como se conoce a la terminación del procedimiento administrativo se produce lo que se denomina “cosa decidida administrativa” que significa no abrir el procedimiento nuevamente por el mismo asunto o negocio; ante lo cual, sí cabe alguna discusión más, la misma deberá plantearse ante un tribunal jurisdiccional, el cual es nuestro medio se encuentra enmarcado dentro del poder judicial exclusivamente.

Es por eso que la existencia de un tribunal administrativo jurisdiccional tributario, en Guatemala es una necesidad no solamente reclamada por principios doctrinarios y jurídicos inherentes al derecho constitucional tributario y que en nuestro Estado de Derecho son de existencia indiscutible, sino que también porque su existencia respondería al reclamo constitucional del derecho de defensa y debido proceso, por parte de los contribuyentes, derecho que como ya hemos visto debe ser resguardado y garantizado en la vía administrativa.

Aquí estriba la conveniencia de un órgano jurisdiccional administrativo, al cual recurrirá el afectado a opción entre éste o directamente ante la vía judicial por medio del Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

4.1.2. Porqué un órgano jurisdiccional dentro de la esfera administrativa?

Es necesario, contar con una instancia administrativa tributaria completamente independiente del actual órgano activo, porque existen razones de:

1. Necesidad del contribuyente del resguardo de garantías procesales existentes aún en la vía administrativa, al enfrentar una controversia con el Estado por cuestiones tributarias,
2. Necesidad del contribuyente de contar con la opción de acudir a un ente administrativo especializado independiente de la administración activa, y no como ocurre actualmente, que debe esperar hasta agotar la vía gubernativa ante el mismo ente que le ocasionó la controversia para poder acudir a una vía judicial cargada de formalismos propios del proceso civil,
3. Necesidad del poder ejecutivo de contar con un órgano administrativo tributario independiente de la SAT, que permita que sea más efectiva y expedita la tutela de los intereses del Estado, debido a la complejidad actual de las funciones de la administración activa.

De conformidad con las razones expuestas y el análisis efectuado a los aspectos relevantes del sistema jurídico guatemalteco, una instancia administrativa estaría debidamente representada por un tribunal administrativo jurisdiccional tributario, con sus características y competencia, las cuales ya han sido ampliamente analizadas y discutidas en el capítulo 2, solucionaría los problemas y limitaciones del actual sistema.


La creación de órganos, procedimientos y jurisdicciones especiales de índole administrativa permite que sea más efectiva y expedita la tutela de los intereses públicos por la creciente complejidad de las funciones de la administración, sin que tal doctrina implique el otorgamiento incondicional de atribuciones, pues la actividad de estos órganos se encontraría sometida a limitaciones de jerarquía constitucional, que no es lícito transgredir, encontrándose entre ellas ante todo, la exigencia de control judicial suficiente.

La independencia de la que se habla, la cual como veremos en la sección siguiente, deberá ser además de económica jerárquica, permite al sujeto pasivo de la obligación tributaria gozar aún en la vía administrativa de las garantías constitucionales de justicia y debido proceso entre otras.

4.2 Independencia e imparcialidad de un tribunal administrativo tributario en Guatemala

Se ha indicado anteriormente que el tribunal administrativo tributario en Guatemala, debería ser un órgano administrativo jurisdiccional, cuya imparcialidad e independencia deberán ser aseguradas mediante un régimen de estabilidad, inamovilidad, incompatibilidad y remuneración similares al de los magistrados del Organismo Judicial. En tal sentido se hace necesario evaluar las siguientes características para garantizar tal independencia e imparcialidad.

4.2.1. Designación:

Por tratarse de un  órgano administrativo, los miembros de este tribunal son designados por el poder ejecutivo, previo concurso de antecedentes que acrediten su competencia en materia tributaria o aduanera según sea el caso. Lo ideal sería que el acto de designación de los miembros del tribunal tributario no sea un acto discrecional del poder ejecutivo, sino que debería recaer en quienes tengan la idoneidad suficiente, como resultado de una oposición que asegure la igualdad de oportunidades de los candidatos y la transparencia del método de selección empleado.

La especialización en materia tributaria es uno de los aspectos que se deben tener en la mira, al organizar el tribunal administrativo tributario, pues se busca algo distinto de los tribunales ordinarios de justicia e incluso distinto de la organización del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, por las deficiencias que se han esbozado existen en el mismo. Así mismo debe considerarse el efecto de la autonomía del derecho tributario dentro de la unidad del derecho y los conocimientos especiales requeridos para aplicar sus principios y las normas de la legislación específica. A este respecto, debe evaluarse profundamente y debería corregirse en el tribunal administrativo tributario, el efecto negativo de la reforma al Art. 161 del C.T. el cual permite que los magistrados del Tribunal de lo Contencioso Administrativo no tengan especialización en materia tributaria.

4.2.2. Remoción:

Como se ha mencionado anteriormente la inamovilidad de los miembros del tribunal deberá constituirse en base fundamental de la independencia moral del mismo, respecto de la administración activa. Dicha inamovilidad deberá estar garantizada mediante la existencia de un proceso de remoción debidamente legislado.

Para que los miembros del tribunal puedan ser removidos, deberá mediar previa decisión de un jurado presidido por el procurador general de la Nación, e integrado por cuatro miembros abogados y con diez años de ejercicio en la profesión, nombrados anualmente por el poder ejecutivo a propuesta del Colegio de Abogados y Notarios de la República.

La causa se formará obligatoriamente sí existe acusación del poder ejecutivo o del presidente del tribunal y sólo por decisión del jurado sí la acusación tiene cualquier otro origen.

El jurado deberá a este respecto, dictar normas de procedimiento que aseguren el derecho de defensa y el debido proceso.

4.2.3. Incompatibilidades

Deberá establecerse que todos los miembros del tribunal no podrán ejercer el comercio, realizar actividades políticas o cualquier actividad profesional, salvo que se trate de la defensa de los intereses personales, del cónyuge, de los padres o de los hijos. Así tampoco podrán desempeñar empleos públicos o privados, excepto lo regulado en el artículo 112 Constitucional.

En cuanto a su retribución y régimen previsional deberán ser iguales a los de los Jueces del poder judicial. Este propósito de equiparar la retribución con miembros del organismo judicial obedece al deseo de asegurar su jerarquía para con ello confirmar la independencia con respecto al poder ejecutivo.

4.2.4. Constitución e integración del Tribunal:

Lo ideal, al ser constituido este tribunal es que el mismo se constituya como un Tribunal colegiado, es decir con varias salas y cada una con tres magistrados o jueces como mínimo para constituir el mínimo para la formación de la mayoría.

En el capítulo 1 antecedentes del presente trabajo nos refiere de la experiencia habida de tribunales administrativos tributarios en otros países, y tomando el caso de la Argentina, indica que lo aconsejable es que dicho tribunal se integre de 7 salas así: 4 salas de 2 abogados y un Contador Público y Auditor para actuar en los asuntos tributarios en general y 3 salas integradas exclusivamente por Abogados para las cuestiones aduaneras.

Resulta importante la inclusión dentro de los miembros del tribunal a profesionales Contadores Públicos y Auditores en dichos tribunales, lo cual incluso en Argentina, país con larga tradición en tribunales de esa índole es novedoso, ya que la ley determinaba que se requería exclusivamente a abogados o en caso contrario “doctores en ciencias económicas”, sin embargo en la actualidad la constante especialización del CPA en aspectos tributarios, lo hace idóneo para integrar como Juez o Magistrado una de las salas de dicho tribunal.

En este sentido, será importante considerar la opinión de juristas guatemaltecos, porque el cargo de “Juez” o “Magistrado” de un tribunal administrativo en la actualidad no existe, así como tampoco la posibilidad de que tal cargo sea desempeñado por profesional no enmarcado dentro de la ciencia jurídica, y tal figura –diferente a un Abogado- únicamente se contempla en los tribunales de menor jerarquía del poder judicial y en comunidades en donde no existen más de 2 abogados.

Tanto el número de salas como el de integrantes de las mismas puede ser aumentados por el poder ejecutivo. Así mismo deberá establecerse que cada integrante pueda ser asistido en sus funciones por un secretario, con título de Abogado o de Contador Público y Auditor con las salvedades apuntadas en el párrafo anterior.

4.2.5. Designación del Presidente y Vicepresidente del tribunal:

La experiencia relacionada con este tribunal nos indica que en el caso de Uruguay el presidente era designado por el poder ejecutivo, manteniéndose en el cargo sin limitación de tiempo.

Posteriormente y hasta la actualidad se legisló que el presidente debía ser designado por el poder ejecutivo de entre los vocales del tribunal, durando dos años en sus funciones con posibilidad de reelección, aunque continuando en sus funciones hasta que se produzca nueva designación o la de otro miembro del tribunal. Esta última forma se considera es más sana que la primera, ya que permite a todos los miembros del tribunal gozar de la oportunidad de ser nombrados presidentes del mismo. Además que evita la excesiva personalización o adueñamiento de dicha presidencia.

En cuanto a la vicepresidencia, se ha establecido que la misma será desempeñada por el miembro del tribunal más antigua de competencia distinta y normalmente, es nombrado por el mismo tribunal y dura en el puesto el mismo tiempo que el presidente. Una novedad la constituye el hecho de que cuando el presidente es impositivo, el vicepresidente deberá ser aduanero y viceversa.

Como un aporte a la garantía de independencia deberá establecerse que todos los miembros del tribunal administrativo, desempeñarán sus cargos en el lugar para el cual fueron nombrados, y que no se les podrá trasladar sin su consentimiento.

En el caso del tribunal administrativo mexicano el nombramiento del presidente es ejecutado por los mismos miembros del tribunal para un plazo de dos años; así mismo dicho cargo es de carácter rotativo.

4.2.6. Distribución de expedientes:

Deberá establecerse en la ley relativa que la distribución de expedientes sea realizada mediante sorteo público, adjudicando los expedientes a los miembros del tribunal en un número sucesivamente uniforme, actuando tales miembros como instructores de los casos que les sean adjudicados.

Así mismo deberá estar legislada como una facultad del tribunal, la de acumulación de expedientes para resolverlos simultáneamente, lo cual podrá ser decretado por razones de conexidad jurídica y si median premisas de hechos comunes de tal importancia que justifiquen tal acumulación.

La acumulación fundada en la economía procesal se dispondrá: a) si en las dos causas seguidas entre las mismas partes se debaten cuestiones referentes a gravámenes que mantienen estrecha relación por análogo período y además se tramitan ante la misma sala; b) si ambos expedientes se

tramitan ante la misma sala y existe identidad de partes, aunque tengan antecedentes de hecho distintos y no exista conexidad jurídica.

Dicha acumulación o a la inversa, el rompimiento de causas deberán ser decididas por la sala donde se las tramita, de oficio o a instancia de parte. En cambio se requiere una resolución del Tribunal en pleno cuando se trate de unión de causas tramitadas ante diferentes salas, y por el contrario en el supuesto de escisión o rompimiento, si media acumulación dispuesta por el tribunal en pleno

4.3. Actuación ante el tribunal administrativo tributario:

4.3.1. Representación y personería:

Como un principio corriente en materia procesal, las personas individuales pueden actuar personalmente o por intermedio de sus representantes (presidentes, gerentes, etc) como sería en el caso de los entes jurídicos, o como el caso de los incapaces o los síndicos y liquidadores en los casos de concurso de acreedores y quiebras.

En todos los casos podrán actuar valiéndose de mandatario especial, quien no necesita imprescindiblemente tener poder en escritura pública, ya que también podría solicitar autorización especial ante el propio tribunal.

Así mismo la representación puede ser ejercida por profesional universitario con carrera idónea, tales como los CPA, no necesariamente aunque sí es conveniente que sea Abogado; no obstante los profesionales no Abogados no podrán continuar con el ejercicio de su representación si las actuaciones son elevadas a la órbita del poder judicial

En cuanto a los documentos necesarios que otorgarán personería para ejercer la representación ante el tribunal administrativo tributario estos deberán ser:

- ◆ Acta de nombramiento de representante legal,
- ◆ Testimonio o escrito con firma legalizada de poder especial,
- ◆ Testimonio de poder general o específico,
- ◆ Formulario de trámite de representación ante el propio tribunal.

4.3.2. Patrocinio:

En el proceso jurisdiccional tributario planteado en el presente trabajo, por pertenecer a la esfera administrativa, el patrocinio puede ser ejercido por las mismas personas con aptitud para representar. En consecuencia, no sólo puede tener lugar el patrocinio conocido como “letrado tradicional” el cual es ejecutado por los Abogados, sino que también pueden ser facultados para patrocinar, los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría y profesionales con especialización en materia tributaria.

Porqué el Profesional Contador Público y Auditor?: Porque el conocimiento del profesional en Contaduría Pública y Auditoría es profundo y especializado en aspectos, registros y documentación de soporte contables que inciden directamente en la correcta determinación de la obligación tributaria, lo cual le permite fundamentar y defender técnica y legalmente al contribuyente.

A diferencia de lo que ocurre ante el poder judicial, en el curso de los procesos ante el tribunal tributario no es obligatorio el patrocinio letrado, habiendo como única excepción cuando se trate de cuestiones aduaneras, en las cuales sí se necesita de esta clase de patrocinios.

Sin embargo quedará como facultad del tribunal la de requerir el patrocinio letrado, cuando la falta del mismo obstaculice la buena marcha del proceso, su celeridad y orden, o sea realmente necesaria en razón de la naturaleza jurídica de las cuestiones controvertidas o la propia defensa del recurrente o demandante.

4.3.3. Notificaciones:

Es interesante la variedad puesta en práctica en Argentina y Uruguay, países con experiencia en esta clase de tribunales, en materia de notificaciones con relación a las habidas en el sistema procesal judicial de nuestro país, así mismo en Guatemala deberán considerarse las últimas modificaciones al Código Tributario, por ser éste, cuerpo legal que regula lo concerniente al procedimiento administrativo tributario, las cuales en parte se han innovado con la evidente finalidad de acelerar y desburocratizar el trámite.

A este respecto se esbozan los siguientes tipos de notificaciones:

1. Personal, en el expediente,

2. Por cédula
3. Por carta certificada con aviso de entrega,
4. Por telegrama,
5. Por nota y
6. Por correo electrónico

En el caso de la cédula de notificación esta será suscrita por el secretario del tribunal, tomando en cuenta que por carencia de un código procesal administrativo, y por existir mecanismos legales establecidos concretamente en materia tributaria, se tramitará conforme a las normas rituales previstas por el Código Tributario. Los casos en los cuales las notificaciones deberán ser realizadas por cédula son:

1. Traslado del recurso,
2. Traslado de las excepciones,
3. La resolución que decide el tratamiento de las excepciones,
4. Resoluciones que declaren cuestiones de derecho y que ordenen apertura a prueba,
5. El auto de clausura de la etapa probatoria
6. Las medidas para mejor proveer
7. Las sentencias que pongan fin o no al litigio,
8. Las resoluciones que aprueban liquidaciones

La notificación por nota corresponde ante una declaración de rebeldía exceptuándose la notificación de la sentencia, de las resoluciones aprobatorias de liquidaciones de la que declara la rebeldía, las cuales se harán por cédula.

4.3.4. Principios procesales:

Los denominados “principios procesales” constituyen un conjunto de postulados, de común aceptación, que orientan el desarrollo y conformación de los procesos. La actuación ante el tribunal tributario administrativo, deberá regirse por los siguientes principios procesales:

1. Oficialidad,
2. Verdad material
3. Perentoriedad
4. Escritura

Oficialidad y Verdad material:

Quiéren decir estos principios que sin mediar petición de parte, el tribunal puede adoptar resoluciones que impulsen el procedimiento y la libre investigación de la verdad.

En este sentido, se estará aplicando lo que doctrinariamente se conoce como “principio inquisitivo el cual significa que en el ejercicio de sus funciones el tribunal administrativo, se aparta del sistema dispositivo que ha regido en otras épocas en materia judicial; adoptando el impulso de oficio y la posibilidad de “resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes”. Lo que quiere decir que los miembros del tribunal llamados a pronunciarse en la contienda suscitadas ante ellos, deben proceder con arreglo a su leal saber y entender; prescindiendo del enfoque formulado por cualquiera de las partes interesadas. Se trata entonces de establecer la verdad jurídica.



Perentoriedad:

Se aplica a los términos y plazos, esto es con el vencimiento de la etapa para la producción de un acto ²⁸precluye o clausura la posibilidad de su realización, sin posibilidad de replantear lo ya decidido en ella.

Escritura:

En oposición al principio de oralidad, significa que las pretensiones de las partes y los actos procesales se materializan en actos escritos. En materia fiscal prevalece este principio, ya que a excepción de los casos establecidos en el Código Procesal Civil y Mercantil [Art. 199-200] no existen concesiones al de oralidad.

4.3.5. Acciones y excepciones:

Como ya se ha mencionado anteriormente, Guatemala se encuentra dentro del grupo de los países latinoamericanos con organización “estrictamente judicialista” en donde no existen organismos especializados dependientes del poder Ejecutivo, que ejerzan funciones jurisdiccionales tanto en el ramo administrativo como en el ramo tributario.


La presente tesis plantea las razones legales y doctrinarias de creación de un tribunal administrativo jurisdiccional; y en el análisis de las acciones, recursos y excepciones procedentes ante dicho

²⁸ **Diccionario de la Real Academia Española**, Vigésima primera edición, II tomo, Madrid 1992

tribunal se toma como términos de referencia, la experiencia de países en los cuales sí existe y funciona el mencionado tribunal; comparando su aplicación términos, plazos y efectos procesales con los que se dan en el proceso del Contencioso Administrativo, por ser este proceso jurisdiccional el más aproximado al que se realizaría por un tribunal administrativo jurisdiccional.

Acciones:

La demanda: En los países que poseen un tribunal administrativo tributario jurisdiccional, se admiten recursos tales como el recurso de apelación o revocatoria conocido también como de “alzada”. En el proceso Contencioso Administrativo Guatemalteco es la denominada demanda la que inicia el proceso; sin embargo en otros casos la acción se inicia con el recurso de revocatoria, tal es el caso de México y Uruguay.

En la ejecución del tribunal administrativo tributario, serán objeto de demanda las resoluciones emanadas de la Administración Tributaria y que determinen Impuestos multas e intereses superiores a lo que establece el Código Tributario, artículo 54 como importe mínimo a cobrar, siempre que no estén consentidas expresa o tácitamente por el sujeto pasivo. 

Cuando la intervención del tribunal sea por interposición de la demanda, ésta debe cumplir con algunos requisitos formales, tales como:

- a) Naturaleza;
- b) Tributo a que se refiere,
- c) Período o períodos fiscales cuestionados,
- d) Monto discutido,
- e) Domicilio fiscal,
- f) Exposición clara individualizando la resolución administrativa que se impugna, con su fecha y nombre del funcionario administrativo que interviene, así mismo el número del expediente administrativo respectivo y las pruebas que se ofrezcan, recordando que cuando los hechos invocados sean más de uno, se tendrá especial cuidado de distinguir en forma separada, los argumentos relativos a cada uno de ellos;
- g) Argumentos jurídicos y de hecho que fundamenten la demanda,
- h) La petición en términos concretos:

Sí la demanda inicia con el recurso de revocatoria deberá interponerse por escrito, ante el tribunal fiscal, dentro de los 10 días hábiles de notificada la resolución administrativa. Y para su interposición esta podrá hacerse en las oficinas de dicho tribunal o en las delegaciones del mismo, para lo cual se sugiere podrán actuar las oficinas tributarias de la SAT, quienes lo enviarán directamente a las oficinas del tribunal.

Ofrecimiento de las Pruebas: A través de la demanda el recurrente deberá ofrecer pruebas y acompañar los instrumentos legales que le son inherentes. Además a esto, no deberá limitarse la posibilidad de interponer la nulidad de lo actuado al hecho de haber opuesto tal excepción en la misma instancia administrativa.


La demanda es sustanciada ante un vocal instructor durante toda la etapa probatoria, elevando las actuaciones a la sala respectiva para que la misma dicte sentencia.


Por aplicación del principio de informalidad a favor del administrado, en caso de haber defectos formales en la presentación o demanda, no se la rechaza de plano, sino que debe notificarse u ordenarse (intimarse) al recurrente que deben ser especialmente cumplidos para que las mismas sean subsanadas en el plazo que se fije para el efecto, bajo el apercibimiento de tenerlo por no presentado.

Efectos de la interposición de la demanda: La interposición de la demanda en la forma y tiempos legales debería producir los siguientes efectos procesales:

- a) *Suspensión del requerimiento de pago:* Se suspende la ejecutoriedad de la resolución administrativa; sin embargo esta suspensión de pago, se refiere solamente a la parte de la resolución apelada; pues el resto de la citada resolución quedará firme y puede ser objeto de ejecución. El proceso de lo Contencioso Administrativo actual expresamente indica que el mismo carece de efectos suspensivos, salvo casos concretos excepcionales [Art. 18, de la Ley] lo cual se entiende, significa que mientras el sujeto pasivo está recurriendo al Tribunal de lo Contencioso Administrativo el órgano activo puede estar trasladando la exigencia del cumplimiento de la deuda tributaria al económico coactivo, ya que esto en la práctica ha ocurrido en más de una ocasión; por lo cual es importante tomar en cuenta esta modalidad a

legislar


- b) *Suspensión del plazo de prescripción:* Según nuestra legislación tributaria, en la vía administrativa la prescripción se suspende con la notificación de la resolución administrativa; sin embargo en el caso del tribunal de la nación de la Argentina, la suspensión de requerimiento de pago suspende el curso de las acciones y poderes del fisco por el término de un año.
- c) *Modificación del cómputo de los intereses:* La apelación de la resolución administrativa ante el tribunal tributario puede significar la inaplicabilidad de los intereses resarcitorios y punitivos previstos en el Código Tributario. Puede legislarse que estos intereses son reemplazados por los propios previstos en la ley que regirá al tribunal administrativo tributario; los cuales siguen siendo del orden de resarcitorios y punitivos. En nuestro caso de estudio, tenemos que referirnos a la Ley de lo Contencioso Administrativo, por ser la ley aplicable. En este sentido el art. 45 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, se refiere que el Tribunal podrá revocar, confirmar o modificar la resolución impugnada, la cual al quedar firme [Art. 47, 48] será devuelta al órgano administrativo para la ejecución de lo resuelto, lo cual sí es en contra del recurrente será ejecutable ante el tribunal de lo Económico Coactivo. No se menciona nada acerca de la modificación del cómputo de los intereses. 
- d) *Traslado del recurso:* Dentro de los diez días de la presentación de un recurso el tribunal fiscal a través del vocal que sustancia el proceso, debe correrle traslado del recurso a la apelada –el órgano emisor de la resolución impugnada - quien dispone de treinta días para contestarlo. En la contestación, la autoridad administrativa apelada tiene que ajustarse a los requisitos formales establecidos para el recurrente; y en lo que se relaciona con el pronunciamiento de fondo el fisco deberá **a)** contestar los fundamentos del recurso; **b)** oponer excepciones si fuera el caso, **c)** acompañar el expediente administrativo con los antecedentes de la cuestión que se sustancia, **d)** ofrecer sus medios de prueba; así mismo debe acreditar su personería como corresponde legalmente. El fisco al igual que el contribuyente puede ofrecer cualquier prueba que considere atinente a su derecho.

Sí la autoridad administrativa no contesta el recurso trasladado al vencer el término prorrogado, el vocal interviniente de oficio o a petición de parte, formulará un nuevo emplazamiento a la misma por el término perentorio e improrrogable de 10 días; lo cual significa que si no se produce la contestación del recurso en ese plazo, precluye la 

posibilidad de hacerlo para la apelada; por lo cual el oficial encargado dejará constancia de ello en el expediente y pasará los autos al vocal instructor, quien declarará de oficio incluso, la rebeldía.

- e) *Efectos de la declaración de rebeldía:* 1) no altera la secuencia del proceso; 2) implica presunción de verdad, - nada más que presunción – sobre los hechos lícitos afirmados por la otra parte; 3) la sentencia será dictada según el mérito de la causa, sin que la rebeldía imponga una decisión en contra del contumaz o rebelde pero la falta de respuesta pueda considerarse como un reconocimiento de la verdad de los hechos afirmados por el litigante, 4) los costos producidos por el abandono del juicio corren a cargo de la parte caída en rebeldía, 5) ejecutoriada la sentencia de pronunciamiento en rebeldía, no admite recurso alguno contra ella. En nuestro caso, lo aplicable actualmente es lo contenido en la ley de lo Contencioso Administrativo [Art. 37] la que indica que transcurrido el emplazamiento se declarará rebeldía a quienes no hayan contestado la demanda. El efecto de la declaración de rebeldía es que se tendrá por contestada en sentido negativo, lo cual no en términos generales no produce ninguno de los efectos aquí relacionados, puesto que deja la facultad al Tribunal para dictar sentencia “con base a la juridicidad del acto o resolución cuestionada sin limitaciones por lo expresamente impugnado o el agravio invocado” [Art. 45 de la Ley]

Opinión:

Al parecer, actualmente la demanda en el proceso de lo Contencioso Administrativo dista de garantizar el debido proceso para el recurrente en materia de efectos procesales de la misma, porque la misma: a) carece de efectos suspensivos en la ejecución de la resolución dictada por el órgano administrativo, con lo cual dicho órgano puede continuar la demanda en el económico coactivo independientemente de lo que el sujeto pasivo esté tratando de lograr en el contencioso administrativo b) la interrupción del plazo de prescripción ocurrido en la sede administrativa al notificar la resolución correspondiente, en el proceso contencioso administrativo no sufre ninguna alteración por lo que nos seguimos ateniendo a lo legislado en el CT [Art. 76] que las infracciones y sanciones tributarias prescriben por el transcurso de 5 años a partir de quedó firme la sanción (a través de la resolución administrativa); c) No hay esperanzas para el recurrente de que se puedan modificar los intereses calculados por el órgano activo administrativo; d) En términos prácticos no hay efecto de la declaración de rebeldía sí transcurrido el emplazamiento el órgano administrativo

no contesta la demanda, ya que la misma se considera contestada en sentido negativo, sin perjuicio de lo que pueda a menos que en el Tribunal pueda causar algún efecto tal rebeldía.

Excepciones:

Las excepciones constituyen oposiciones mediante las cuales el apelado, expone, frente a las afirmaciones del recurrente circunstancias impeditivas o extintivas cuya finalidad es desvirtuar el efecto jurídico perseguido por tales afirmaciones.

En su más amplio significado dice el autor Couture²⁹, la excepción “es el poder jurídico de que se halla investido el demandado, que le habilita para oponerse a la acción promovida contra él ”

En el proceso sustanciado ante el tribunal tributario administrativo, se enumeran como excepciones oponibles como de previo y especial pronunciamiento las siguientes:

- 1) Incompetencia,
- 2) Falta de personería,
- 3) Falta de legitimación en el recurrente o la apelada,
- 4) Litispendencia,
- 5) Cosa juzgada,
- 6) Defecto legal,
- 7) Prescripción
- 8) Nulidad

En el caso de la legislación guatemalteca y directamente en materia tributaria, en el proceso contencioso administrativo, la ley de lo Contencioso Administrativo además de las excepciones enumeradas anteriormente incorpora las siguientes:

- 9) Falta de personalidad
- 10) Caducidad,

La doctrina jurídica en lo que referente a la virtualidad jurídica, clasifica a las excepciones en a) perentorias, b) dilatorias y c) mixtas

²⁹ Couture, **Fundamentos del Derecho Procesal Civil**, 3ª. Edición De Palma, Buenos Aires 1976, pag. 89

- a) **Las excepciones perentorias:** Son aquellas que en caso de prosperar extinguen definitivamente el derecho del excepcionado; lo cual significa que la pretensión de éste no puede ser articulada en ningún proceso posterior además de haber sido rechazada en ese primer caso. Pueden estar referidas las excepciones perentorias a cualquiera de los requisitos de la pretensión. Así pueden estar dirigidas contra la posibilidad de admisión formulando una denuncia sobre la existencia de cosa juzgada o sobre la falta de legitimación o de objeto lícito; contra el fundamento, por una negativa del hecho constitutivo afirmado por el actor o por una denuncia de un hecho impeditivo, como lo constituiría el error, el dolo, etc.
- b) **Las excepciones dilatorias:** Estas excepciones en caso de prosperar, tienen el único efecto de temporalmente excluir la posibilidad de un pronunciamiento sobre el derecho del excepcionante; lo que significa que le restan actualmente eficacia, pero no impiden la repotenciación del actor una vez subsanados los defectos adolecidos y que fueron causa de la excepción; ya que se refieren únicamente a requisitos exteriores o formalidades de la pretensión.
- c) **Excepciones Mixtas:** Tienen la forma de las dilatorias y el contenido de las perentorias, por lo que algunos autores como Fassi³⁰ a estas excepciones entre las excepciones perentorias.

Del listado del 1 al 11 de excepciones previas anteriormente enumeradas se consideran excepciones perentorias las siguientes.

1. **Falta de legitimación en el recurrente o en la apelada:** Se refiere a la ausencia de legitimación procesal, por las siguientes circunstancias: a) que el recurrente o la apelada no son los titulares habilitados por la ley para asumir tal calidad en la relación tributaria sustancial en que se funda el litigio, b) Que según la hipótesis de la relación procesal por pluralidad de sujetos pasivos en la determinación de oficio, el recurso no sea deducido por todos los sujetos procesalmente legitimados; c) que no concurra o que no se de el requisito que autoriza a actuar como tal al sustituto responsable procesal.
2. **Cosa juzgada:** Según el autor Couture³¹ jurídicamente cosa juzgada “es la autoridad y eficacia de una sentencia judicial cuando no existen contra ella medios de impugnación que

³⁰ Fassi, , Astrea Buenos Aires, 1971, t I, p 590

³¹ ver Couture en el inicio de **Código procesal Civil y Comercial de la Nación** excepciones

permitan modificarla” y según el autor Fassi “ es fundamentalmente un impedimento jurídico que prohíbe volver a juzgar una cuestión ya resuelta por los tribunales de justicia entre las partes a quienes la sentencia puede serle opuesta”. Sin embargo a este respecto debe diferenciarse entre cosa juzgada formal y cosa juzgada sustancial. En el caso de la *cosa juzgada formal* cuando es irrecurrible en el mismo proceso pero goza del derecho de impugnabilidad y revisión en proceso posterior; y existe *cosa juzgada sustancial* cuando la decisión además de inimpugnable es irrevisible e inmodificable en proceso posterior. La excepción de cosa juzgada para que pueda prosperar, deberá referirse a la *cosa juzgada sustancial*.

3. **La prescripción:** Esta excepción perentoria, se refiere a la extinción del derecho del que la entable por haber dejado un lapso de tiempo en entablarla o de ejercer el derecho al cual ella se refiere,
4. **Caducidad:** Con un significado muy parecido al de la prescripción, al grado de discrepar fundamentalmente varios autores en su caracterización y diferencias, la caducidad es “el lapso que produce la extinción de un derecho”³². “Es el efecto que en el vigor de una norma legal o consuetudinaria produce el transcurso del tiempo sin aplicarlas, equiparable en cierto modo a una derogación tácita” Como ejemplo de la caducidad, cito el plazo legal de interposición de la demanda del Contencioso Administrativo, el cual en la práctica –ya que la reforma del decreto 1-2004 está suspendida provisionalmente- de conformidad con el CT reformado [Art. 161] es de 3 meses a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición. Procedería la caducidad, sí la demanda se interpone fuera del término legal establecido,

Corresponden a las excepciones dilatorias las demás excepciones enumeradas:

- 1) **Incompetencia:** Esta excepción dilatoria, se refiere a que lo alegado por la demandada, no se halla encuadrado entre las funciones que corresponden al Tribunal fiscal, conforme a su ley orgánica,
- 2) **Falta de personería:** Esta excepción dilatoria es procedente cuando el mandato adolece de defectos de forma o la actuación del mandatario no se encuentra dentro de las facultades que le asigna el mandato,
- 3) **Litispendencia:** Configura esta excepción dilatoria, cuando se encuentra otro proceso pendiente de resolver entre las mismas partes, en virtud de la misma causa y objeto. Se fundamenta en que se debe evitar que una pretensión idéntica sea juzgada dos veces por la

³² Guillermo Cabanellas, **Diccionario enciclopédico de Derecho Usual tomo II**, pag. 14 y 15

posibilidad de dictar sentencias contradictorias y el dispendio de actividad jurisdiccional. En el caso de nuestra legislación en materia tributaria, esta excepción podría configurarse en el caso que además de estar ventilándose una controversia entre el órgano administrativo tributario y el sujeto pasivo en la vía Contenciosa Administrativa, dicho órgano ya hubiere planteado el requerimiento de cobro en la vía del Económico Coactivo

- 4) **Defecto legal:** También excepción dilatoria, y resulta procedente cuando se demuestra que una de las partes no se ajusta a los requisitos, formas y solemnidades exigidas por la ley; cuando no se consigna el domicilio para notificaciones, el objeto del recurso, o no se precisa que parte de la resolución se impugna, etc.
- 5) **Nulidad:** Parecida a la anterior, se funda en la inobservancia durante el procedimiento de determinación de oficio, de las formalidades establecidas en la ley; o que en el acto de determinación de oficio no se reúnen los requisitos exigidos para tal acto, por la ley.
- 6) **Falta de personalidad:** Defecto para comparecer y actuar en juicio cuando se carezca de las condiciones necesarias establecidas legalmente, o si no se acredita el carácter o representación con que se reclama. Esta excepción por ejemplo podría configurar en el caso de que quién comparezca en la demanda carezca de la representación legal necesaria o no acredite tal representación.

Como se ha mencionado al inicio de esta sección, en materia de excepciones realmente no habría mayor modificación legal que realizar de implementarse en Guatemala un tribunal administrativo tributario, puesto que las excepciones previas contenidas en la actual Ley de lo Contencioso Administrativa serían las mismas que aplicarían en el proceso ante dicho tribunal.

4.4. Resoluciones del tribunal tributario. Características y requisitos.

La ordenanza de las resoluciones de un tribunal administrativo tributario, guardan gran similitud con las dictadas por nuestros tribunales enmarcados en el poder judicial, y concretamente a las dictadas por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, de tal forma que la estructura que se explicará detalladamente a continuación es legislada en nuestro ordenamiento jurídico por la Ley del Organismo Judicial [Art. 147] ley que integra el proceso contencioso administrativo.

En la propuesta del tribunal administrativo tributario, por tratarse de un tribunal colegiado con tres miembros en cada sala, la resolución es adoptada por mayoría absoluta. En caso de vacancia o

licencia de uno de los vocales, la resolución solamente tendrá efecto al ser dictada con el voto coincidente de dos de ellos.

Deben cumplir con requisitos generales, tales como: a) el lugar y la fecha del pronunciamiento; b) la firma del magistrado.

Los siguientes requisitos se clasifican conforme a la estructura de las resoluciones, las cuales se dividen en tres partes: 1. Los resultados, 2. Los considerandos y 3. La parte dispositiva.

Los resultandos: Se refieren a que la resolución debe contener “el nombre y apellido o denominación de las partes” y “la relación sucinta de las cuestiones que constituyen el objeto del juicio. Para el efecto, se consignan los hechos alegados por las partes, las excepciones y los trámites sustanciales cumplidos en el proceso.

Los considerandos: En esta parte se debe considerar la parte litigiosa y en el pronunciamiento se deben consignar los fundamentos y la aplicación de la ley. Resulta la parte considerativa la más importante de la resolución, ya que en la misma se exponen los motivos o fundamentos que justifican la decisión del magistrado. Es en esta parte donde el tribunal debe valorar los hechos alegados por las partes, conforme a la prueba producida y aplicar las normas jurídicas mediante las cuales resuelve el caso. No está obligado a considerar todas las pruebas y puede desechar las inconducentes. Así mismo no estará obligado por las argumentaciones legales de las partes, sino debe pronunciarse conforme a su saber jurídico.

La parte dispositiva: En esta parte de la resolución se deberá contener “la decisión expresa positiva y precisa de conformidad con las pretensiones deducidas en el juicio, calificadas según correspondiere por ley, declarando el derecho de los litigantes condenando o absolviendo la demanda y reconvención en su caso” ³³Se le denomina principio de congruencia, el que obliga a la adecuación del pronunciamiento a los sujetos, al objeto y a la causa del proceso. Finalmente en esta parte se fijará el plazo que se otorgue para el cumplimiento de la resolución y el pronunciamiento sobre las costas y la regulación de honorarios.

³³ J. M. Martín y G. F. Rodríguez, **Derecho Tributario, procesal**, pags. 290 291

Además de las normas generales establecidas para las resoluciones de un tribunal tributario, se establecen normas de carácter especial, como lo constituye el que las resoluciones definitivas y las interlocutorias tienen que registrarse en libros foliados, los cuales son llevados por el departamento o puesto que ejecute las funciones de registro y liquidación. Así mismo dentro de las normas especiales se contienen las que se refieren a la parte a la que le corresponde pagar las costas judiciales del proceso.

En este sentido, es principio tradicional en materia jurídico procesal, que la parte perdedora se haga cargo de los gastos causídicos, término que se refiere a aquellos gastos propios de la sustanciación de causas y litigios; y costas de la contraparte; lo cual debe ser así, tomando en cuenta que a la parte victoriosa, le resultaría injusto que deba soportar el costo de un litigio en el cual le asistía el derecho.

En el caso de nuestra legislación vigente, este principio es resguardado aunque sea en forma parcial por la ley aplicable [Art. 46, Ley de lo Contencioso Administrativo] la cual deja a discrecionalidad del tribunal la condena a los funcionarios responsables, sí el contencioso administrativo se declara procedente en resoluciones administrativas. Sin embargo deberá tomarse en cuenta, que en las últimas reformas al Código Tributario, en los casos en que la administración tributaria resulte perdedora en el Contencioso Administrativo expresa que por tratarse de un ente que defiende los intereses estatales no asumirá costa procesal alguna, aunque se encuentre provisionalmente suspendida por la CC.

5. Propuesta de ley

EXPOSICION DE MOTIVOS SOBRE LA CREACIÓN DEL TRIBUNAL ADMINISTRATIVO JURISDICCIONAL TRIBUTARIO

Con fundamento en el artículo 174 de la Constitución Política de la República de Guatemala, la Universidad de San Carlos de Guatemala, presenta a la consideración del Honorable Congreso de la República, la iniciativa de ley de creación del Tribunal Administrativo Jurisdiccional Tributario, el cual se fundamenta en los siguientes aspectos:

En la actualidad nuestro sistema tributario confiere a la Superintendencia de Administración Tributaria, además de las facultades de gestión y fiscalización de la obligación tributaria, las de impulso –ya sea de oficio o a petición de parte- y ejecución del procedimiento administrativo tributario; aspectos que han originado en este ente administrativo, exceso en la concentración de funciones, algunas de ellas discordantes entre sí.

De conformidad con la Constitución Política de la República el debido proceso y el derecho de defensa constituyen postulados de vigencia en cualquier ámbito de la vida jurídica del país, habiendo sido recogidos en las constituciones contemporáneas, recibiendo por lo tanto consagración internacional como norma obligatoria incluso en materia tributaria, tal es que en la Convención Interamericana de Derechos Humanos, conocida como **Pacto de San José de Costa Rica**, el que en su artículo 8 indica que:

“Toda persona tiene el derecho de ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, *por un juez o un tribunal competente, independiente e imparcial*, establecido con acusación penal formulada contra, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, **fiscal** o de cualquier otro carácter” (el resaltado no es del texto original).

La existencia de un tribunal administrativo jurisdiccional tributario en Guatemala, es una necesidad reclamada por principios doctrinarios y jurídicos inherentes al derecho constitucional tributario y que en nuestro Estado de Derecho son de existencia indiscutible tales como el derecho de defensa de los contribuyentes y el debido proceso, derechos que deberían ser resguardados y garantizados aún en la vía administrativa. Así mismo se considera que un tribunal de esta índole respondería a la

necesidad que tiene el Estado de que sea más efectiva y expedita la tutela de los intereses públicos, por la creciente complejidad de las funciones del actual ente administrativo activo.

Es necesario, contar con una instancia administrativa tributaria completamente independiente del actual órgano activo, porque existen razones de:

4. Necesidad del contribuyente del resguardo de garantías procesales existentes aún en la vía administrativa, al enfrentar una controversia con el Estado por cuestiones tributarias,
5. Necesidad del contribuyente de contar con la opción de acudir a un ente administrativo especializado independiente de la administración activa, y no como ocurre actualmente, que debe esperar hasta agotar la vía gubernativa ante el mismo ente que le ocasionó la controversia para poder acudir a una vía judicial cargada de formalismos propios del proceso civil,
6. Necesidad del poder ejecutivo de contar con un órgano administrativo tributario independiente de la SAT, que permita que sea más efectiva y expedita la tutela de los intereses del Estado, debido a la complejidad actual de las funciones de la administración activa

De conformidad con las razones expuestas y el análisis efectuado a los aspectos relevantes del sistema jurídico guatemalteco, una instancia administrativa estaría debidamente representada por un tribunal administrativo jurisdiccional tributario, con sus características y competencia solucionaría los problemas y limitaciones del actual sistema.

La creación de órganos, procedimientos y jurisdicciones especiales de índole administrativa permite que sea más efectiva y expedita la tutela de los intereses públicos por la creciente complejidad de las funciones de la administración, sin que tal doctrina implique el otorgamiento incondicional de atribuciones, pues la actividad de estos órganos se encontraría sometida a limitaciones de jerarquía constitucional, que no es lícito transgredir, encontrándose entre ellas ante todo, la exigencia de control judicial suficiente.

DECRETO No. ____-2005

Ley del Tribunal Administrativo Jurisdiccional Tributario

Artículo 1. Características del Tribunal:

El Tribunal Administrativo Jurisdiccional Tributario es un Tribunal administrativo, dotado de plena autonomía para dictar sus sentencias, con la organización y atribuciones que esta Ley establece.

Artículo 2. Competencia del Tribunal:

El tribunal Administrativo Jurisdiccional Tributario, conocerá y dictará sentencia de:

1. Las resoluciones relacionadas con impuestos, multas e intereses moratorios y resarcitorios que se interpongan en contra de las resoluciones emitidas por la Superintendencia de Administración Tributaria en materia tributaria y Aduanera. Este tribunal no tiene competencia para conocer asuntos relacionados con contrabando y defraudación tributaria.
2. Las resoluciones que denieguen la devolución de un crédito fiscal cuya devolución proceda de conformidad con las leyes tributarias específicas,
3. Que nieguen la compensación o Cuenta Corriente de conformidad con lo que establece el Código Tributario
4. Que impongan multas por infracciones a los deberes formales
5. En materia aduanal, el Tribunal será competente para conocer los recursos y demandas contra las resoluciones de la Administración Tributaria en materia aduanera, que determinan derechos, gravámenes, recargos y sus accesorios o ingresos a la renta aduanera a cargo de los particulares y/o apliquen sanciones, excepto en las causas de contrabando.

Artículo 3: Constitución del Tribunal:

El Tribunal Administrativo Jurisdiccional Tributario, se dividirá en siete salas: cuatro de ellas tendrán competencia en materia de tributos y las tres restantes tendrán

competencia en materia aduanera. Cada una de las Salas se integra por 3 magistrados, así: Dos Abogados y Un Contador Público y Auditor y los oficiales que se consideren necesarios.

En cuanto a su ubicación, la Sede del Tribunal estará en Ciudad de Guatemala. Creándose en el interior de la república Salas Regionales, las cuales comprenderán: Región Occidente, Región Oriente, Región Norte y Región Sur. Así mismo podrán crearse Salas Móviles, las cuales funcionarán en las cabeceras departamentales.

Artículo 4. Nombramiento de Magistrados:

El Presidente de la República, nombrará a los magistrados del Tribunal Administrativo Jurisdiccional Tributario de una lista de candidatos previamente aprobada por la comisión integrada por 2 miembros del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala; 2 miembros del Colegio de Contadores Públicos y Auditores; 2 miembros de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por el delegado del Superintendente de Administración Tributaria y 2 miembros del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Los magistrados del Tribunal durarán seis años en el primer ejercicio de su cargo, los que se contarán a partir de la fecha de su designación. Al término del citado período:

- a) Los Magistrados de la sede central, podrán ser ratificados, por única vez, por un segundo período de seis años;
- b) Los magistrados de las Salas Regionales podrán ser ratificados por un segundo período de seis años. Al final de este período, si fueren ratificados nuevamente, serán inamovibles.

Los Magistrados del Tribunal Administrativo Jurisdiccional Tributario, únicamente podrán ser removidos de sus puestos en los casos y de acuerdo con el procedimiento aplicable para los magistrados y los jueces del Organismo Judicial de la República.

Artículo 5. Requisitos para ser magistrado:

Para ser magistrado del Tribunal Administrativo Jurisdiccional Tributario se requiere ser guatemalteco natural, mayor de 35 años, de notoria buena conducta, Abogado y Notario o Contador Público y Auditor con especialización en materia tributaria: en ambos casos con título registrado expedido cuando menos 10 años antes de dicha fecha y con 7 años de práctica comprobada en materia tributaria.

Artículo 6. Faltas de los magistrados:

Las faltas definitivas de los magistrados de cualquiera de las salas de la Sede Central o Salas Regionales, se comunicarán de inmediato al Presidente de la República por el

Presidente del Tribunal para que proceda a las designaciones de los magistrados que las cubran. El Reglamento Interior del Tribunal establecerá las normas para el turno y reasignación de expedientes en los casos de faltas temporales, excusas o recusaciones de los magistrados.

Artículo 7. Régimen laboral de los magistrados:

El régimen laboral y escalafonario de los Magistrados del Tribunal es equiparable con el de los Jueces del Organismo Judicial. Sin embargo, bajo ninguna circunstancia podrán reducirse los emolumentos de los magistrados del Tribunal durante el ejercicio de su cargo.

Artículo 8. Incompatibilidad de funciones:

Los magistrados, los secretarios y los oficiales del Tribunal no podrán:

1. Ejercer por cuenta propia o por medio de terceros, actividades profesionales, técnicas, ejecutivas o de asesoría, con excepción de lo dispuesto en el artículo 112 Constitucional,
2. Ser directores, funcionarios, empleados, asesores, auditores externos, gestores, agentes de aduana o tramitadores de personas jurídicas o individuales. Tampoco podrán ser Representantes legales o mandatarios de persona individuales o jurídicas, ni socios o miembros de firmas profesionales,

Artículo 9: Excusación

Los miembros del Tribunal Fiscal no serán recusables, pero deberán excusarse de intervenir en los casos previstos en Código Procesal Civil y Mercantil, supuesto en el cual serán sustituidos por los miembros restantes, en la forma establecida en dicha ley, sí la excusación fuera aceptada.

Artículo 10: Personería:

En la instancia ante el tribunal, los interesados podrán actuar personalmente, por medio de sus representantes legales, o por mandatario especial, quien acreditará su calidad de tal mediante simple autorización certificada por el oficial correspondiente del Tribunal.

Artículo 11: Representación y patrocinio:

La representación y patrocinio ante el Tribunal se ejercerá por las personas autorizadas para actuar en causas judiciales.

Tales funciones podrán ser desempeñadas además por contadores públicos y auditores inscritos ante la SAT como tales.

Artículo 12: Impulso de oficio:

El Tribunal Administrativo Jurisdiccional Tributario, impulsará de oficio el procedimiento, cuando así lo considere necesario para proteger los intereses del Estado.

Artículo 13: Distribución de expedientes:

La distribución de expedientes se realizará mediante sorteo público, de tal modo que los expedientes sean adjudicados a los Magistrados en un número sucesivamente uniforme. Tales magistrados actuarán como instructores de los expedientes que les sean adjudicados.

Cuando la misma cuestión de derecho haya sido objeto de pronunciamientos divergentes por parte de diferentes Salas, se fijará la interpretación de la ley que todas las salas deberán seguir, uniformemente de manera obligatoria, mediante su reunión en el plenario. La convocatoria Tribunal pleno será efectuada de oficio o a pedido de cualquier sala, por el presidente o vice-presidente del tribunal, según la materia de que se trate.

Artículo 14: De las acciones y recursos:

El recurso de interpondrá por escrito ante el Tribunal Administrativo Jurisdiccional Tributario, dentro de los 10 días de notificada la resolución administrativa, lo cual deberá ser notificado por el recurrente a la Superintendencia de Administración Tributaria. En el recurso el recurrente deberá expresar sus argumentos técnicos y legales, oponer excepciones, ofrecer la prueba y acompañar la instrumentación conforme a su derecho.

Artículo 15: Intereses:

Cuando el Tribunal encontrare que la impugnación es evidentemente maliciosa y frívola, podrá disponer que sin perjuicio de los intereses establecidos en el Código Tributario, otros similares al momento de la sentencia.

Artículo 16: Traslado del recurso:

Se dará traslado del recurso por 15 días a la demandada, para que lo conteste, oponga excepciones, acompañe el expediente administrativo y ofrezca prueba.

Sí no lo hiciera, el Tribunal hará un nuevo emplazamiento, por el término de 10 días, bajo apercibimiento de rebeldía y de continuar con la sustanciación del proceso.

Artículo 16: Excepciones:

Producida la contestación de la Superintendencia de Administración Tributaria, el Magistrado dará traslado por el término de 10 días al demandante, de las excepciones que aquella hubiera opuesto, para que las conteste y ofrezca la prueba que haga a las mismas.

Las excepciones que podrán oponer las partes como de previo y especial pronunciamiento son las siguientes:

- a) Incompetencia,
- b) Falta de personería,
- c) Falta de legitimación en el recurrente o la demandada,
- d) Litispendencia,
- e) Cosa juzgada,
- f) Defecto legal,
- g) Prescripción
- h) Nulidad.

Las excepciones que no fueren de previo y especial pronunciamiento, se resolverán en el fondo del proceso. La resolución que así lo disponga será inapelable.

El Magistrado deberá resolver dentro de los 10 días sobre la admisibilidad de las excepciones que se hubieran opuesto, ordenando la presentación de las pruebas ofrecidas; las cuales posteriormente pasarán los autos a sentencia.

Artículo 17: Autos para sentencia:

Una vez contestado el recurso y las excepciones, en su caso, sí no existiera prueba a producir, el Magistrado pasará los autos a sentencia.

Artículo 18: Apertura a Prueba:

Una vez tramitadas las excepciones o resuelto su tratamiento con el fondo, subsistiendo hechos controvertidos, el magistrado resolverá sobre la pertinencia y admisión de las pruebas, proveyéndolas en su caso y fijando un plazo no mayor de 10 días para su presentación. A pedido de cualquiera de las partes, se podrá ampliar dicho término por otro período que no podrá exceder de 10 días más.

Artículo 19: Alegato. Vista del proceso:

Vencido el término de prueba, el magistrado instructor declarará su clausura, elevando los autos a la sala, la que de inmediato los pondrá a disposición de las partes, para que presenten su oposición, por el término de 5 días, o bien cuando por auto fundado entienda necesario un debate más amplio, convocará a audiencia para la vista del proceso. Dicha audiencia deberá realizarse dentro de 5 días de la elevación del proceso a la Sala, y sólo podrá suspenderse –por única vez- por causa del Tribunal, que deberá fijar nueva fecha de audiencia para dentro de los 15 días posteriores a la primera.

Artículo 20: Diligencias para mejor resolver:

Hasta el momento de dictar sentencia, podrá el Tribunal disponer las medidas para mejor resolver que estime oportunas, incluso dictamen de expertos por medio de terceros o de otros organismos competentes, quienes actuarán bajo la exclusiva dependencia del tribunal.

En estos casos el plazo para dictar sentencia se ampliará en 30 días.

Sí no se hubiere convocado audiencia para la vista, concurrirán las partes o sus representantes, los expertos que hubieran dictaminado y los testigos solicitados por el tribunal.

La audiencia se celebrará con la parte que concurra y se desarrollará con la forma y orden que disponga el Tribunal.

Artículo 21: Sentencia.

Cuando no debiera producirse prueba o vencido el término para alegar, o celebrada la audiencia para la vista, en su caso el Tribunal pasará los autos para dictar sentencia. La sentencia podrá dictarse con el voto coincidente de dos de los miembros de la Sala, en caso de vacancia o licencia del otro vocal integrante de la misma.

La parte vencida en el juicio deberá pagar todos los gastos causídicos y costas de la parte contraria, aún cuando ésta no lo hubiere solicitado. Sin embargo, la sala podrá eximir total o parcialmente de esta responsabilidad al litigante vencido, siempre que encontrare mérito para ello, expresándolo en su pronunciamiento bajo pena de nulidad del acto de eximir.

Artículo 22: Declaración de inconstitucionalidad:

La sentencia no podrá contener pronunciamiento respecto de la falta de validez constitucional de las leyes tributarias o aduaneras a no ser que la Corte de Constitucionalidad haya declarado la inconstitucionalidad de las mismas, en cuyo caso podrá seguirse la interpretación efectuada por ese Tribunal.

Artículo 23: Término para dictar sentencia:

Salvo lo dispuesto en el artículo 19 anterior, la sentencia deberá dictarse dentro de los siguientes términos contados a partir del llamamiento de autos para sentencia:

- a) Cuando resolviere excepciones, tratadas como cuestiones previas y de especial pronunciamiento: 15 días
- b) Cuando se tratase de la sentencia definitiva y no se produjeran pruebas: 30 días
- c) Cuando se tratase de la sentencia definitiva y hubiere mediado presentación de pruebas en la instancia: 60 días.

Artículo 24: Recurso de aclaratoria:

Notificada la sentencia, las partes podrán solicitar dentro de los 3 días que se aclaren ciertos conceptos considerados oscuros, se subsanen errores materiales se resuelvan puntos incluidos en el litigio y omitidos en la sentencia.

Artículo 25: Impugnación de la sentencia:

Los interesados podrán presentar recurso de casación en contra de la sentencia.

Artículo 26: Vigencia:

La presente ley entrará en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario de Centroamérica

6. Conclusiones y Recomendaciones:

CONCLUSIONES:

1. En términos generales el procedimiento administrativo tributario cobra especial relevancia debido a la complejidad de las leyes que establecen la obligación tributaria y su recaudación, e indudablemente al antagonismo de intereses por parte de los sujetos activo y pasivo de dicha obligación; aspectos que inciden directamente en el criterio con que ambos interpretan y aplican las leyes tributarias. Aunado lo anterior al hecho de que uno de éstos sujetos cuente en su haber con la potestad legal de dirimir en las controversias surgidas por la aplicación de éstos criterios de interpretación, resulta en que el otro sujeto –el particular que no posee la potestad de decidir- cuestione del procedimiento administrativo tributario actual, la garantía constitucional de su derecho de defensa y el debido proceso que aún en la vía administrativa, en un Estado de Derecho como el guatemalteco es de plena observancia.
2. En Guatemala actualmente no existe ningún órgano administrativo que se arrogue facultades jurisdiccionales. Esto debido a que el sistema jurídico guatemalteco corresponde a los denominados doctrinariamente “estrictamente judicialistas” en donde por interpretación rigurosa del mandato constitucional, -artículo 203- los órganos encargados de impartir justicia se ubican única y exclusivamente dentro del Poder Judicial. En este sentido, el órgano jurisdiccional designado -Tribunal de lo Contencioso Administrativo- en sus actuales salas segunda y tercera, debe aplicar preferentemente la especialización en materia tributaria, pero procesalmente, en términos generales aplica a las controversias fiscales, las normas contenidas en el Código Procesal Civil y Mercantil.
3. No obstante, la redacción e imperio del tercer párrafo del artículo 203 Constitucional no representa limitación alguna a que una ley pueda regular la existencia de un tribunal administrativo jurisdiccional en Guatemala, cuya esfera de acción correspondería a poder distinto del judicial, ya que la conjunción copulativa “y” ejerce la función unificadora en sentido afirmativo de palabras o cláusulas, a tenor de la definición del Diccionario de la Real Academia Española. En el presente caso, tal conjunción copulativa unifica en forma afirmativa los vocablos “...con exclusividad, por la Corte Suprema de Justicia y por los

demás tribunales que la ley establezca, lo cual deja abierta la posibilidad de existencia de otros tribunales mediante la existencia de leyes que los establezcan.

4. En materia tributaria, en estados con estructura jurídica similar a la de Guatemala, existen órganos administrativos jurisdiccionales denominados “tribunales administrativos jurisdiccionales tributarios” a los cuales las normas jurídicas que los regulan les han atribuido carácter jurisdiccional y consecuentemente independencia –en algunos casos variable- respecto de la administración activa. Sus características fundamentales las constituyen: 1) su actuación en forma de tribunal colegiado; 2) su independencia del órgano administrativo activo de la obligación tributaria y; 3) sus facultades de jurisdiccionalidad al fallar acerca de las resoluciones administrativas en materia tributaria emanadas del órgano activo.
5. En Guatemala, la implementación de un tribunal administrativo tributario jurisdiccional independiente de la Superintendencia de Administración Tributaria, es de necesidad urgente, para resguardar las garantías constitucionales de derecho de defensa del contribuyente y el debido proceso, vigentes aún en la vía administrativa; por lo que un órgano administrativo jurisdiccional con independencia de la administración activa, le proporcionaría al particular la seguridad del resguardo de tales garantías, y al Estado la seguridad de una mejor administración de justicia tributaria.
6. En Guatemala, la implementación de un tribunal de semejante naturaleza, tendría que significar la reforma al artículo 221 Constitucional puesto que éste actualmente faculta únicamente al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, para conocer y resolver las resoluciones administrativas. Además, para salvar cualquier valladar constitucional, se considera importante que la existencia del mismo debe supeditar su funcionamiento al cumplimiento de las condiciones de que: a) sus resoluciones o fallos sean susceptibles de revisión y modificación por parte del poder judicial y; b) que la recurrencia al mismo sería optativa para el sujeto pasivo entre éste y un órgano enmarcado en la esfera judicial, el que por ya encontrarse normado legalmente, podría continuar siendo el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

RECOMENDACIONES:

1. La conceptualización y funcionamiento de un ente con facultades jurisdiccionales, ubicado en una esfera distinta al organismo judicial debe ser considerada tomando en cuenta que, lo realmente importante no estriba en que sí éste ente se encontraría o no en la esfera judicial o ejecutiva, sino en que a) sea totalmente independiente del órgano activo tributario actual ; b) sus facultades legales le permitan satisfacer en materia tributaria la necesidad latente en nuestro medio de justicia tributaria pronta y; c) del consecuente resguardo de las garantías constitucionales de derecho de defensa y debido proceso.
2. La existencia de un tribunal administrativo tributario en Guatemala, supondría el conferimiento legal de facultades jurisdiccionales al mismo; sin embargo el derecho de defensa del particular y el debido proceso en un estado de derecho, en todo caso exigiría la subordinación de los actos realizados ante un ente administrativo jurisdiccional al Poder Judicial para asegurar su legalidad y la validez jurídica de su resolución, por lo que las mismas no podrían hacer cosa juzgada sustancial o sea que fuera imposible abrir los procesos en instancia jurídica para su revisión y posible revocación ya sea ésta por cuestiones de derecho o por cuantía, ya que tal situación crearía controversia por evidente indefensión en la vía judicial.
3. Sin embargo la propuesta de un ente administrativo con facultades jurisdiccionales pretende hacer más rápida y efectiva la aplicación de justicia en materia tributaria a partir de la resolución administrativa y no alargar innecesariamente las causas, por lo que tampoco resulta atractiva la idea de un simple tribunal administrativo sin facultades de jurisdicción o con jurisdiccionalidad simple que le permitirían únicamente revisar el proceso emitir un dictamen o algo con efecto análogo y trasladar a otra instancia –el proceso de lo contencioso administrativo por ejemplo- para contar con una sentencia que se pueda ejecutar.

En éste sentido, es necesario crear un ente administrativo jurisdiccional equilibrado: con jurisdiccionalidad plena lo cual le permitiría conocer, resolver fallar y ejecutar sobre resoluciones emanadas del órgano administrativo activo; sin embargo sus resoluciones

haciendo cosa juzgada formal podrían ser impugnadas ante la autoridad judicial en cuestiones de derecho de forma y fondo a través del recurso de casación por ejemplo y por supuesto ante la interposición de un amparo.

4. Por tratarse de un ente administrativo ubicado dentro del poder ejecutivo, no sería indispensable el patrocinio letrado, lo cual le daría la oportunidad a profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría con especialización en materia tributaria, de acceder a la asesoría y el acompañamiento profesional directo a los contribuyentes recurrentes de este tribunal.

Bibliografía:

1. **Bielsa, Derecho Administrativo**, citado por Giuliani Fonrouge, “Derecho Financiero” tomo II, 820-21.
2. **Cabanellas Guillermo, Diccionario enciclopédico de Derecho Usual** tomos del I al IV
3. **Castillo González Jorge Mario, Derecho Administrativo**. Instituto Nacional de Administración Pública, -INAP- 10ª edición.
4. **Couture Fundamentos del Derecho Procesal Civil**, 3ª. Edición De Palma, Buenos Aires 1976; ob.cit p. 401, citado por “Procedimiento Tributario” Giuliani Fonrouge, Susana Navarrine, P 710.
5. **Diccionario de La Real Academia Española**, Vigésima primera edición, tomos I y II, Madrid 1992.
6. **Dino Jarach, Curso.. t.I., p. 406**, citado por Hector B. Villegas, Curso de finanzas..., p 355
7. **Dino Jarach, “Soul fundamento juridico en el Derecho fiscal Argentino**, citado en Derecho Financiero Volumen II, Carlos M. Giuliani Fonrouge
8. **Fassi** citado por “Procedimiento Tributario” Giuliani Fonrouge, Susana Navarrine, “Procedimiento Tributario” pag. 710.
9. **Fiorini, Proceso administrativo y proceso contencioso administrativo** Derecho financiero.. volumen II, p. 800.
10. **Giuliani Fonrouge, Carlos María, Derecho Financiero**, Volumen II, 6ª edición, 1997 Editorial Depalma.
11. **Giuliani Fonrouge, Navarrine Procedimiento Tributario**, ediciones Depalma 6ª edición 1995.
12. **Hugo H. Calderón Morales, Derecho Procesal Administrativo**, 2ª edición, mayo 1999, Editorial Llerena.

13. **J.M Martín Y G.F. Rodríguez, Derecho Tributario Procesal:** Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1987. Tercera Edición.
14. **Reforma Tributaria para América Latina. Modelo de Código Tributario.** Unión Panamericana, Secretaría General Organización de los Estados Americanos, Washington D.C. 1968.
15. **Valdéz Costa, Ramón. Instituciones De Derecho Tributario.** Talleres gráficos EDIGRAF S. A. 1996.
16. **Villegas Hector B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario,** Ediciones Depalma 6ª edición.

Legislación Consultada:

1. Constitución Política de la República de Guatemala;
2. Decreto 6-91, Código Tributario y sus Reformas;
3. Decreto 119-96 Ley de lo Contencioso Administrativo
4. Decreto 107 Código Procesal Civil y Mercantil.