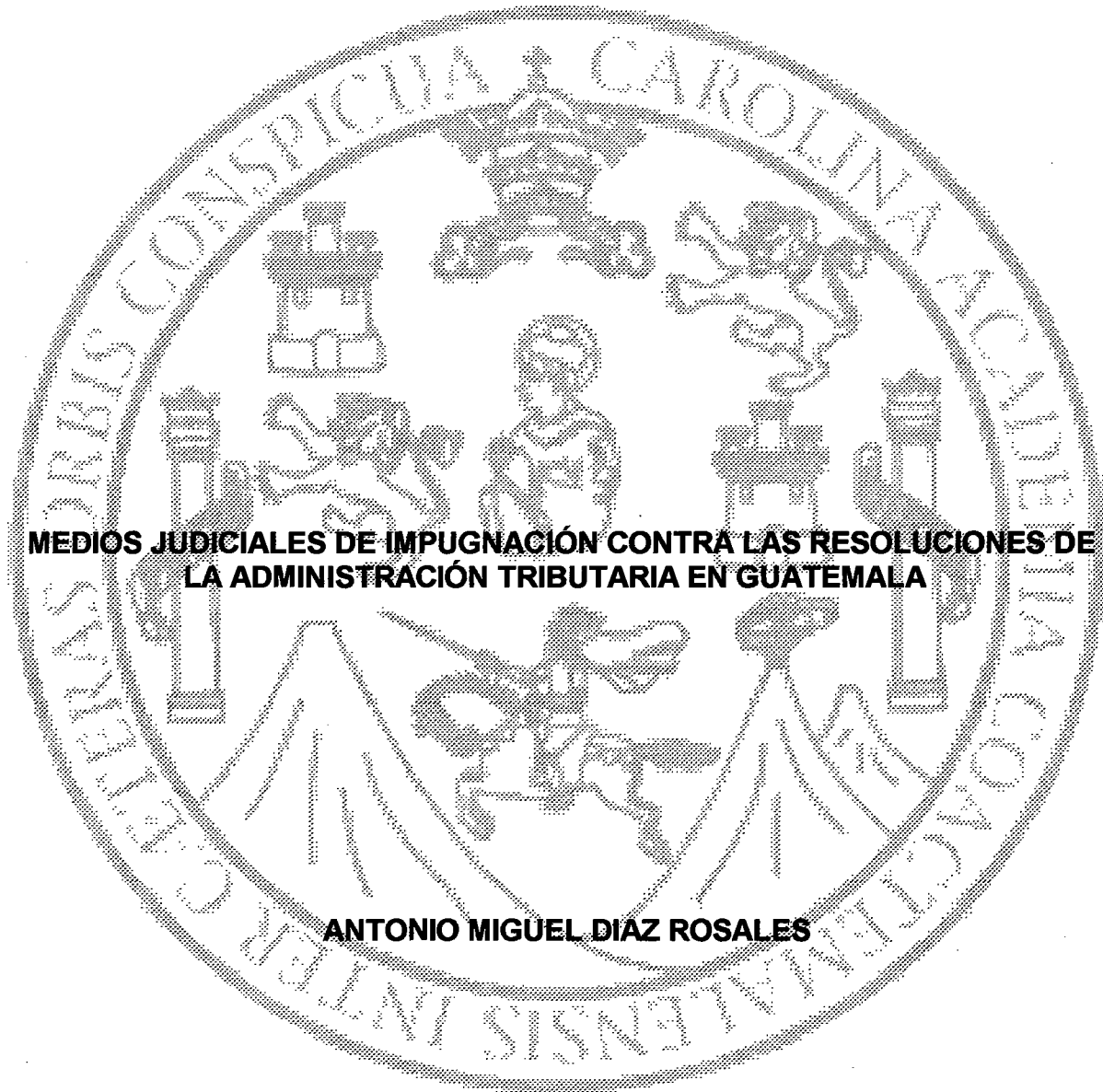


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



**MEDIOS JUDICIALES DE IMPUGNACIÓN CONTRA LAS RESOLUCIONES DE  
LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN GUATEMALA**

**ANTONIO MIGUEL DÍAZ ROSALES**

**GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2015**

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

**MEDIOS JUDICIALES DE IMPUGNACIÓN CONTRA LAS  
RESOLUCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN GUATEMALA**

**TESIS**

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**ANTONIO MIGUEL DÍAZ ROSALES**

Previo a conferirsele el grado académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

Guatemala, noviembre de 2015

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

DECANO:	MSc.	Avidán Ortiz Orellana
VOCAL I:	Lic.	Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II:	Licda.	Rosario Gil Pérez
VOCAL III:	Lic.	Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV:	Br.	Mario Roberto Méndez Álvarez
VOCAL V:	Br.	Luis Rodolfo Aceituno Macario
SECRETARIO:	Lic.	Daniel Mauricio Tejeda Ayestas

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



**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
 Universidad de San Carlos de Guatemala



**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, 26 de noviembre de 2014.**

Atentamente pase al (a) Profesional, EDGARDO ENRIQUE ENRIQUEZ CABRERA  
 \_\_\_\_\_, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante  
ANTONIO MIGUEL DIAZ ROSALES, con carné 34587,  
 intitulado MEDIOS JUDICIALES DE IMPUGNACIÓN CONTRA LAS RESOLUCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN  
TRIBUTARIA EN GUATEMALA.

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

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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

*[Handwritten Signature]*  
**DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA GUSLLANA**  
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis

Fecha de recepción 05 / 03 / 2015 1)



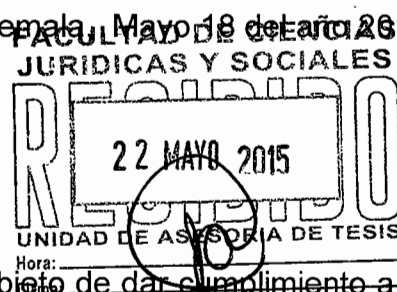


**EDGARDO ENRIQUE ENRÍQUEZ CABRERA  
ABOGADO Y NOTARIO**

Décima calle 6-37 Edificio Bern Zona 1, Ciudad  
Tel. 25062000 ext. 2501 Cel. 59492899  
email: [libbertador@yahoo.com](mailto:libbertador@yahoo.com)

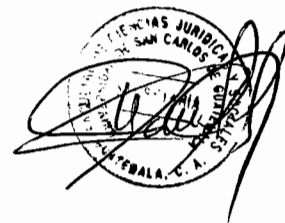
Guatemala, Mayo 18 de año 2015

**Señor:  
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad San Carlos de Guatemala  
Su Despacho**



De manera atenta me dirijo a usted con el objeto de dar cumplimiento a lo dispuesto por esta Unidad que usted dignamente dirige, de conformidad con el nombramiento de fecha 26 de Noviembre de 2014 recaído en mi persona procedí a asesorar el trabajo de tesis del Bachiller: **ANTONIO MIGUEL DIAZ ROSALES CARNÉ No. 34587** del tema propuesto Expediente No. 2014-3342, intitulado: **“MEDIOS JUDICIALES DE IMPUGNACIÓN CONTRA LAS RESOLUCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN GUATEMALA”**, al respecto me pronuncio, en los términos siguientes:

1. El trabajo de investigación asesorado contiene aportes de carácter científico y técnico dentro del marco legal guatemalteco, el sustentante utilizó un lenguaje técnico jurídico de altura en cuanto al área de derecho procesal en la vía recursiva en materia tributaria de apelación en Guatemala;
2. La metodología y técnica de investigación empleada en el presente trabajo de tesis, evidencia la puesta en práctica de métodos y técnicas de investigación que ayudaron al sustentante en la búsqueda de soluciones al problema planteado, resaltando los métodos analítico-sintético e inductivo-deductivo.
3. En relación a la redacción del contenido de la tesis utilizó la correcta y adecuada, de acuerdo a la moderna metodología.
4. La presente investigación es tema de importancia trascendental científica, porque trata de aspectos que en materia recursiva afectan las resoluciones en la administración tributaria en nuestro país. En consecuencia, el tema en mención viene a ser pionero en área administrativo-tributaria contribuyendo a la problemática y resolviendo en forma magistral en el capítulo quinto tal disyuntiva.



5. Es importante resaltar que la conclusión discusiva a la que arribó el sustentante, son válidas y llama poderosamente la atención cuando se refiere a que las resoluciones son cuestionables mediante los medios de impugnación que permite la ley como lo es el recurso extraordinario de casación y el proceso constitucional de amparo, con el fin de tutelar los principios constitucionales de juridicidad, legalidad y defensa que garantiza la Constitución Política de la República.
6. La bibliografía utilizada fue la necesaria y pertinente para cada uno de los temas abordados al haber incluido autores nacionales y extranjeros finalizando con la legislación acorde y precisa.

En definitiva, el contenido del trabajo de tesis se ajusta a los requerimientos científicos y técnicos exigidos en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público; expresamente declaro que no soy pariente del estudiante dentro de los grados de ley, razón por la cual emito **DICTAMEN FAVORABLE**, a efecto de continuar con el trámite correspondiente, para su posterior evaluación por el tribunal examinador en el examen público de tesis, previo a optar al grado académico de correspondiente.

Sin otro particular me suscribo, de Usted atentamente,

**MSc. Edgardo Enrique Enríquez Cabrera**  
**Colegiado 4818**  
**Asesor de Tesis**





**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
 Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 02 de octubre de 2015.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante ANTONIO MIGUEL DIAZ ROSALES, titulado MEDIOS JUDICIALES DE IMPUGNACIÓN CONTRA LAS RESOLUCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN GUATEMALA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/srrs

Lic. Avidán Ortiz Orellana  
 DECANO





## DEDICATORIA

- A DIOS:** Fuente de toda sabiduría.
- A MARÍA SANTÍSIMA:** Con todo mi amor y en cumplimiento de mi promesa.
- A MIS PADRES:** Pedro Raúl Díaz (DEP) y Zoila Luz Rosales (DEP) como un tributo a su memoria.
- A MIS HIJOS:** Wendy, Rossmly y Eduardo por su apoyo y cariño incondicional
- A MIS AMIGOS:** Dr. Luis Alfonso Chang Mejía (DEP) y Lic. Luis Fernando Rosales Pardo (DEP) como un recuerdo de nuestra inolvidable amistad.
- A:** La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por el cúmulo de conocimientos y experiencias que me fueron transmitidos
- A:** La Gloriosa y Tricentenario Universidad de San Carlos de Guatemala, por abrirme sus puertas y darme oportunidad de superarme
- Y ESPECIALMENTE:** A usted, mi amigo por siempre.





## PRESENTACIÓN

El presente trabajo de investigación, es abordado desde un punto de vista jurídico, legal, económico y social, comprendido dentro de los derechos constitucional, administrativo, procesal administrativo, tributario, de amparo y de constitucionalidad.

El objeto de la investigación, es obtener que el contribuyente conozca el procedimiento administrativo tributario contenido en el Decreto 6-91 Código Tributario, para poder ejercitar su derecho de defensa, ante las pretensiones de la administración tributaria en la aplicación de los diferentes impuestos, mediante la utilización de los recursos administrativos y judiciales de Impugnación.

La investigación, no solo se limita a conocer los medios administrativos de impugnación en la etapa administrativa, sino también todos los medios judiciales en la etapa judicial de impugnación, y que pueden ser utilizados en contra de las resoluciones de la administración tributaria, en la relación jurídica que se origina con los contribuyentes, derivada de la aplicación de los tributos controlados y regulados por el Estado, dentro del ámbito de aplicación de las normas contenidas en el Código Tributario de Guatemala, por ende, el ámbito geográfico comprende toda la República de Guatemala.

La presente investigación, se realizó durante el período comprendido del mes de octubre del año dos mil catorce a junio del año dos mil quince, y su aporte académico lo constituye el hecho que el contribuyente conozca los principios doctrinarios, los procedimientos, fases y etapas del proceso administrativo tributario y los medios de impugnación a las resoluciones y pretensiones de la administración tributaria, con el propósito de evitar la violación a sus derechos y garantías, contenidas en la Constitución de la República y que constituyen su derecho de defensa, conociendo las deficiencias en que los contribuyentes incurren, al evacuar las audiencias que les son conferidas por la administración tributarias dentro del proceso administrativo tributario.



## HIPÓTESIS

Los contribuyentes incurren en deficiencias, al evacuar las audiencias que les son conferidas por la administración tributaria, dentro del proceso administrativo tributario, esto, por el desconocimiento de las fases y etapas que integran el procedimiento administrativo, lo que no permite que el contribuyente utilice los recursos administrativos y judiciales permitidos por la ley, como medios de impugnación en contra de las resoluciones y pretensiones de la administración tributaria.

Por consiguiente, es necesario que los contribuyentes ejerzan su derecho de defensa ante dichas pretensiones, mediante el conocimiento y la utilización de los recursos administrativos y judiciales de Impugnación, contemplados en la Constitución de la República de Guatemala e incluidos dentro del Código Tributario y la Ley de lo Contencioso Administrativo, como garantías de su derecho constitucional de defensa.



## COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Para la comprobación de la hipótesis planteada, fue necesaria la utilización del método analítico, al analizar cada una de las partes en relación a lo que establece la doctrina y la legislación, tanto nacional como de otros países latinoamericanos, así también, la realidad nacional, en relación al conocimiento de la normativa del derecho tributario por parte de los contribuyentes; de la misma forma, fue utilizado el método sintético, al estudiar todas las referencias bibliográficas consultadas y sintetizar toda la información documental recabada en el transcurso de la investigación.

Los métodos inductivo y deductivo, fueron utilizados a estudiar el tema en general, para luego proceder a desglosarlo en partes y abordar cada elemento o característica de cada uno de los medios de impugnación.

Con relación a las técnicas de investigación, podemos indicar, que fueron utilizadas las técnicas bibliográficas, que permitieron la recopilación y estudio de doctrinas, teorías y normas jurídicas, que imponen al derecho administrativo tributario y la técnica documental necesaria, a través de la elaboración de fichas bibliográficas, que permitieron desarrollar los temas planteados.

Al finalizar la presente investigación, se llegó a la conclusión, que es necesario que los contribuyentes conozcan los medios de impugnación con que se cuenta, contra las resoluciones y pretensiones de la administración tributaria, con el propósito de evitar la violación a sus derechos y garantías, contenidas en la Constitución Política de la Republica y que constituyen su derecho de defensa.



## ÍNDICE

	<b>Pág.</b>
Introducción.....	i

### CAPÍTULO I

1. El procedimiento administrativo tributario.....	1
1.1 Principios del procedimiento administrativo tributario .....	1
1.1.1 Legalidad.....	3
1.1.2 Seguimiento de oficio.....	5
1.1.3 Informalidad.....	6
1.1.4 Defensa.....	7
1.1.5 Imparcialidad.....	7
1.1.6 Procedimiento escrito.....	8
1.1.7 Procedimiento sin costas.....	9
1.1.8 Sencillez, rapidez y economía.....	10
1.1.9 Justicia tributaria.....	10
1.1.10 Publicidad.....	11
1.2 Elementos del procedimiento administrativo tributario.....	12
1.2.1 Formas de inicio del procedimiento.....	13
1.2.2 El órgano administrativo.....	16
1.2.3 La competencia administrativa.....	16
1.2.4 El contribuyente.....	17
1.2.5 Responsabilidad solidaria.....	18
1.2.6 No confiscatoriedad.....	18

### CAPÍTULO II

2. Etapas o fases del procedimiento administrativo tributario.....	21
2.1 Inicio de oficio.....	22



	<b>Pág.</b>
2.1.1. Sobre base cierta.....	23
2.1.2 Sobre base presunta.....	24
2.2. A petición de parte.....	25
2.2.1 A petición del contribuyente.....	25
2.2.2. Por denuncia de otro administrado.....	26
2.3 Por revisión de auditoría.....	27
2.3.1 Auditoría de campo.....	27
2.3.2 Auditoría de gabinete.....	28
2.4 Decretos de trámite.....	29
2.5 Diligencias de la administración.....	30
2.5.1 Inspecciones o auditorías.....	30
2.5.2 Informes.....	32
2.5.3 Declaraciones.....	32
2.5.4 Expertajes.....	33
2.5.5 Documentos.....	34
2.5.6. Dictámenes jurídicos.....	35
2.5.7 Dictámenes técnicos.....	35
2.5.8 Otros medios científicos.....	36
2.6 Resoluciones administrativas.....	37
2.6.1 Providencias de trámite.....	38
2.6.2 Resoluciones de fondo.....	39
2.7 Notificaciones.....	39
2.7.1 Personales.....	41
2.7.2 Por otro procedimiento idóneo.....	42

### **CAPÍTULO III**

3. Medios de impugnación a las resoluciones administrativas.....	43
3.1 Memorial de impugnación.....	43
3.1.1 Fundamento legal.....	44



	<b>Pág.</b>
3.1.2 Período de prueba.....	45
3.1,3 Plazos para resolver.....	46
3.1.4 Requisitos y formalidades.....	48
3.2 Recurso de revocatoria genérico.....	49
3.2.1 Fundamento legal.....	50
3.2.2 Procedencia.....	51
3.2.3 Interposición.....	52
3.2.4 Procedimiento.....	53
3.2.4.1 Legitimación.....	53
3.2.4.2 Forma de presentación.....	53
3.2.4.3 Plazo de presentación.....	53
3.2.4.4 Órgano competente.....	53
3.2.4.5 Resolución del órgano.....	54
3.2.4.6 Trámite si se otorga.....	54
3.2.4.7 Trámite si se deniega.....	55
3.2.4.8 Resolución del recurso de revocatoria.....	56
3.2.4.9 Falta de resolución al recurso.....	57
3.2.5 Agotamiento de la vía administrativa.....	58
3.3 Recurso de reposición.....	59
3.3.1 Fundamento legal.....	59
3.3.2 Procedencia.....	60
3.3.3 Interposición.....	60
3.3.4 Procedimiento.....	61
3.3.4.1 Legitimación.....	62
3.3.4.2 Forma de presentación.....	62
3.3.4.3 Plazo de presentación.....	62
3.3.4.4 Órgano competente.....	62
3.3.4.5 Resolución del órgano.....	63
3.3.4.6 Resolución del recurso de reposición.....	64
3.3.4.7 Falta de resolución al recurso.....	65



Pág.

3.3.5	Agotamiento de la vía administrativa.....	67
-------	---	----

## CAPÍTULO IV

4.	Control privativo a las resoluciones de la administración pública.....	69
4.1	El juicio económico coactivo.....	70
4.1.1	Procedencia y principios procesales.....	71
4.1.2	Planteamiento de la demanda.....	74
4.1.3	Audiencia al demandado.....	75
4.1.4	Excepciones.....	76
4.1.5	Período de prueba.....	77
4.1.6	Tercerías.....	78
4.1.7	Sentencia.....	79
4.1.8	Recursos.....	80
4.1.9	Condena de costas.....	81
4.2	El proceso contencioso administrativo.....	82
4.2.1	Fundamentos doctrinarios.....	83
4.2.2	Características.....	83
4.2.2.1	Impulso a petición de parte.....	84
4.2.2.2	Improcedencia de la caducidad.....	84
4.2.2.3	Acumulación.....	84
4.2.2.4	Medidas cautelares.....	85
4.2.3	Elementos.....	85
4.2.4	Naturaleza jurídica.....	86
4.2.5	Procedencia.....	87
4.2.6	Improcedencia.....	89
4.2.7	Acumulación.....	90
4.2.8	Caducidad de la Instancia.....	90
4.2.9	Integración.....	91



	<b>Pág.</b>
4.3 Fases y etapas del proceso contencioso administrativo.....	92
4.3.1 Interposición de la demanda y plazo.....	92
4.3.2 Admisión y emplazamiento.....	95
4.3.3 Excepciones.....	96
4.3.4 Contestación de la demanda.....	97
4.3.5 Período de prueba.....	99
4.3.6 Vista y auto para mejor fallar.....	100
4.3.7 Sentencia.....	102
4.3.8 Impugnaciones.....	103
4.3.9 Ejecución de sentencia.....	104
4.4 El recurso de casación en materia administrativa.....	104
4.4.1 Definición.....	105
4.4.2 procedencia.....	106
4.4.3 Elementos.....	108
4.4.4 Naturaleza jurídica.....	108
4.4.5 Requisitos de Interposición.....	109
4.4.6 Motivos de forma.....	110
4.4.7 Motivos de fondo.....	113
4.4.8 Procedimiento y resolución.....	115
4.4.9 Recursos de aclaración y ampliación.....	116

## **CAPÍTULO V**

5. Control constitucional de las resoluciones de la administración pública.....	117
5.1 El proceso constitucional de amparo.....	117
5.1.1 Definición.....	118
5.1.2 El amparo en materia administrativa.....	118
5.1.3 La competencia en materia administrativa.....	118
5.1.4 Principios procesales del amparo.....	119
5.1.4.1 Definitividad.....	119





	<b>Pág.</b>
5.1.4.2 Iniciativa de parte.....	120
5.1.4.3 Concreción de agravios.....	120
5.1.4.4 Impulso de oficio.....	120
5.1.4.5 Limitación de la prueba.....	121
5.1.4.6 Relatividad.....	121
5.1.5 Sujetos procesales y legitimación del amparo.....	121
5.1.6 El impulso de oficio.....	122
5.2 Fases y etapas del proceso constitucional de amparo.....	123
5.2.1 La petición de amparo.....	123
5.2.1.1 Causa pretendida.....	124
5.2.1.2 La petición.....	124
5.2.2 El amparo provisional.....	126
5.2.3 El sobreseimiento.....	127
5.2.4 El desistimiento.....	128
5.2.5 La sentencia de amparo y sus efectos.....	129
5.2.6 Las costas y multas.....	131
5.2.7 La apelación del amparo.....	133
5.2.8 El recurso de aclaración.....	134
5.2.9 El recurso de ampliación.....	134
<b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....</b>	<b>135</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>	<b>137</b>



## INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo de investigación, se pretende analizar los medios judiciales de impugnación dentro del procedimiento administrativo tributario, regulado en los Decretos números 6-91, Código Tributario y 119-96, Ley de lo Contencioso Administrativo, dado que este proceso constituye una serie de fases o etapas que conlleva un expediente administrativo, y que tiene como finalidad la emisión de una decisión de la administración tributaria, cuya forma legal, es una resolución administrativa que constituye el acto definitivo del mismo.

Esta resolución permite dar inicio al procedimiento de impugnación de dicho acto, constituido por todos aquellos recursos, contemplados en la ley a ser utilizados por los contribuyentes, para oponerse y obtener de las instancias judiciales la revisión de dichas resoluciones o actos administrativos, con el objetivo de revocarlos o anularlos, por perjudicar los derechos de los administrados.

El objetivo general de la investigación, es analizar si los medios de impugnación contenidos en las leyes indicadas, garantizan el derecho constitucional de defensa, contra las resoluciones de la administración tributaria, y si los contribuyentes cuentan con la aplicación de los principios constitucionales de juridicidad y de legalidad en las resoluciones formuladas.

Se considera que la hipótesis planteada fue comprobada, ya que del análisis de las fases y etapas del procedimiento administrativo tributario, se pudo establecer que los medios de impugnación, contenidos en el Código Tributario y en la Ley de lo Contencioso Administrativo, permiten garantizar al contribuyente, la oposición a las pretensiones de la administración tributaria y obtener la revocatoria o anulación, de las resoluciones o actos que perjudican los derechos del contribuyente, por lo que el no utilizar dichos medios de impugnación por parte del contribuyente, es producto del desconocimiento de la normativa que garantiza su derecho de defensa.



El trabajo se desarrolla en cinco capítulos, de los cuales el primero se refiere a los principios y elementos del procedimiento administrativo tributario; el segundo estudia las fases o etapas del mismo; el tercer capítulo los medios administrativos de impugnación como, el recurso de revocatoria genérico y el recurso de reposición; el cuarto capítulo estudia los medios judiciales de impugnación, siendo el juicio económico coactivo, el proceso contencioso administrativo y el recurso extraordinario de casación en materia administrativa; concluyendo en el capítulo quinto con el medio constitucional de amparo como último medio judicial de impugnación disponible.

Para la presente investigación, se utilizó el método deductivo al hacer un estudio amplio y detallado de la doctrina y de los aspectos legales contenidos en las fuentes, elementos y características de cada uno de los medios de impugnación administrativos y judiciales contemplados en el Código Tributario y en la Ley de lo Contencioso Administrativo.

Asimismo, fueron empleados los métodos inductivo y analítico, para evaluar la información recabada de las diversas bibliografías consultadas, y de la comparación de la legislación de otros países hispanoamericanos con la nuestra, utilizando el método sintético para la elaboración de la conclusión discursiva del presente trabajo. Las técnicas utilizadas, incluyen la investigación documental de la bibliografía existente, sobre la aplicación del derecho procesal administrativo tributario, así como la aplicación de los principios contenidos en nuestro Código Tributario y leyes conexas.

Todo lo anterior, dio como resultado el presente trabajo de investigación, que pretende coadyuvar a la comprensión del derecho tributario, y conocer los medios de impugnación de que dispone el contribuyente y que garantizan el respeto a sus derechos constitucionales, de defensa, de petición y de justicia social por parte del Estado.



## **CAPÍTULO I**

### **1. El procedimiento administrativo tributario**

En un sentido técnico, el procedimiento consiste fundamentalmente en una pluralidad de actos ligados o coordinados entre sí, de manera que sin la realización de un acto anterior los actos posteriores no tienen validez,

Podemos definir por consiguiente, que el procedimiento administrativo tributario, es la manifestación externa de la administración tributaria en ejercicio de la función administrativa, constituida por una serie de formalidades y trámites de orden jurídico, que se establecen para poder emitir una decisión de carácter tributario.

El procedimiento administrativo tributario, es un presupuesto procesal necesario para poder acudir ante los tribunales, a fin de deducir las pretensiones de la administración tributaria.

#### **1.1 Principios del procedimiento administrativo tributario**

Todo derecho procesal, debe contener principios que lo rijan, con el objeto de sistematizar el procedimiento, lo que sucede también con el derecho procesal administrativo, y con el procedimiento administrativo tributario en particular, como se determinará en el presente trabajo de investigación.

Como establece el Artículo 4. del Código Tributario, los principios aplicables a la interpretación son: "La aplicación, interpelación e integración de las normas tributarias,



se hará conforme los principios establecidos en la Constitución Política, los contenidos en éste código, en las leyes tributarias específicas y en las normas de la Ley del Organismo Judicial”. La aplicación analógica queda reducida a la aplicación de principios generales del derecho administrativo y a la no-creación de sujetos, obligaciones o sanciones tributarias.

Tomando en consideración, lo establecido en el artículo anteriormente citado y que el Decreto número 119-96 Ley de lo Contencioso Administrativo, fue promulgado posteriormente al Código Tributario decreto número 6-91, es procedente tomar en cuenta los principios establecidos en el Artículo 2 de la citada Ley de lo Contencioso Administrativo, que indica: “**Principios.** Los expedientes administrativos deberán impulsarse de oficio, se formalizaran por escrito. Observándose el derecho de defensa y asegurando la celeridad, sencillez y eficacia del trámite. La actuación administrativa será gratuita”.

Basado en los dos Artículos anteriormente citados, podemos establecer que los principios más importantes que rigen el procedimiento administrativo tributario son:

- a) de legalidad
- b) de seguimiento de oficio
- c) de informalidad
- d) de defensa
- e) de imparcialidad
- f) de procedimiento escrito
- g) de procedimiento sin costas



- h) de sencillez, rapidez y economía
- i) de justicia tributaria
- j) de publicidad

### **1.1.1 Principio de legalidad**

Este principio se basa en el derecho constitucional, contenido en el Artículo doscientos treinta y nueve (239) de la Constitución Política de la Republica, que indica: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a) El hecho generador de la relación tributaria;
- b) Las exenciones;
- c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d) La base imponible y el tipo impositivo;
- e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f) Las infracciones y sanciones tributarias”.

El segundo párrafo de dicho artículo, establece que “son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a



normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

Este principio por consiguiente, trata de evitar que la administración tributaria, emita resoluciones que vulneren los derechos de las personas individuales o jurídicas que son contribuyentes, y que por alguna razón piden la decisión administrativa o la impugnan.

La doctrina y la jurisprudencia, han desarrollado también el principio de juridicidad de la administración pública. Este exige no sólo la sumisión a la ley, sino también a los principios generales de derecho.<sup>1</sup>

Es de tomar en consideración el principio constitucional del derecho de defensa, que indica que la defensa de la persona y sus derechos son inviolables. “Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido”.

Asimismo, en el contenido del Artículo veintiocho (28) de la Constitución Política de la República de Guatemala, que literalmente indica: “Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolver conforme a la ley”.

---

<sup>1</sup> Calderón Morales, Hugo H. **Derecho administrativo I**. Pág. 29.



En materia administrativa, el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones, no podrá exceder de treinta días. En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna.

### **1.1.2 Principio de seguimiento de oficio**

Este principio está claramente contenido en el Artículo 121 del Código Tributario, que establece: “El proceso ante la Administración será impulsado de oficio. Las decisiones finales de este proceso son impugnables ante los tribunales competentes”. (sic.)

El principio anterior establece, la obligatoriedad de la administración tributaria y de sus órganos, de agilizar, resolver y ordenar todas las diligencias que sean necesarias, para resolver la petición o impugnación presentada por el interesado, sin que éste las solicite o ruegue; por lo que la administración tributaria, será la responsable por los daños que causare al contribuyente por su negligencia, al no resolver en el tiempo estipulado en la ley. Este principio de oficialidad por consiguiente, nos aleja de los principios dispositivo y de rogación propios del proceso civil.<sup>2</sup>

Sin embargo, en las modificaciones al Artículo 165 del Código Tributario, se indica que: “La Administración Tributaria está exenta del pago de las costas procesales en

---

<sup>2</sup> Ballbé, Manuel.- Franch, Marta. **Manual de derecho administrativo**. Pág. 215.





virtud que es la entidad que por imperativo legal, debe llevar a cabo la defensa judicial de los intereses del Estado, en materia tributaria”. (sic.)

### **1.1.3 Principio de informalidad**

Este principio nos da la idea, que el procedimiento administrativo carece de formalismos para su inicio, por lo cual no debe plantearse en ningún papel especial, no debe pagarse ningún impuesto, fiscal o notarial, no es necesario que deba ser auxiliado por abogado, perito o experto alguno, únicamente deberá cumplir con los requisitos establecidos en el Artículo 122 del Código Tributario, y que se resumen de la forma siguiente:

- a) Designación de la autoridad, funcionario a que se dirija.
- b) Nombres y apellidos completos del solicitante, y lugar para recibir notificaciones. Si no actúa en nombre propio deberá acreditar personería.
- c) Relación de los hechos a que se refiere la petición.
- d) Peticiones que se formulen
- e) Lugar y fecha.
- f) Firma del solicitante

En el mismo Artículo 122 del Código Tributario, en su tercer párrafo se reafirma el carácter de informal del procedimiento al declarar: “La omisión de cualquiera de los requisitos no será motivo para rechazar la solicitud. En este caso, la Administración Tributaria concederá un plazo de quince (15) días hábiles al solicitante para subsanar dichas omisiones”. (sic.)

Además, como regla general, el mero vicio de forma es subsanable y sólo origina nulidad relativa.<sup>3</sup> En este sentido, como lo indican los autores Joan Amenós Álamo y Hugo H. Calderón Morales “si se comprueba que, pese a la existencia de un vicio de procedimiento, la resolución hubiera permanecido idéntica, resultará improcedente declarar la nulidad de lo actuado y reproducir el trámite irregular”.<sup>4</sup>

#### **1.1.4 Principio de defensa**

Este principio, tiene su fundamento en el Artículo 12 de la Constitución Política de la República y que contiene el derecho de defensa, estableciendo que: “La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.”

Sin embargo, a pesar que el procedimiento administrativo no es un proceso en si, como lo indica la norma constitucional, representa un acto administrativo, que debe observar dicho principio fielmente, y evitar caer en actos evidentemente inconstitucionales, que pongan en peligro el derecho del Estado para recaudar los tributos que le son propios.

#### **1.1.5 Principio de imparcialidad**

La imparcialidad es aquel principio, por el cual la administración tributaria debe aplicar la equidad, la justicia y el buen juicio, al resolver los expedientes administrativos,

---

<sup>3</sup> Calderón Morales. *Op. Cit.* Pág. 159.

<sup>4</sup> Ballbé. *Op. Cit.* Pág. 216.



a fin de no perjudicar a los particulares ni al Estado, al aplicar las normas tributarias al caso concreto de que se trate. Este principio garantiza al contribuyente, que será tratado en la misma forma en que se ha tratado a otros contribuyentes, en expedientes con iguales o similares circunstancias.

Como lo indica el licenciado Calderón Morales, “los órganos administrativos no ejercen jurisdicción”.<sup>5</sup> Además, la parcialidad resulta inevitable, porque la administración opera en el procedimiento como juez y parte.<sup>6</sup> Sin embargo, no podemos desvirtuar del todo la imparcialidad en el procedimiento. La administración, no debe usar el procedimiento a su favor, sino como un trámite que ha de favorecer los intereses generales.

#### **1.1.6 Principio de procedimiento escrito**

Por regla general, el procedimiento administrativo deberá ser escrito, dado que pudiendo ser objeto de impugnación en cualquier fase del proceso, las pruebas, las notificaciones y resoluciones deberán constar por escrito, para ser analizadas por la entidad que revise y que resuelva la impugnación.

El carácter escrito del procedimiento administrativo, se refiere a la necesaria manifestación y constancia escrita de los actos que lo integran. Esto constituye una garantía de seguridad jurídica para el particular y para la misma Administración.<sup>7</sup> (sic.)

---

<sup>5</sup> Calderón Morales, Hugo H. **Derecho procesal administrativo**. Pág. 7.

<sup>6</sup> García de Enterría. E. – Fernández T, R. **Curso de derecho administrativo**. Pág. 642

<sup>7</sup> Ballbé. **Op. Cit.** Pág. 218.



### 1.1.7 Principio de procedimiento sin costas

Por este principio, podemos decir que el procedimiento administrativo es gratuito, o sea que al final del mismo, la administración tributaria no condenará al contribuyente al pago de ninguna sanción, por costas ocasionadas durante el trámite del expediente administrativo.

Sin embargo, en las reformas al Código Tributario contenidas en Artículo 165 “A” del Decreto 20-2006 del Congreso de la República, se indica en relación al recurso contencioso administrativo, que: “Seguidamente procederá a declarar la confirmación modificación, revocatoria o anulación de la resolución recurrida y a imponer el pago de costas a la parte vencida en el proceso, con excepción de aquellos casos en que el tribunal encuentre razones suficientes para eximir las parcial o totalmente”.

Esto nos confirma, que en el expediente administrativo manejado dentro de la vía gubernativa, no causa ningún cargo por costas hasta la resolución del recurso de revocatoria o reposición; sin embargo, en la vía judicial, el tribunal que conoce del proceso contencioso administrativo, si puede condenar en sentencia al recurrente al pago de las costas causadas.

Sin embargo, el principio no alcanza, a los gastos ocasionados por la práctica de la pruebas propuestas por el interesado. En este caso, el pago si corresponde al particular y la Administración puede exigirselo.<sup>8</sup> (sic.)

---

<sup>8</sup> **Ibíd.** Pág. 218.



### **1.1.8 Principios de sencillez, rapidez y economía**

Estos principios, pretenden que el expediente administrativo fluya con la rapidez necesaria dentro de la administración tributaria, con el propósito de que sea resuelto dentro de los plazos legales establecidos, para cada una de las etapas del proceso, evitando en lo posible los pasos innecesarios o burocráticos, que hagan lenta la resolución administrativa.

Según lo indicado por García Enterría, “la impulsión de oficio, responde a las exigencias propias del interés público, da a éste un carácter inquisitorial; y la Administración gestora del interés público, está obligada a desplegar por sí misma, toda actividad que sea necesaria para dar adecuada satisfacción a ese interés, sea cual sea la actitud, activa o pasiva, que puedan adoptar los particulares que hayan comparecido en el procedimiento.”<sup>9</sup> (sic.)

Estos principios, tienen su asidero legal en el Artículo 28 de la Constitución Política de la República, que en su segundo párrafo establece: “En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días”.

### **1.1.9 Principio de justicia tributaria**

Con este principio, se pretende establecer una igualdad de los contribuyentes ante la

---

<sup>9</sup> García de Enterría. *Op. Cit.* Pág. 460.

administración tributaria, sin atender a su condición como persona individual o jurídica, edad, sexo, escolaridad, fuentes de ingreso, cantidad de ingresos etc., con el propósito que las leyes tributarias sean aplicadas uniformemente, y de conformidad a la forma establecida en la ley, a los sujetos pasivos contemplados en la misma.

Como lo indica el Dr. Joan Amenós Álamo en el Manual de derecho administrativo: “La Administración no nació para aplicar el Derecho con recta justicia. La administración sirve a los intereses generales y, con ocasión de ello, respeta la norma y los límites impuestos por el Estado de Derecho”.<sup>10</sup> (sic.)

Por tanto, éste principio tiene su base en el Artículo 4º. de la Constitución Política de la República de Guatemala, que preceptúa: “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades”.

#### **1.1.10 Principio de publicidad**

Este principio, garantiza a los contribuyentes la publicidad de los actos de la administración tributaria, y está fundamentado en el principio contenido entre el grupo de derechos individuales, contenidos en la Constitución Política de la República y que en su Artículo 30 establece: “Todos los actos de la administración son públicos. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y la exhibición de los expedientes que desean consultar”.

---

<sup>10</sup> Ballbé. *Op. Cit.* Pág. 217.



Sin embargo, como lo indica el Dr. Joan Amenós Álamo en el Manual de derecho administrativo: “Obsérvese, pues, que el contribuyente ha dado clara preponderancia al principio de publicidad. Pero el precepto citado ya ha establecido unos límites. En primer lugar, el expediente solo es accesible a los interesados. Se impone pues, la exigencia de legitimación. La información pública, en la cual cualquier administrado puede tomar conocimiento de la documentación, es excepcional”.<sup>11</sup>

El Artículo 30 del Código Tributario, indica: “Toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, están obligadas a proporcionar al funcionario de la Administración Tributaria que goce de la delegación para el efecto, la información sobre actos, contratos, actividades mercantiles, profesionales o de cualquier otra naturaleza, con terceros, que sea requerida a efecto de verificar la determinación o generación de tributos”. (sic.)

En el artículo anterior, se cumple con la condición limitante para el acceso a la información de todos los contribuyentes, incluyendo al Estado, al legitimar la facultad de requerir la información, indicando que el contribuyente tiene la obligación de proporcionar la información requerida, cuando el funcionario goce de la delegación correspondiente.

## **1.2 Elementos del procedimiento administrativo tributario**

Los elementos del procedimiento administrativo tributario, están dados por el concepto

---

<sup>11</sup> **Ibíd.** Pág. 218.



de obligación tributaria, contenido en el Artículo 14 del Código Tributario, y que define que: “La obligación tributaria es un vinculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributos y los sujetos pasivos de ella”. (sic.)

Por lo tanto, podemos definir los elementos siguientes:

- a) Formas de inicio del procedimiento
- b) El órgano administrativo
- c) La competencia administrativa
- d) El contribuyente
- e) La responsabilidad solidaria
- f) La no confiscatoriedad

### **1.2.1 Formas de inicio del procedimiento**

El procedimiento administrativo tributario, tiene básicamente tres formas específicas de inicio, tomando siempre en consideración el principio general de impulso de oficio, contenido en el Artículo 2 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, por lo tanto, el inicio del procedimiento administrativo se da de la forma siguiente:

- a) Por determinación de oficio de la administración tributaria
- b) A petición de parte
- c) Por ajuste de la administración tributaria





Como lo indica el Licenciado Hugo Calderón Morales en su obra sobre Derecho procesal administrativo “La iniciativa administrativa suele concurrir cuando se advierten infracciones a normas jurídicas en la conducta de un particular”.<sup>12</sup>

Entendemos, como determinación de oficio por parte de la administración tributaria, a la declaración hecha por parte de ésta, de la existencia de una obligación tributaria incumplida por el contribuyente, por la no presentación de alguna declaración, o por la resistencia a proporcionar la información necesaria para establecer dicha obligación, de conformidad con lo preceptuado por el Artículo 107 del Código Tributario, que indica: “Previamente a la determinación de oficio, la Administración Tributaria deberá requerir la presentación de las declaraciones omitidas, fijando para ello un plazo de diez (10) días hábiles”. (sic.)

Si trascurrido este plazo, el contribuyente o responsable no presentare las declaraciones o informaciones requeridas, la administración tributaria formulará la determinación de oficio del impuesto, sobre base cierta o presunta conforme lo establece el Código.

Por su parte, como lo indica Manuel Ballbé al referirse a Gabino Fraga y su obra de Derecho administrativo. “Cuando el procedimiento administrativo se inicia a petición de parte, la ley debe regular los requisitos que ha de llenar la instancia inicial, la forma de acreditar la personalidad en caso de que se actúe por medio de representante, los

---

<sup>12</sup> *Ibíd.* Pág. 220.



documentos que deben acompañarse al primer escrito, el lugar de presentación y los medios de subsanar falta de requisitos exigidos, así como los medios de prueba y las normas de apreciación”<sup>13</sup>

La petición del particular puede hacerse por escrito o verbalmente. Como lo indican en su obra Manuel Ballbé y Marta Franch. “En el primer caso, se recurre a la presentación de memoriales o de simples solicitudes en los que no se requieren mayores formalismos. En un escrito dirigido a la Administración concurrirán, como mínimo, los datos que identifiquen al interesado y a sus representantes, así como su firma; los hechos, las razones y la petición que se sustancia, el lugar, la fecha y el órgano administrativo al que se dirige”.<sup>14</sup> (sic.)

Por su parte el Artículo 105 del Código Tributario, nos define el inicio del procedimiento a petición de parte del contribuyente, como la determinación hecha por éste de acuerdo con las declaraciones que debe presentar de conformidad con la ley.

De la misma manera, el Artículo 108 del mismo Código Tributario, nos define la determinación por ajuste, como aquella determinación realizada por la administración tributaria, en base a la revisión fiscal realizada al contribuyente, ya sea por requerimiento o por revisión de oficio, a su documentación contable o información pertinente recabada de terceros.

---

<sup>13</sup> Fraga, Gabino. **Derecho Administrativo**. Pág. 259.

<sup>14</sup> Ballbé. **Op. Cit.** Pág. 220.



### 1.2.2 El órgano administrativo

Según lo manifiesta Gabino Fraga, en su obra Derecho administrativo, “El sujeto del acto administrativo es el órgano de la administración que lo realiza. En su carácter de acto jurídico, el acto administrativo exige ser realizado por quien tiene aptitud legal.”<sup>15</sup>

El sujeto activo, de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo, tal como lo define el Artículo 17 del Código Tributario, siendo por consiguiente, el elemento principal del procedimiento, ya que es éste, el que manifestará su voluntad directamente o a través del ente público competente, haciendo el requerimiento de pago de la obligación tributaria, como acreedor del tributo.

### 1.2.3 La competencia administrativa

Como lo define el Lic. Hugo Calderón, en la obra Manual de derecho administrativo: “Necesariamente el órgano administrativo que está emitiendo el acto administrativo tiene que estar investido de esa facultad, poder o potestad para poder actuar, lo que se denomina la competencia administrativa. Para que un acto administrativo sea válido y perfecto tendrá que ser emitido por un órgano al que la Ley le otorga competencia, de lo contrario, el acto o resolución administrativa es ilegal y puede convertirse en un abuso de poder.”<sup>16</sup>

La competencia administrativa corresponde a cada órgano en particular, y se encuentra delimitada por la materia de que se trate. Por consiguiente es el órgano el

---

<sup>15</sup> Fraga, **Op. Cit.** Pág. 267.

<sup>16</sup> Balbé. **Op. Cit.** Pág. 191.

que se encuentra investido de una competencia particular, que lo sitúa dentro de un marco legal que le permite la emisión de determinadas resoluciones, por lo que el funcionario, solamente ejerce la competencia o facultad legal que tiene el órgano administrativo para poder actuar.

Según lo indica Gabino Fraga, “en la actuación de los órganos administrativos se pueden realizar multitud de actos que afecten intereses particulares, se hace necesario que esos intereses se encuentren garantizados contra la arbitrariedad”.<sup>17</sup>

#### **1.2.4 El contribuyente**

El Lic. Jorge Mario Castillo González, define que: “El administrado o particular juega un determinado rol o papel frente a la administración pública, dependiendo de sus intereses privados y del conocimiento de sus derechos y obligaciones. El papel se refiere a los diversos comportamientos o conductas que aquel pueda asumir, en determinado tiempo y lugar”.<sup>18</sup>

Como se encuentra definido en el Artículo 21 del Código Tributario, podemos decir que el contribuyente es la persona individual o jurídica, respecto de la cual se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

Por lo tanto, el contribuyente es uno de los elementos más importante dentro de la relación jurídica tributaria del procedimiento administrativo, y que constituye el sujeto

---

<sup>17</sup> Fraga. **Op. Cit.** Pág. 267.

<sup>18</sup> Castillo González, Jorge Mario. **Derecho Administrativo.** Pág. 148.



pasivo de dicha relación, y por consiguiente, el beneficiado o el obligado al cumplimiento de cualquier resolución, emitida por la administración tributaria.

### **1.2.5 La responsabilidad solidaria**

Se reconoce la responsabilidad solidaria, entre los obligados al cumplimiento de una obligación tributaria, cuyo hecho generador afecta a varios sujetos o contribuyentes, teniendo en consideración las normas y disposiciones contenidas en el Artículo 20 del Código Tributario, así:

- a) El cumplimiento de la obligación puede ser exigido total o parcialmente, a cualquiera de los obligados, a elección del sujeto activo
- b) El cumplimiento de la obligación por parte de uno de los obligados, libera a los demás.
- c) El cumplimiento de un deber formal por uno no libera a los demás si hay disposición legal en ese sentido.
- d) La exención o remisión de la obligación libera a todos los deudores
- e) Cualquier interrupción o suspensión de la prescripción a uno, favorece o perjudica a los demás.

### **1.2.6 La no confiscatoriedad**

Este principio, establece que los impuestos nunca serán confiscatorios, tal como lo establece la Constitución Política de la República en su Artículo 28 tercer párrafo, que indica: “En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los



expedientes que se originen de reparos ajustes o por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna”.

Sin embargo, en la modificación hecha al Artículo 40 del Código Tributario, según el Decreto número 4-2012 se establece, que: “Los contribuyentes o responsables a quienes se les autorice las facilidades en el pago de impuestos, con un reconocimiento de deuda, dicho documento será título ejecutivo suficiente para el cobro judicial de la deuda pendiente”.

Lo anterior constituye una forma de coacción, ya que se obliga al contribuyente a garantizar el pago de una obligación tributaria con un reconocimiento de deuda, cuyo documento se convertirá en título ejecutivo totalmente diferente al espíritu del tributo; convirtiendo los impuestos en confiscatorios, ya que por la falta de pago del reconocimiento de deuda en la forma convenida, dará lugar al inicio del cobro por la vía judicial, con el embargo de los bienes del contribuyente; los que eventualmente pueden ser objeto de remate, si se incumple con el pago de la deuda en la forma establecida.





## **CAPÍTULO II**

### **2. Etapas o fases del procedimiento administrativo tributario**

Todo procedimiento, cuenta con diferentes etapas o fases que le son características y que se ejecutan para alcanzar un fin determinado. El procedimiento administrativo tributario, por consiguiente, está constituido por un conjunto de actos consecutivos, por los que atraviesa el expediente administrativo y que constituyen las etapas o fases necesarias, para la emisión de una decisión administrativa, cuya forma legal está constituida por una resolución, la cual puede ser objeto de impugnación a través de los medios legales establecidos, siempre dentro de la propia actividad administrativa de la administración tributaria.

En el presente caso, podemos definir el procedimiento administrativo tributario, como un conjunto de normas legales o reglamentarias y hechos administrativos encaminados a producir un acto administrativo tributario, que es la resolución.

Las características del procedimiento administrativos tributario son:

- a) El procedimiento administrativo, se realiza esencialmente ante los órganos de la administración tributaria.
- b) La finalidad que persigue el procedimiento administrativo, es una resolución administrativa de carácter tributario.
- c) La resolución administrativa no produce efectos de cosa juzgada



- d) Los procedimientos administrativos pueden ser legales, si están contenidos en una ley y reglamentarios si están contenidos en un reglamento.

Dentro de las etapas o fases, del procedimiento administrativo tributario objeto de análisis, se ha considerado necesario conocer las siguientes:

- a) El inicio de oficio
- b) Inicio a petición de parte
- c) Inicio por revisión de auditoría
- d) Las resoluciones administrativas
- e) Las notificaciones

## 2.1 Inicio de oficio

El inicio del procedimiento, es aquel acto administrativo, por medio del cual se inicia un expediente administrativo, y con el cual se hace un requerimiento a un contribuyente, con el propósito que cumpla con una obligación tributaria, que realice, deje de realizar o bien haga efectivo el pago de un impuesto, una multa o intereses por incumplimiento de sus obligaciones, hacia la administración tributaria.

Por consiguiente, podemos definir que el inicio de oficio, es la facultad de la administración tributaria, de establecer de oficio los tributos que por ley le corresponde administrar, como lo establece el Artículo 107 del Código Tributario, cuando indica: “En los casos que el contribuyente o responsable omita la presentación de la declaración o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria, la Administración Tributaria determinará de oficio los tributos que por ley le corresponde administrar”. (sic.)



Sin embargo, el mismo Código Tributario, en el segundo párrafo del Artículo antes mencionado, establece: “Previamente a la determinación de oficio la Administración Tributaria deberá requerir la presentación de las declaraciones omitidas, fijando para ello un plazo de diez (10) días hábiles”. (sic.)

Si transcurrido el plazo indicado anteriormente, el contribuyente o el responsable no presentare las declaraciones o informaciones requeridas, la administración tributaria formulará la determinación de oficio del impuesto, sobre la base cierta o presunta, conforme lo establece el mismo Código. El impulso de oficio que debe darse al procedimiento, garantiza la emisión de una resolución más justa, tanto para el administrado como para la administración.

El mismo Código Tributario establece por consiguiente, la facultad de la administración tributaria, de establecer de oficio el monto de los tributos a ser requeridos al contribuyente o responsable, de conformidad con el principio del Jus Punendi del Estado, existiendo como lo indica la norma, dos formas de realizarlo:

- a) Determinación sobre base cierta , y
- b) Determinación sobre base presunta

### **2.1.1 Determinación de oficio sobre base cierta**

Como lo establece el Artículo 108 del Código Tributario, la administración tributaria luego de requerir la presentación de las declaraciones al contribuyente sin que éste cumpla con su presentación, procederá a la determinación de la obligación, tomando



como base los libros, registros y documentos contables del contribuyente, así como cualquier información pertinente recabada de terceros.

Como lo indica el Lic. Hugo Calderón, “esto se verifica cuando se realiza una revisión de libros de contabilidad para la determinación del pago de impuestos o la revisión de declaraciones juradas de los contribuyentes en el caso de denuncia de los vecinos ante infracciones a las leyes tributarias”.<sup>19</sup>

Sin embargo, esta determinación realizada por la administración tributaria, admite prueba en contrario y procederán todos los recursos previstos en el Código Tributario.

### **2.1.2 Determinación de oficio sobre base presunta**

Esta forma de determinación, está prevista y contemplada en el Artículo 109 del Código Tributario, cuyo asidero legal lo constituye la negativa del contribuyente a proporcionar la información, documentación, libros y registros contables.

Para establecer la obligación tributaria, se podrán tomar como indicios los promedios de períodos anteriores del mismo contribuyente, o la información que se obtenga de terceros relacionados con su actividad, así también, se podrán utilizar los promedios o porcentajes de ingresos o ventas, egresos o costos, declarados por el mismo contribuyente.

---

<sup>19</sup> Calderón Morales. **Op. Cit.** Pág. 24.

Contra la determinación de esta manera, se admite prueba en contrario y proceden todos los recursos permitidos por el Código Tributario.

## **2.2 Inicio a petición de parte**

El inicio del procedimiento administrativo a petición de parte, está constituido por aquella actividad iniciada por una persona, independiente de la administración tributaria y que puede ser de tres formas principales:

- a) A petición del contribuyente
- b) Por denuncia de otro administrado
- c) Por revisión de auditoria

### **2.2.1 A petición del contribuyente**

Regularmente las peticiones se realizan por escrito, a través de la presentación de memoriales o mediante formularios preimpresos proporcionados por la propia administración, con el propósito de que sean cumplidos algunos requisitos formales, que permitan la legalidad de la actuación y el impulso de oficio por parte de la misma administración tributaria; este derecho está garantizado por el Artículo 28 de nuestra Constitución Política de la República, que preceptúa: " Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley."

Por lo regular, este inicio de procedimiento se efectúa cuando el contribuyente solicita de la administración tributaria, una inscripción o bien solicita el saldo de su cuenta en

algún determinado tributo, o cuando presenta una declaración que esté obligado a presentar, y que a la fecha de su presentación ya ha generado multas y recargos.

### **2.2.2 Por denuncia de otro administrado**

Esta modalidad de inicio del procedimiento administrativo, se produce especialmente por la denuncia presentada por un contribuyente contra otro, ya sea porque este no está cumpliendo con sus deberes tributarios, o porque no ha dado ingreso a cantidades retenidas en su papel de agente retenedor, apropiándose indebidamente de los tributos que por ley le corresponde enterar en las cajas fiscales. Esto se encuentra regulado en el Artículo 18 del Código Tributario, que establece: “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”.

Así también, se encuentra definido en el Artículo 29 del mismo Código, cuando indica: “Responsabilidad del agente de retención o de percepción: Efectuada la retención o percepción, el único responsable ante la Administración Tributaria por el importe retenido o percibido, es el agente de retención o de percepción”. (sic.)

Por lo tanto, la administración tributaria, puede iniciar el procedimiento de oficio con la denuncia presentada por otro contribuyente, dando audiencia al denunciado para que se pronuncie acerca de la denuncia, y demuestre el cumplimiento de su obligación tributaria, caso contrario se iniciará el procedimiento de cobro respectivo.

## **2.3 Inicio por revisión de auditoría**

La tercera forma de inicio del procedimiento, se realiza por las auditorías fiscales efectuadas por la administración tributaria, como trabajo normal y rutinario de la verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias, por parte de los contribuyentes, éstas puede ser:

- a) Auditorías de campo devenidas de un nombramiento específico, o
- b) Auditorías de gabinete realizadas a grupos definidos de contribuyentes o que han sido establecidos al azar por la misma administración tributaria.

### **2.3.1 Auditoría de campo**

De conformidad con el Artículo 98 del Código Tributario, son atribuciones de la administración tributaria: "Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente".

Para el cumplimiento de esta atribución, la administración tributaria, cuenta con un equipo de auditores fiscales, o bien está facultada para la contratación de profesionales de las disciplinas jurídicas, económicas, financieras, científicas o técnicas, que permitan el cumplimiento de sus funciones de fiscalización y recaudación.



Por lo tanto, y de conformidad con el Artículo 151 del Código Tributario, “Las actas que levanten y los informes que rindan los auditores de la Administración Tributaria, tienen plena validez legal en tanto no se demuestre su inexactitud o falsedad”. (sic.)

Por consiguiente, concluimos en que la administración tributaria, está facultada para formular los ajustes que crea pertinentes, derivado de la revisión de campo efectuadas a las declaraciones formuladas por los contribuyentes; y al notificar al contribuyente o al responsable, se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles, improrrogables a efecto que presente descargos y ofrezca los medios de prueba, que justifiquen su oposición y defensa.

Luego de vencido el plazo de impugnación, sin haber sido evacuada la audiencia conferida, la administración tributaria los declarará firmes, formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo improrrogable de diez (10) días hábiles para su pago, advirtiéndole que si éste no se produce, se procederá al cobro por la vía económico coactiva, como lo indica el mismo Artículo 146 del Código Tributario.

### **2.3.2 Auditoria de gabinete**

Por consiguiente, de las atribuciones anteriores y de lo preceptuado en el Artículo 146 del Código Tributario, que indica: “La Administración Tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos, si procediere, formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho, y notificará al contribuyente o al responsable”. (sic.)



Podemos decir, que la auditoria de gabinete, es un acto de fiscalización que realiza la administración en sus propias oficinas, con el propósito de comprobar que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales, solicitándole que presente ciertos datos, informes, estados de cuenta y otros documentos que permitan verificar la información contenida en sus declaraciones y el pago de impuestos correspondiente.

Sin embargo, como lo indica el Artículo 108 del Código Tributario, “en caso de la omisión de declaraciones por parte de contribuyente y luego de vencido el plazo de diez días hábiles otorgado por la Administración Tributaria, para la presentación de las declaraciones omitidas, se procederá a la determinación de oficio sobre base cierta o base presunta según sea el caso”. (sic.)

La determinación de oficio sobre base cierta o sobre base presunta, admiten prueba en contrario y procederán los recursos previstos en el Código Tributario, con lo cual se estará dando inicio al procedimiento administrativo.

#### **2.4 Decretos de trámite**

Como lo indica el Lic. Calderón Morales en su obra, “El decreto de trámite se da normalmente dentro de expedientes que llenan muchas etapas y en que las leyes o reglamentos establecen la realización de algunos hechos antes de dictar la resolución o acto administrativo”.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> *Ibid.* Pág. 24.





Los decretos de trámite, son aquellas resoluciones que dicta la administración tributaria, al momento de iniciar el procedimiento administrativo, ya sea dando trámite a una petición, a una denuncia o a un informe de otra dependencia, y en los cuales se corren audiencias y se fijan plazos a los contribuyentes, con el fin de que cumplan con una determinada pretensión.

Regularmente, los decretos de trámite, se dan en aquellos expedientes que conllevan muchas etapas, y en la que la propia ley o reglamentos, establecen la necesidad de solicitar o requerir información de otras dependencias, cuerpos técnicos o colegiados, para poder dictar una resolución final.

## **2.5 Diligencias de la administración tributaria**

Entendemos como diligencias de la administración tributaria, todas aquellas actividades realizadas por los órganos de la administración, luego de realizada la gestión por el contribuyente o de iniciado de oficio el procedimiento, para la recepción u obtención de los medios de convicción o de prueba con que se intenta dotar al expediente, para reforzar la pretensión de la administración o demostrar en su caso la inconformidad manifiesta del contribuyente.

### **2.5.1 Inspecciones o auditorias**

Dentro de las facultades y atribuciones asignadas a la administración tributaria, en el Artículo 98 del Código Tributario. se establece: "Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por lo medios y procedimientos legales y técnicos de



análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente.

Por lo tanto, las inspecciones administrativas, tienen por objeto verificar los hechos o circunstancias aseveradas por el solicitante o denunciante, con el objeto que éstas consten en informe o acta circunstanciada, que pueda ser utilizada como prueba anticipada dentro del procedimiento administrativo.

Asimismo, las inspecciones pueden ser ordenadas de oficio por la propia administración tributaria, esto con el propósito de verificar el cumplimiento de algunas obligaciones tributarias, o para reforzar una resolución a ser emitida por la administración tributaria, en relación a un determinado contribuyente.

Según el Lic. Hugo Calderón Morales "Las inspecciones oculares son Inspecciones administrativas que tienen por objeto que el administrador verifique hechos y circunstancias aseveradas por la parte pudiente o la parte que solicitó su realización y que las haga constar mediante informe o acta administrativa para que tenga validez legal y se tenga como prueba en el expediente administrativo".<sup>21</sup>

Por su parte, la realización de auditorías, se basa en la facultad otorgada a la administración tributaria, en el mismo Artículo 98 del Código Tributario, que en su numeral 13 estipula: "Revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyente

---

<sup>21</sup> **Ibíd.** Pág. 24.



y agentes de retención o de percepción, que se relacionen con la determinación y el pago de las obligaciones tributarias, incluyendo el sistema informático que utilice el contribuyente para registrar sus operaciones contables y tributarias.”

### **2.5.2 Informes**

En la resolución de los expedientes administrativos, la administración tributaria necesita de la información de otros órganos de la de la misma administración, de otras entidades descentralizadas, desconcentradas, autónomas o de otros organismos del Estado, y que como parte del procedimiento administrativo, pueden proporcionar información de hechos importantes, que en alguna forman coadyuvarán a la determinación de la resolución de un expediente.

Esta relación de colaboración, entre la administración tributaria y los demás órganos del Estado existe a todo nivel, por lo que los informes constituyen una relación constante de solicitud y rendición de informes entre unos y otros, para fortalecer las resoluciones emitidas.

### **2.5.3 Declaraciones**

La administración tributaria para cumplir con sus fines de recaudación, hace uso de declaraciones juradas, que constituyen en muchos casos el vinculo tributario con los contribuyentes, ya que estas se hacen bajo juramento de decir verdad y que en caso contrario se está ante un ilícito penal, contemplado en el Código Penal en el Artículo



459 como delito de perjurio y que contempla una sanción de tres meses a tres años y multa de cincuenta a un mil quetzales.

Las declaraciones juradas, son por consiguiente el medio de determinación de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, y son el principal objeto de revisión por parte de la administración tributaria, ya que en las mismas se logra establecer diferencias en la determinación de las obligaciones, que constituye la base de casi la totalidad de los reparos y ajustes que se realizan a los contribuyentes.

#### **2.5.4 Expertajes**

Según el Lic. Calderón Morales, “Un expertaje o peritaje es un estudio, un análisis, una inspección, un dictamen, sobre un asunto específico, técnico o científico, vertido por una persona técnica o científica, versada en una materia determinada, que a través de la experiencia puede establecer la veracidad o falsedad de un hecho o circunstancia, el cual constituye prueba en un procedimiento administrativo”.<sup>22</sup>

Por consiguiente, los expertajes están constituidos por aquellos estudios, análisis o inspecciones realizadas por una persona técnica o científica, con conocimiento en una materia específica y que a solicitud de la administración tributaria, establece la veracidad de un hecho, en el cual existe una duda razonable por parte de la administración, y que para ser esclarecido necesita del conocimiento técnico o científico de una persona versada en la materia.

---

<sup>22</sup> *Ibíd.* Pág. 24.



Los expertajes, siempre constituyen medios de convicción o de prueba, y pasan a formar parte del expediente administrativo de que se trate.

### **2.5.5 Documentos**

Como lo establece el Lic. Calderón Morales en su obra Derecho procesal administrativo, "En su mayoría, la petición, las pruebas, actuaciones, dictámenes y la propia resolución administrativa contienen documentos, que en su conjunto constituyen el expediente administrativo".<sup>23</sup>

El procedimiento administrativo, está regulado como un procedimiento eminentemente escrito, lo cual se establece en el artículo 2 de la Ley de lo Contencioso Administrativo Decreto 119-96 que establece: "Los expedientes administrativos deben impulsarse de oficio, se formalizaran por escrito, observándose el derecho de defensa y asegurando la celeridad, sencillez y eficacia de trámite.

Por lo tanto, podemos decir que el expediente administrativo, está compuesto por documentos tales como las solicitudes, declaraciones, peticiones, actuaciones, informes, peritajes, etc. y que permiten ser consultados en cualquier tiempo, garantizando lo establecido en el Artículo 30 de la Constitución Política de la República que indica: "Todos los actos de la administración son públicos. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y exhibición de los expedientes que deseen consultar".

---

<sup>23</sup> *Ibíd.* Pág. 25



### **2.5.6 Dictámenes jurídicos**

En la obra del Lic. Calderón Morales, se define: “Los dictámenes jurídicos son parte importante dentro del procedimiento administrativo, aunque no tiene fuerza real, no son actos, no producen efectos jurídicos, son un hecho administrativo pero que en el momento de tomarlos en cuenta para resolver un expediente se tornan un documento especializado, el cual establece el criterio de un jurista de la resolución que debe ser emitida por el administrador apegada a las normas legales y reglamentarias”.<sup>24</sup>

El derecho de petición, establecido en la Constitución Política de la República indica que: “Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley”. Esto obliga a la administración tributaria, a contar con dictámenes jurídicos, que garanticen que las resoluciones emitidas por ésta, se encuentran apegadas a derecho y garantizadas por las leyes y reglamentos.

### **2.5.7 Dictámenes técnicos**

Los dictámenes técnicos, al igual que los dictámenes jurídicos, son el fundamento para la resolución emitida por la administración tributaria, dado que tienen como base un conocimiento especializado en determinada materia, con base a la cual se formula una solicitud de cumplimiento de una obligación tributaria, y que constituyen plena prueba para una resolución, en caso de impugnación por parte del contribuyente.

---

<sup>24</sup> **Ibíd.** Pág. 26



El Lic. Calderón Morales al respecto indica: “El dictamen técnico es en muchos procedimientos la base de la resolución final, donde el administrador puede ilustrarse al momento de emitirla y culminar el procedimiento administrativo”.<sup>25</sup>

### 2.5.8 Otros medios científicos

Estos medios de prueba, son utilizados con poca regularidad en el proceso administrativo tributario, ya que por el carácter documentario de éste, la prueba es realizada sobre los propios documentos en los que se establece el hecho generador del impuesto; sin embargo, hay algunos casos como el de los impuestos sobre inmuebles, en que las medidas de un bien, pueden ser objeto de discrepancias, o bien el valor asignado a los mismos.

Asimismo, pueden darse otras discrepancias, como en la valuación de activos fijos, inventarios, inversiones, etc. en los que se hace necesaria la intervención de un profesional, que pueda producir y certificar dichas pruebas.

En su obra el Lic. Calderón Morales dice al respecto, que: “La prueba de los medios científicos se aprecia conforme a la sana crítica, y dentro de la administración pública, por el carácter técnico que la misma tiene en muchos casos es necesario que se haga uso de este medio de prueba”.<sup>26</sup>

---

<sup>25</sup> **Ibíd.** Pág. 25.

<sup>26</sup> **Ibíd.** Pág. 25.



## 2.6 Resoluciones administrativas

De conformidad con lo indicado en el Artículo 4 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, se establece que: Las resoluciones serán providencias de trámite y resoluciones de fondo. Estas últimas serán razonadas, atenderán el fondo y serán redactadas con claridad y precisión.

Por lo tanto, como lo manifiesta Manuel Ossorio en su diccionario de ciencias jurídicas y sociales, “la resolución, es la acción o efecto de resolver un conflicto o litigio, alcanzando la solución de un problema siendo un fallo, auto o providencia, con firmeza de autoridad judicial o administrativa.”<sup>27</sup>

La resolución administrativa es por consiguiente, la forma legal que adopta la decisión de la administración tributaria, en relación a un expediente determinado y contiene efectos jurídicos para las personas interesadas, las cuales pueden lesionar los derechos o intereses de los contribuyentes, cuando dichas resoluciones se conviertan en definitivas, momento en el cual son susceptibles de impugnación, mediante los recursos administrativos regulados en el Código Tributario y otras leyes afines.

Las resoluciones se convierten en definitivas, después de haber agotado todas las diligencias del procedimiento administrativo, y deben contener en forma clara y precisa la motivación de la decisión tomada por la administración tributaria, el criterio utilizado

---

<sup>27</sup> Ossorio Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas y sociales**. Pág. 146





y principalmente las leyes aplicadas para declarar su voluntad sobre el fondo del asunto.

Por lo tanto, como se indica en el Artículo 4 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, las resoluciones se clasifican en providencias de trámite y resoluciones de fondo; indicando que las resoluciones de fondo serán razonadas, atenderán al fondo del asunto y serán redactadas con claridad y precisión.

Sin embargo, algunos autores sostienen que no debe hablarse de clases de resoluciones, ya que las providencias de trámite, no hacen más que preparar el expediente para que la administración tributaria, dicte una resolución de fondo que concluye el procedimiento.

### **2.6.1 Providencias de trámite**

Es necesario establecer la diferencia entre las providencias de trámite y las resoluciones de fondo, no solo en cuanto a su naturaleza, sino en cuanto a los efectos que las mismas producen, dentro del procedimiento administrativo tributario y la posibilidad de impugnación.

Por consiguiente, se considera que las providencias de trámite, son aquellas resoluciones que impulsan el proceso y lo van conduciendo a la decisión final que resolverá en definitiva el asunto en cuestión; por lo tanto, son aquellas que admiten a trámite una petición, que fijan plazo para subsanar deficiencias en los memoriales de

impugnación, que confieren audiencias dentro del trámite de un recurso, remiten el expediente a otra dependencia del Estado, solicitan información o que resuelven todas las incidencias del proceso, pero no entran a considerar ni resuelven sobre la denegatoria o estimación de las peticiones formuladas, y no ponen fin al proceso.

## **2.6.2 Resoluciones de fondo**

El elemento primordial de las resoluciones de fondo, es que el órgano administrativo, quien finalmente otorga o deniega una petición o bien impone sanciones de orden administrativo, por la violación de una ley o un reglamento.

Por lo tanto, se establece que las resoluciones de fondo son aquellas resoluciones emitidas por la administración tributaria, con efectos constitutivos, declarativos o impositivos, que resuelven todas las cuestiones administrativas del proceso y que vinculan o desvinculan al contribuyente, decidiendo en definitiva sobre sus pretensiones o sobre los medios de impugnación interpuestos.

## **2.7 Notificaciones**

Indica el Lic. Hugo Calderón en su obra que: "De toda iniciación de procedimiento se debe notificar a las partes involucradas y darles la audiencia respectiva, pues como ya se expresó, uno de los principios importantes en el procedimiento administrativo es el legítimo derecho de defensa".<sup>28</sup>

---

<sup>28</sup> Calderón Morales. *Op. Cit.* Pág. 25.



De conformidad con el Artículo 12 de la Constitución Política de la República que garantiza el derecho de defensa, se establece: “Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal”.

Asimismo, el Artículo 28 de la Constitución Política de la República, garantiza el derecho de petición al indicar que: “En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días”.

De la misma forma, el artículo 32 de la Constitución Política de la República preceptúa: “No es obligatoria la comparecencia ante autoridad, funcionario o empleado público, si en las citaciones correspondientes no consta expresamente el objeto de la diligencia”.

Los principios anteriores, son ratificados en el Artículo 127 del Código Tributario, que establece: “Toda audiencia, dictamen o resolución debe hacerse saber a los interesados en la forma legal y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar en sus derechos”.

Sin embargo, el Código Tributario si hace una modificación al principio constitucional del plazo de la notificación, al establecer en el Artículo 132 que: “Toda notificación personal se practicará dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente de dictada la resolución de que se trate”, por lo tanto, es importante conocer que las notificaciones pueden hacerse en dos formas:

- a) Personales
- b) Por otro procedimiento idóneo,



### **2.7.1 Notificaciones personales**

Las notificaciones personales, son aquellas que deberán hacerse personalmente al interesado o a sus legítimos representantes, a través de un notificador o un notario designado por la administración tributaria, quien irá al domicilio fiscal del contribuyente o en su defecto, a su residencia, oficina, establecimiento comercial de su propiedad o al lugar donde habitualmente se encuentra, quien deberá ser notificado y si no lo hallare, hará la notificación por cédula que entregará a sus familiares, empleados domésticos o de otra naturaleza, o a la persona idónea y mayor de edad que se encuentre en los lugares indicados.

Sin embargo, si habiendo encontrado una persona idónea o se negara a recibirla, el notificador la fijará en la puerta, poniendo razón en el expediente de haber notificado en esa forma.

De conformidad con el Artículo 130 del Código Tributario, se notificarán personalmente las resoluciones que:

- a) Determinen tributos
- b) Determinen intereses
- c) Impongan sanciones
- d) Confieran o denieguen audiencias
- e) Decreten o denieguen la apertura a prueba
- f) Denieguen una prueba ofrecida

- g) Las que fijan un plazo para que una persona haga, deje de hacer, entregue, reconozca o manifieste su conformidad o inconformidad en relación con algún asunto.
- h) Las resoluciones en que se acuerde un apercibimiento y los que hagan efectivo
- i) Las resoluciones en que otorgue o deniegue un recurso y las que lo resuelvan.

Es de tomar en consideración, que las notificaciones no pueden ser renunciadas y que estas deberán ser firmadas por el notificado, pero si este se negara a suscribirla, el notificador dará fe de ello y la notificación será válida.

### **2.7.2 Notificaciones por otro procedimiento idóneo**

El Código Tributario, no indica muchas forma de realizar las notificaciones, únicamente hace referencia a la notificación por medio de correo certificado, a la realizada en las direcciones electrónicas, que para tal propósito informen los contribuyentes o que les establezca la administración tributaria, lo que se acreditará con el aviso o constancia de recepción que demuestre que la notificación fue recibida o entregada en la dirección electrónica del contribuyente o responsable, y por cualquier otro medio que garantice el derecho de defensa del contribuyente.



## CAPÍTULO III

### 3. Medios de Impugnación a las resoluciones administrativas

Los medios de impugnación de las resoluciones administrativa en Guatemala, son todos aquellos recursos utilizados por los particulares, para oponerse a las resoluciones emitidas por la administración pública del Estado, las que deben cumplir con las formalidades legales previamente establecidas en la ley, y con el contenido que la misma señala, aplicando los principios de juridicidad y de legalidad; principios, que al no ser observados, dan lugar a los particulares a la utilización de los medios legales necesarios, para la obtención de la revisión del acto administrativo, con el objeto de revocarlo o anularlo por perjudicar los interés del administrado.

#### 3.1 Memorial de Impugnación

Como indica el autor Hugo Calderón Morales en su obra “A los medios de Impugnación se les denomina también recursos administrativos, pero otros autores les denominan simplemente peticiones de revisión”.<sup>29</sup>

Dentro de los medios de impugnación de las resoluciones administrativas, encontramos el memorial de impugnación, que aunque no se encuentra nominado en la ley, es un verdadero recurso administrativo, que inicia el procedimiento en general y que tiene por objeto obtener de la autoridad administrativa una revisión de la

---

<sup>29</sup> **Ibíd.** Pág. 36.



resolución emitida, que se considera lesiona los derechos del administrado, con el fin de obtener otra resolución que confirme, anule o reforme la resolución recurrida, con lo cual se da por agotada la etapa conciliatoria de la vía administrativa.

### **3.1.1 Fundamento Legal**

El memorial de impugnación, se encuentra regulado en la sección cuarta del Código Tributario, en el Artículo 146 dentro de la definición del procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria por la administración, en el que se establece lo siguiente: “La Administración Tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos, si procediere, formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho y notificará al contribuyente o responsable”. (sic.)

Con esta notificación o requerimiento de pago realizado al contribuyente, se inicia el procedimiento administrativo tributario, ya que en el párrafo tercero del mismo Artículo citado se establece: “Al notificar al contribuyente o al responsable, si se formulan ajustes, se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles improrrogables, a efecto de que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa”.

En el mismo Artículo 146 del Código Tributario, en su párrafo cuarto se indica: “Si solo se imponen sanciones o sólo se cobran intereses, la audiencia se conferirá por diez (10) días hábiles improrrogables”.



Estas audiencias, establecidas en el Artículo antes citado del Código Tributario, son los que dan vida al memorial de impugnación, ya que al evacuar dichas audiencias el contribuyente lo hará a través de un memorial, en el cual podrá oponerse total o parcialmente a la resolución emitida por la administración tributaria, atacando los fundamentos de hecho o los fundamentos de derecho de la misma; pudiendo al mismo tiempo solicitar apertura a prueba.

### **3.1.2 Período de prueba**

Si la apertura a prueba, se solicita en el caso de la notificación de ajustes y sobre cuestiones de hecho, se estará a lo dispuesto en el Artículo 143 del mismo Código, que indica: “Cuando se discutan cuestiones de hecho, el período de prueba será de treinta (30) días hábiles, el cual no podrá prorrogarse”.

Por el contrario, cuando al evacuar la audiencia, se solicite apertura a prueba en el caso de sanciones, el período para este efecto se concederá por diez (10) días hábiles improrrogables, los cuales correrán como en el caso anterior a partir del sexto (6°.) día hábil, posterior al vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia, sin más trámite, resolución o notificación. Lo que deberá tenerse presente, para evitar que dicho plazo trascorra sin que nos percatemos, por estar esperando a ser notificados de la resolución a la solicitud de apertura a prueba.





### 3.1.3 Plazos para resolver

Como lo establece el Artículo 146 del Código Tributario, en su párrafo quinto: “El contribuyente o el responsable, podrá expresar su conformidad con uno o más de los ajustes o las sanciones, sin objetarlos parcialmente, en cuyo caso la Administración los declarará firmes, formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo improrrogable de diez (10) días hábiles para su pago, advirtiendo que si éste no se produce, se procederá al cobro por la vía Económico Coactiva”. (sic.)

Por otra parte, como lo establece el Artículo 147 del mismo Código Tributario: “Si el contribuyente o responsable no evacua la audiencia, se dictará la resolución correspondiente que determine el tributo, intereses, recargos y multas. Al estar firme la resolución se procederá a exigir el pago”.

De las dos condiciones anteriores podemos establecer que la resolución a la notificación de ajustes y sanciones puede ser:

- a) Que el contribuyente acepte parcialmente los ajustes y sanciones, en cuyo caso la administración tributaria resolverá sobre lo aceptado, requiriendo su pago en el término de diez (10) días hábiles.
- b) Si el contribuyente no evacua la audiencia conferida en la notificación de ajustes y sanciones la administración procederá a determinar el monto de la obligación y exigir su pago.

- c) Si el contribuyente presenta su memorial de impugnación fuera de tiempo, el mismo será resuelto extemporáneo, procediendo la administración a formular la liquidación respectiva y exigir su pago.

Si por el contrario, si el contribuyente presenta en tiempo su memorial de impugnación, objetando los ajustes y sanciones contenidas en la resolución, se tendrá por concluido el procedimiento como lo indica el Artículo 149 que reza: "Concluido el procedimiento, se dictará resolución dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes".

El Código Tributario, en este punto no considera el silencio administrativo, como una opción de no producirse la resolución de la administración tributaria, en el término indicado en el párrafo anterior.

Sin embargo, en el segundo párrafo del Artículo 149 se indica: "Transcurrido el plazo anterior, si la Administración Tributaria no resuelve y notifica al contribuyente la resolución, dentro de los ciento quince (115) días hábiles siguientes a la notificación de conferimiento de audiencia por ajustes, en los casos que se haya producido período de prueba, o dentro de los ochenta y cinco (85) días hábiles siguientes a dicha notificación, en los casos que no se haya producido período de prueba, el funcionario o empleado público responsable del atraso será sancionado con los Artículos 74 y 76 de la Ley del Servicio Civil". (sic.)

Lo cual es de tomarse en consideración, ya que si el contribuyente ejerciese alguna acción antes de dichos plazos, la administración tributaria la declara improcedente por



anticipada, ya que argumentará que no se han cumplido los plazos enunciados anteriormente.

### **3.1.4 Requisitos y formalidades**

De conformidad, con el Artículo 2 de Decreto número 119-96 Ley de lo Contencioso Administrativo, se establece: “Los expedientes administrativos deberán impulsarse de oficio, se formalizarán por escrito, observándose el derecho de defensa y asegurando la celeridad, sencillez y eficacia del trámite. La actuación administrativa será gratuita”.

El Lic. Calderón Morales en su obra sobre Derecho procesal administrativo indica que: “Como es normal dentro de los procedimientos administrativos en materia de impugnaciones o recursos, la presentación de los mismos no requiere de formalidades legales más que presentarlos dentro del tiempo”.<sup>30</sup>

Sin embargo, el memorial de impugnación, de conformidad con el Código Tributario, es necesario que reúna los requisitos legales que se encuentran regulados en el Artículo 122 del mismo Código.

Por lo anterior, podemos decir que el proceso administrativo no es formalista, pero el Artículo 122 del Código, establece los requisitos que deberán observar los memoriales de petición o solicitudes presentadas ante la administración tributaria, de la manera siguiente:

---

<sup>30</sup> **Ibíd.** Pág. 75



- a) Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a quien se dirija.
- b) Nombres y apellidos completos del solicitante, indicación de ser mayor de edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio y lugar para recibir notificaciones.
- c) Cuando el solicitante no actúe en nombre propio deberá acreditar su personería.
- d) Relación de los hechos a que se refiere la petición.
- e) Peticiones que se formulen.
- f) Lugar y fecha.
- g) Firma del solicitante.
- h) Si no sabe o no puede firmar, lo hará otra persona a su ruego.

En las solicitudes posteriores, no es necesario consignar los datos de identidad del solicitante, salvo sus nombres y apellidos completos. La omisión de uno o varios de los requisitos antes enumerados, no será motivo para rechazar la solicitud.

### **3.2 Recurso de revocatoria genérico**

El recurso de revocatoria, es el medio de impugnación por excelencia, ya que este se interpone contra la resolución emitida por un órgano subordinado de la administración tributaria, esto es un órgano jerárquicamente inferior al órgano superior o sea el Ministerio de Finanzas Públicas, por lo que a dicho medio de impugnación se le conoce doctrinariamente como recurso jerárquico, ya que el mismo se presenta ante el funcionario de la administración tributaria que emitió la resolución, el que se limitará a



concederlo o denegararlo. Si lo concede deberá elevarlo al superior jerárquico, quien resolverá lo procedente.

Como lo indica el autor Calderón Morales en su obra Derecho procesal administrativo. “El recurso de revocatoria es uno de los recursos administrativos más complicados que existe dentro de la vía administrativa, este recurso tiene características propias, se encuentra regulado de manera que el trámite del mismo puede tardar mucho tiempo y con ello quien sale perjudicada con el procedimiento es la propia administración tributaria, aún tratándose de adeudos al fisco”.<sup>31</sup>

El recurso de revocatoria, es un medio de impugnación, que doctrinariamente se denomina ed cusi, ya que si el contribuyente o responsable no evacua la audiencia, se dictará la resolución correspondiente que determine el tributo, intereses, recargos y multas; y que al estar firme se procederá a exigir su pago.

### 3.2.1 Fundamento legal

El fundamento legal del recurso de revocatoria ante la administración tributaria, se encuentra contenido en el Artículo 154 del Código Tributario, que indica: “Las resoluciones de la Administración Tributaria pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados, o a instancia de parte”. (sic.)

---

<sup>31</sup> *Ibíd.* Pág. 74.

El artículo anterior nos establece que la revocatoria de las resoluciones administrativas puede darse de dos formas:

- a) De oficio dictada por la propia administración tributaria, cuando se detectan errores de carácter formal, como lo preceptúa el Artículo 150 del Código Tributario en su último párrafo, y siempre que no estén consentidas por los interesados, como lo indica el Artículo 154 del mismo Código.
- b) A instancia de parte, cuando el contribuyente no se encuentra de acuerdo con los ajustes y sanciones establecidas en una resolución.

Según lo indicado por el Licenciado Calderón Morales, “Esto significa que las resoluciones administrativas se pueden revocar siempre que los particulares sean notificados y hallan ejecutado una resolución”.<sup>32</sup>

### 3.2.2 Procedencia

El recurso de revocatoria, procede contra aquellas resoluciones originarias emitidas por órganos subordinados del Ministerio de Finanzas Públicas y que ejercen competencia. Las resoluciones administrativas contra las que se plantea el recurso de revocatoria, se denominan originarias, por proceder de un órgano de la administración tributaria que no es el superior jerárquico, del que al final resolverá sobre la procedencia o improcedencia del mismo.

---

<sup>32</sup> *Ibíd.* Pág. 75

### 3.2.3 Interposición

Como lo establece el segundo párrafo del Artículo 154 del Código Tributario: “el recurso se interpondrá por escrito por el contribuyente o el responsable o por su representante legal, ante el funcionario que dictó la resolución o práctico la rectificación a que se refiere el último párrafo del Artículo 150 de mismo Código, dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación. Si no se interpone el recurso dentro del plazo antes citado, la resolución quedará firme”.

De lo indicado en el párrafo anterior podemos definir que el recurso de revocatoria debe interponerse:

- a) Por escrito
- b) Por el contribuyente o responsable o por su representante legal
- c) Ante el funcionario que dictó la resolución
- d) Dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación.
- e) Por la inconformidad o impugnación de la resolución

El memorial de interposición del recurso, deberá llenar los requisitos establecidos en el Artículo 122 del Código Tributario, como lo indica el último párrafo del Artículo 154 del mismo Código.



### **3.2.4 Procedimiento**

Como quedó indicado, el recurso de revocatoria tributario se encuentra regulado en los Artículos comprendidos del 154 al 157 del Código Tributario, en los cuales se establecen las características y procedimientos siguientes:

#### **3.2.4.1 Legitimación**

El recurso de revocatoria deberá ser planteado por el contribuyente o responsable y/o por su representante legal

#### **3.2.4.2 Forma de presentación**

El recurso deberá presentarse por escrito, llenando los requisitos formales de presentación de la primera solicitud del Artículo 122 del Código Tributario.

#### **3.2.4.3 Plazo de presentación**

El plazo para la presentación del recurso es de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación. Si no se interpone el recurso dentro del plazo indicado, la resolución quedará firme.

#### **3.2.4.4 Órgano competente**

El recurso de revocatoria, deberá ser presentado ante el órgano administrativo que dictó la resolución administrativa o practicó la rectificación a que se refiere el último





párrafo del Artículo 150 del Código Tributario.

### **3.2.4.5 Resolución del órgano impugnado**

De conformidad con lo establecido en el párrafo cuarto del Artículo 154 de Código Tributario, el funcionario ante quien se interponga el recurso, se limitará a conceder o denegar el trámite del mismo.

- a) Si lo concede, no podrá seguir conociendo del expediente y se concretará a elevar las actuaciones al Directorio de la Superintendencia de la Administración Tributaria o al Ministerio de Finanzas Públicas, dentro del plazo de cinco (5) días hábiles.
- b) Si lo deniega deberá razonar el rechazo.
- c) Si la Administración, no resuelve concediendo o denegando el recurso de revocatoria dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a su interposición, se tendrá por concedido éste y deberán elevarse las actuaciones al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria. (sic.)

### **3.2.4.6 Trámite si se otorga el recurso**

Concedido el trámite del recurso por parte del órgano impugnado, se elevará el expediente al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o al Ministerio de Finanzas Públicas, quien resolverá confirmando, modificando, revocando o anulando la resolución recurrida, dentro del plazo de treinta (30) días hábiles a partir de que el expediente se encuentre en estado de resolver.



Recibidas las actuaciones que motivaron el recurso de revocatoria por parte de la secretaria del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, ésta deberá recabar dictamen de la Asesoría Técnica de dicho órgano. Este dictamen deberá rendirse dentro del plazo de treinta (30) días. Una vez cumplido lo anterior y dentro del plazo de treinta (30) días siguientes a la fecha en que el expediente se encuentre en estado de resolver, el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria deberá resolver el recurso. (sic.)

La administración tributaria, antes de dictar resolución final podrá de oficio o a petición de parte, acordar diligencias para mejor resolver. Estas diligencias se practicarán dentro de un plazo no mayor de quince (15) días hábiles, como lo indica el Artículo 144 del Código Tributario.

#### **3.2.4.7 Trámite si se deniega el recurso**

Como lo establece el Artículo 155 del Código Tributario, cuando el órgano impugnado deniegue el trámite del recurso de revocatoria, la parte que se tenga por agraviada podrá ocurrir ante el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro del plazo de los tres (3) días hábiles siguientes al de la notificación de la denegatoria, pidiendo se le conceda el trámite del recurso de revocatoria.

El Artículo 156 por su parte establece: “El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, remitirá el ocurso a la dependencia que denegó el trámite



del recurso de revocatoria, para que informe dentro del perentorio plazo de cinco (5) días hábiles”.

El Directorio resolverá con lugar el ocurso, si encuentra improcedente la denegatoria del recurso de revocatoria y entrará a conocer éste. De igual manera procederá, cuando establezca que transcurrió el plazo de quince (15) días hábiles sin que la administración tributaria resolviera el ocurso, concediendo o denegando el trámite del recurso de revocatoria.

#### **3.2.4.8 Resolución del recurso de revocatoria**

El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o el Ministerio de Finanzas Públicas, una vez cumplido con todo el procedimiento, y dentro del plazo señalado por el Artículo 157 del Código Tributario, resolverá el recurso, rechazando, confirmando, revocando o anulando la resolución recurrida, por lo que se pueden dar las tres condiciones siguientes:

- a) Si el recurso es resuelto favorablemente y la resolución impugnada es revocada, se deja sin efecto lo resuelto por el órgano impugnado, y se acepta lo dicho por el contribuyente.
- b) Si el recurso es resuelto desfavorablemente y la resolución es confirmada, se deja en firme lo resuelto por el órgano impugnado, con lo que el contribuyente sólo puede cumplir con lo resuelto o acudir al órgano jurisdiccional competente y plantear el proceso contencioso administrativo.

- c) Si transcurren treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha en que el expediente se encuentre en estado de resolver, sin que se dicte la resolución, se tendrá por agotada la instancia administrativa.

### **3.2.4.9 Falta de resolución al recurso**

La administración tributaria, puede asumir una tercera postura frente a la interposición del recurso de revocatoria, y es la de no resolverlo en el plazo establecido en el Artículo 157 del Código Tributario, o sea en el plazo de treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha en que las actuaciones se encuentren en estado de resolver, con lo cual se crea la figura jurídica del silencio administrativo, ante lo cual el contribuyente tiene las opciones siguientes:

- a) Esperar indefinidamente a que se produzca la resolución del recurso, con lo cual no se producen consecuencias jurídicas, sin embargo, se corre el riesgo de una mala notificación que no permita la defensa en un momento oportuno.
- b) Esperar el plazo establecido en el tercer párrafo del Artículo 157 del Código Tributario, para tener por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria, para él sólo efecto de interponer el proceso contencioso administrativo.

Se entenderá que el expediente se encuentra en estado de resolver luego de transcurridos treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha en que el expediente retorne de la audiencia conferida a la



asesoría técnica del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme al Artículo 159 del Código Tributario, y

- c) Acudir mediante amparo, para que el tribunal de amparo fije un plazo para resolver al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, para que emita la resolución correspondiente al recurso de revocatoria presentado, conforme lo establecido en la literal f) del Artículo 10 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y Constitucionalidad.

### **3.2.5 Agotamiento de la vía administrativa**

Con la resolución emitida por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o el Ministerio de Finanzas Públicas, al planteamiento del recurso de revocatoria contra el órgano impugnado, se está ante el agotamiento de la vía administrativa, ya que siendo este un recurso jerárquico debe ser resuelto por el órgano superior de la administración tributaria, que por designación del Artículo 154 del Código Tributario es el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o el Ministerio de Finanzas Públicas.

Por consiguiente, no existe ningún otro medio administrativo para impugnar la resolución emitida, ya que el recurso de reposición procede interponerse contra las resoluciones originadas del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o del Ministerio de Finanzas, por lo que luego de resuelto el recurso de revocatoria, nunca puede ser planteado un recurso de reposición por ser notoriamente improcedente.



### **3.3 Recurso de reposición**

El recurso de reposición, es el medio de impugnación por el cual el contribuyente acciona, en contra de las resoluciones originarias del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o del Ministro de Finanzas Públicas, como máximas autoridades jerárquicas de la Superintendencia de Administración Tributaria o del Ministerio de Finanzas, el cual se tramitará dentro de los plazos y en la forma establecida para el recurso de revocatoria.

#### **3.3.1 Fundamento legal**

El fundamento legal del recurso de reposición ante la administración tributaria, se encuentra contenido en el Artículo 158 del Código Tributario, en el cual se establece que el mismo procede contra las resoluciones originarias del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o del Ministro de Finanzas Publicas, lo que podría dar lugar a una mala interpretación, dado que cualquier funcionario de un órgano subordinado del Ministerio de Finanzas Públicas puede emitir una resolución.

Sin embargo, ante la resolución de cualquier funcionario subordinado que no sea el Ministro de Finanzas Publicas procede el recurso de revocatoria, como se indicó anteriormente, siendo únicamente objeto del recurso de reposición, las resoluciones originarias del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o del Ministro de Finanzas Públicas, como máximas autoridades administrativas de los órganos.



### **3.3.2 Procedencia**

El recurso de reposición procede contra las resoluciones originarias del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o del Ministerio de Finanzas Públicas, por lo que debe ser interpuesto únicamente contra las resoluciones emitidas por ambos entes, como máximas autoridades jerárquicas administrativas de las entidades que presiden.

Como requisito doctrinario, se estableció en el Artículo 9 del Decreto número 119-96 del Congreso de la República; Ley de lo Contencioso Administrativo, en el que se indica que el recurso de reposición procederá: “Contra las resoluciones dictadas por los ministerios y, contra las dictadas por las autoridades administrativas superiores individuales o colegiadas de las entidades descentralizadas o autónomas”.

### **3.3.3 Interposición**

Como lo indica el mismo Artículo 158 del Código Tributario, el recurso de reposición: “se tramitará dentro de los plazos y en la forma establecida en el recurso de revocatoria, en lo que fuere aplicable; por lo tanto, al tenor de lo preceptuado por el Artículo 154 del Código Tributario: “el recurso se interpondrá por escrito, por el contribuyente o el responsable o por su representante legal, ante el funcionario que dictó la resolución o practicó la rectificación, dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación. Si no se interpone el recurso dentro del plazo antes citado, la resolución quedará firme”.



Como se indicó en el apartado del recurso de revocatoria y a lo indicado en el párrafo anterior, podemos definir que los requisitos básicos para su interposición son:

- a) Por escrito
- b) Por el contribuyente o por su representante legal
- c) Ante el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o ante Ministro de Finanzas Públicas, el que haya dictado la resolución
- d) Dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación
- e) Por la inconformidad o impugnación de la resolución originaria del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o del Ministerio de Finanzas Públicas

De la misma forma que el recurso de revocatoria, el recurso de reposición deberá llenar los requisitos establecidos en el Artículo 122 del Código Tributario.

#### **3.3.4 Procedimiento**

El recurso de reposición tributario se encuentra regulado en los Artículos comprendidos del 158 al 160 del Código Tributario, en los cuales se establecen las características y procedimientos siguientes:





#### **3.3.4.1 Legitimación**

El recurso de reposición deberá ser planteado por el contribuyente o responsable y/o por su representante legal.

#### **3.3.4.2 Forma de presentación**

El recurso deberá presentarse por escrito, llenando los requisitos formales de presentación de la primera solicitud contenidos en el Artículo 122 del Código Tributario.

#### **3.3.4.3 Plazo de presentación**

El plazo para la presentación del recurso es de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación. Si no se interpone el recurso dentro del plazo indicado, la resolución quedará firme.

#### **3.3.4.4 Órgano competente**

El recurso de reposición deberá ser presentado ante la secretaría del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, quien recabará dictamen de la asesoría técnica de dicho órgano.

Este dictamen deberá rendirse dentro del plazo de treinta (30) días, como lo indica el Artículo 159 del Código Tributario. Una vez cumplido lo anterior y dentro del plazo señalado en el Artículo 157 del Código Tributario de: "treinta (30) días hábiles



contados a partir de la fecha en que las actuaciones se encuentren en estado de resolver”, el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, resolverá el recurso respectivo.

#### **3.3.4.5 Resolución del órgano impugnado**

De conformidad con lo establecido en el Artículo 157 de Código Tributario, “Transcurrido el plazo de treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha en que las actuaciones se encuentren en estado de resolver, sin que se dicte la resolución que corresponda, se tendrá por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria o de reposición, en su caso, para el solo efecto de que el interesado pueda interponer el proceso de lo contencioso administrativo.

El tercer párrafo del Artículo 157 del Código Tributario, define el estado de resolver de la manera siguiente: “Se entenderá que el expediente se encuentra en estado de resolver, luego de transcurridos treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que el expediente retorne de la audiencia conferida a la Asesoría Técnica del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, indicada en el Artículo 159 del mismo Código Tributario”. (sic.)

Es de tomar en cuenta para el cálculo del plazo del estado de resolver, que el mismo Artículo 159 establece que el dictamen de la asesoría técnica del Directorio de la



Superintendencia de Administración Tributaria deberá rendirse dentro del plazo de (30) días.

Sin embargo, el segundo párrafo del Artículo 157 expone que: “Es optativo para el interesado, en este caso, interponer el recurso de lo Contencioso Administrativo. (sic.)

En consecuencia, podrá esperar a que se dicte la resolución que corresponda y luego interponer dicho recurso.

Lo anterior nos remite al tercer párrafo del Artículo 159 que indica: “La resolución del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria debe emitirse dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha en que el expediente se encuentre en estado de resolver”.

Si se acuerda diligencias para mejor resolver, este plazo se ampliará conforme lo que establece el Artículo 144 del Código Tributario, el que en su último párrafo indica: “Estas diligencias se practicarán dentro de un plazo no mayor de quince (15) días hábiles; contra la resolución que ordene las diligencias para resolver, no cabrá recurso alguno”.

#### **3.3.4.6 Resolución del recurso de reposición**

El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, una vez cumplido con todo el procedimiento y dentro del plazo señalado por el Artículo 157 del Código

Tributario, resolverá el recurso respectivo, rechazando, confirmando, revocando o anulando la resolución recurrida, por lo que se pueden dar las tres condiciones siguientes:

- a) Si el recurso es resuelto favorablemente y la resolución impugnada es anulada, se deja sin efecto lo resuelto por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o el Ministerio de Finanzas Públicas y se acepta lo dicho por el contribuyente.
- b) Si el recurso es resuelto desfavorablemente y la resolución es confirmada, se deja en firme lo resuelto por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o el Ministerio de Finanzas Públicas, con lo que el contribuyente solo puede cumplir con lo resuelto o acudir al órgano jurisdiccional competente y plantear el proceso contencioso administrativo.
- c) Si transcurren treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha en que el expediente se encuentre en estado de resolver, sin que se dicte la resolución, se tendrá por agotada la instancia administrativa.

#### **3.3.4.7 Falta de resolución al recurso**

El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, puede asumir una tercera postura frente a la interposición del recurso de reposición, y es la de no resolverlo en el plazo establecido en el Artículo 159 del Código Tributario, de treinta (30) días siguientes a la fecha en que el expediente se encuentre en estado de resolver.



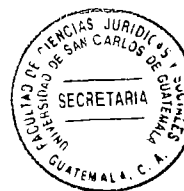
Como lo indica el Artículo 157 “se entenderá que el expediente se encuentra en estado de resolver, luego de transcurridos treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que el expediente retorne de la audiencia conferida a la asesoría técnica del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria”, luego de lo cual se tendrá por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de reposición interpuesto, con lo cual se crea la figura jurídica del silencio administrativo, ante lo cual el contribuyente tiene las opciones siguientes:

- a) Esperar a que se dicte la resolución que corresponda, como lo indica el segundo párrafo del Artículo 157 del Código Tributario, para luego interponer del proceso contencioso administrativo.
- b) Tener por agotada la instancia administrativa, y por resuelto desfavorablemente el recurso de reposición, para el poder interponer el proceso contencioso administrativo; pero como lo indica el mismo artículo 157 del Código Tributario, el plazo empezará a contar a partir de la fecha en que el expediente retorne de la audiencia conferida a la asesoría técnica del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, fecha que el contribuyente desconoce.
- c) Acudir mediante amparo, para que el tribunal de amparo fije un plazo para resolver al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o al Ministerio de Finanzas Públicas, para que emita la resolución correspondiente al recurso de reposición presentado, conforme lo establecido en la literal f) del Artículo 10 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y Constitucionalidad Decreto 1-86 del Congreso de la República.



### **3.3.5 Agotamiento de la vía administrativa**

Con la resolución emitida por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, al planteamiento del recurso de reposición se está ante el agotamiento de la vía administrativa, ya que este es un recurso que debe ser resuelto por el órgano superior de la administración tributaria, que es el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, no existiendo por consiguiente ningún otro medio administrativo para impugnar la resolución emitida; por lo que luego de resuelto desfavorablemente el recurso de reposición, no existe otro medio de impugnación más que el proceso contencioso administrativo.





## CAPÍTULO IV

### **4. Control judicial privativo de las resoluciones de la administración pública**

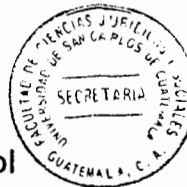
Los procesos judiciales, constituyen los medios de control privativo que los particulares tienen a su alcance, una vez agotada la vía administrativa, para oponerse a los actos de la administración pública.

Pueden definirse, como los mecanismos de control judicial que tienen por objeto examinar la juridicidad de los actos y resoluciones de la administración pública, las cuales tuvieron que haber causado estado y no ser impugnables en la vía administrativa, lo que significa que contra estas ya no proceden más acciones administrativas.

Las resoluciones, han de vulnerar un derecho del demandante y debe existir un motivo fundado para recurrir la decisión, ya sea porque vulnera un derecho del demandante reconocido por la ley, por haberse cumplido con una obligación o por una resolución anterior.

Dentro de estos procesos judiciales, se ha considerado necesario incluir para su estudio, el proceso económico coactivo, que aunque es un proceso promovido por la administración tributaria, para la obtención del pago de una obligación declarada como líquida y exigible, admite algunas excepciones, que pueden desvanecer la acción iniciada por el Estado.





El proceso contencioso administrativo por su parte, es un mecanismo de control judicial, representado por un proceso de conocimiento, que por su naturaleza es de única instancia, careciendo de efectos suspensivos y que tiene por objeto examinar la juridicidad de las resoluciones de la administración tributaria.

#### **4.1 Juicio económico coactivo**

El juicio económico coactivo, es un proceso por medio del cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios, sin embargo, es de hacer notar que dentro de este no se entra a discutir la legitimación de la obligación como tal, dado que esta es objeto del juicio contencioso administrativo, ya que como lo indica el Artículo 171 del Código Tributario, tiene como características propias las siguientes:

- a) Brevedad;
- b) Oficiosidad;
- c) Especialidad y;
- d) Al ser impulsado de oficio no admite caducidad de la instancia, ni tampoco se prevé el desistimiento de la parte actora;
- e) Por definición propia, la parte actora es el Estado, por lo que la acción ejercitada por los contribuyentes es inadmisibile en este proceso
- f) Admite la aplicación supletoria de las normas del Código Procesal Civil y Mercantil

Por lo tanto, el juicio económico coactivo es un juicio sumamente corto, cuyo propósito es el de obtener en forma rápida, la cancelación de un adeudo tributario firme, liquido y



exigible; condiciones que deberá cumplir el título sobre el cual se base la demanda para ser procedente.

#### **4.1.1 Procedencia y principios procesales**

Como lo establece el Artículo 172 del Código Tributario, el juicio económico coactivo procede: “Solamente en virtud de título ejecutivo sobre deudas tributarias firmes, líquidas y exigibles”.

Podrá también, iniciarse el procedimiento económico coactivo, para reclamar el pago de fianzas, con las que se hubiere garantizado el pago de adeudos tributarios o derechos arancelarios, constituidas a favor de la administración tributaria.

Como se indicó anteriormente, el juicio económico coactivo procede en virtud de título ejecutivo, sobre deudas tributarias firmes, líquidas y exigibles, estableciéndose en el mismo Artículo 172 de Código Tributario, los documentos que constituyen título ejecutivo de la forma siguiente:

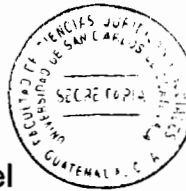
- a) Certificación o copia legalizada administrativamente del fallo o de la resolución que determine el tributo, intereses, recargos, multas y adeudos de carácter definitivo.
- b) Contrato o convenio en que conste la obligación tributaria que debe cobrarse
- c) Certificación del reconocimiento de la obligación tributaria hecha por el contribuyente o responsable, ante autoridad o funcionario competente.



- d) Póliza que contenga fianza en la que garantice el pago de adeudos tributarios o derechos arancelarios a favor de la administración tributaria.
- e) Certificación del saldo deudor de cuenta corriente tributaria, de obligaciones liquidadas y exigibles.
- f) Otros documentos en que consten deudas tributarias, que por disposiciones legal tengan fuerza ejecutiva.

Es de tomar en consideración que en el numeral primero anteriormente relacionado, se establece como título ejecutivo la certificación o copia legalizada administrativamente, del fallo o de la resolución que determine el tributo. Esta resolución, como lo indica el primer párrafo del artículo antes mencionado, deberá ser firme, líquida y exigible y será firme si se dan las condiciones siguientes:

- a) Si el contribuyente o responsable, expresa su conformidad con uno o más de los ajustes o las sanciones, sin objetarlos parcialmente, en cuyo caso la administración los declarará firmes, formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo improrrogable de diez (10) días hábiles para su pago, advirtiendo que si éste no se realiza, se procederá al cobro por la vía económico coactiva, y
- b) Si el contribuyente o el responsable no evacua la audiencia, se dictará la resolución correspondiente que determine el tributo, intereses, recargos y multas. Al estar firme la resolución se procederá a exigir el pago.



Por lo tanto, podemos resumir que el proceso económico coactivo, es un medio por el cual el Estado cobra adeudos que los particulares tienen con este, los que deben ser líquidos, exigibles, de plazo vencido y preestablecidos legalmente a favor de la administración tributaria.

Las características más importantes del proceso económico coactivos, son:

- a) El juicio económico coactivo es un proceso de ejecución, persigue el cumplimiento de una obligación o adeudo de los particulares, como sujeto obligado del pago de los impuestos, arbitrios, tasas y contribuciones fiscales, etc.
- b) La parte actora siempre van a ser los órganos administrativos.
- c) Las pretensiones de la administración pública son de carácter coactivo.
- d) La jurisdicción económico coactiva la ejercen los juzgados de lo económico coactivo en la ciudad de Guatemala, los juzgados de primera instancia en los departamentos, mientras que en la segunda instancia son conocidos por los juzgados del tribunal de segunda instancia de cuentas. En este caso observamos la primera y segunda instancia.<sup>33</sup>

Los principios procesales del juicio económico coactivo por su parte son:

- a) Brevedad;
- b) Oficialidad y
- c) Especialidad

---

<sup>33</sup> Calderón Morales. *Op. Cit.* Pág. 213.



Los principios anteriores, imponen al juicio económico coactivo de la agilidad propia del juicio ejecutivo en la vía de apremio, dado que este no constituye un juicio de conocimiento, sino que se convierte en un juicio propio de ejecución, ya que como lo indica el Artículo 172 del Código Tributario, el juicio procede del cobro de adeudos tributarios, firmes, líquidos y exigibles.

#### **4.1.2 Planteamiento de la demanda**

En Guatemala, encontramos regulado este proceso en el Decreto 1126 del Congreso de la República, Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas; así como en el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República. Sin embargo, no existen en estas dos leyes requisitos para el planteamiento de la demanda, por lo que al hacer una aplicación supletoria del Código Procesal Civil y Mercantil, se deben cumplir en la demanda los requisitos establecidos en el Artículo 61 de dicho Código, para la primera solicitud y los del Artículo 62 para las demás diligencias.<sup>34</sup>

Con la demanda, la administración tributaria deberá acompañar el título ejecutivo, con el que demuestre el adeudo que el particular tiene con el Estado.

Como lo establece el Artículo 174 del Código Tributario: “Promovido el juicio ejecutivo, el juez calificará el título en que se funde y si lo considerare suficiente y la cantidad que se reclama fuere líquida y exigible, despachará el mandamiento de ejecución y ordenará el requerimiento de pago al obligado y el embargo de bienes en su caso”.

---

<sup>34</sup> **Ibíd.** Pág. 215.



En la misma resolución, se dará audiencia al ejecutado por el plazo de cinco (5) días hábiles, para que se oponga o haga valer sus excepciones.

Asimismo, el Artículo 174 "B" del mismo Código Tributario, establece que: "Una vez recibida la demanda económica coactiva, el juez competente deberá resolver dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la recepción, si considera procedentes las medidas precautorias solicitadas por la parte demandante".

Si dentro de las medidas, es solicitado el embargo de cuentas de depósitos bancarios, sueldos, créditos, acciones o bien inversiones a nombre del demandado, deberá proceder a la elaboración del oficio de embargo, librando el mismo de preferencia por vía electrónica, remitiendo el oficio por internet u otra red de comunicación a la dirección de correo electrónico, que para el efecto proporcionen los bancos del sistema o en su defecto, por escrito remitiendo los oficios por los medios más expeditos.

Como quedó establecido, el juicio económico coactivo es un juicio ejecutivo, ya que se promueve en virtud de títulos con fuerza ejecutiva y que deben ser firmes, líquidos y exigibles, lo que permite su cobrabilidad en la forma económica coactiva.

#### **4.1.3 Audiencia al demandado**

Como se indica en el segundo párrafo del mismo Artículo 174 del Código Tributario: "En la misma resolución dará audiencia al ejecutado por el plazo de cinco (5) días



hábiles, para que se oponga o haga valer sus excepciones. Si se trata de ejecución de sentencias, sólo se admitirán las excepciones nacidas con posterioridad a la misma”.

Por lo que se define que el juez, luego de calificar el documento en el cual se funde la demanda, dictará la resolución en la que se admite para su trámite y se da por promovido el procedimiento económico coactivo, otorgándosele al demandado el plazo de cinco (5) días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la notificación para que se oponga o haga valer sus excepciones.

Si el demandado se opusiere, deberá razonar su oposición y si fuera necesario ofrecer la prueba pertinente. Sin estos requisitos, el juez no le dará trámite a la oposición, como lo establece el Artículo 176 del Código Tributario.

#### **4.1.4 Excepciones**

Como lo establece el segundo párrafo del Artículo 176 del Código Tributario “Si el demandado tuviere excepciones que interponer, deberá deducirlas todas, en el escrito de oposición”.

Asimismo, el Artículo 177 del Código Tributario, identifica las excepciones que pueden ser presentadas en cualquier estado del proceso, siendo éstas las siguientes:

- a) Pago.
- b) Transacción autorizada mediante Acuerdo Gubernativo.
- c) Finiquito debidamente otorgado



- d) Prescripción
- e) Caducidad
- f) Las nacidas con posterioridad a la contestación de la demanda y que destruyan la eficacia del título.
- g) Si se trata de ejecución de sentencias, sólo se admitirán las nacidas con posterioridad a las mismas.

#### **4.1.5 Período de prueba**

En el primer párrafo del Artículo 176 del mismo Código Tributario, se regula lo referente a la oposición indicando: “Si el ejecutado se opusiere, deberá razonar su oposición y si fuere necesario, ofrecer la prueba pertinente”.

Asimismo, en el tercer párrafo del mismo Artículo se indica: “El juez oirá por cinco (5) días hábiles a la Administración Tributaria y, con su contestación o sin ella, mandará recibir las pruebas por el plazo de diez (10) días hábiles comunes a ambas partes, si lo pidiere alguna de ellas o el juez lo estimare necesario. En ningún caso se otorgará plazo extraordinario de prueba”. (sic.)

De lo preceptuado anteriormente, podemos inferir que una vez hecho uso del derecho de oposición por parte del ejecutado y ofrecida por este la prueba pertinente, el juez resolverá dando audiencia por cinco (5) días hábiles a la administración tributaria, mandando a recibir la prueba, otorgando a las partes el plazo común de diez (10) días hábiles, si lo pidiera alguna de ellas o el juez lo estimare necesario.





Por lo tanto, el período de prueba correrá por el plazo de diez (10) días hábiles para ambas partes. Luego de vencido el período de prueba, el juez entrará a conocer sobre la oposición y las excepciones interpuestas, basado en la prueba propuesta, ofrecida y presentada por las partes, emitiendo la resolución correspondiente.

#### **4.1.6 Tercerías**

Las tercerías, las constituyen aquellos derechos de terceros sobre bienes o derechos de una persona demandada y, como lo indica el Artículo 179 de Código Tributario, “Únicamente pueden interponerse tercerías excluyentes de dominio o preferentes de pago, las que se tramitarán como incidentes ante el mismo juez que conoce el juicio económico coactivo”.

Esto significa, que todas aquellas personas que se vean afectadas por el juicio económico coactivo, pueden interponer una tercería excluyente de dominio, en el caso que se haya afectado un bien, en el cual el interponente tenga un derecho real de dominio, para evitar el despojo del bien a favor del Estado o de la institución de que se trate, haciendo valer el derecho real de dominio que se posee.

Por su parte, la tercería preferente de pago, lo constituye el derecho del afectado, de obtener preferentemente el pago de un derecho ejercido en forma anterior, a la pretensión de la administración tributaria sobre un bien determinado, sea esto por efecto de un embargo anterior o por efecto de hipoteca o fianza; lo que constituye un



derecho preferente en caso de realización del bien sobre el que se pretende ejercer el cobro por parte de la administración tributaria.

Esto se ve clarificado, en lo preceptuado por el Artículo 180 del mismo Código Tributario, que establece: “Las tercerías excluyentes de dominio deberán interponerse antes de que otorgue la escritura traslativa de dominio y las preferentes de pago antes de haberse efectuado éste”.

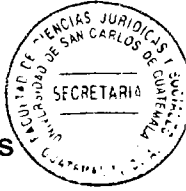
De la misma forma, es de tomar en consideración lo indicado en el Artículo 181 del Código que establece: “Interpuesta una tercería excluyente de dominio, se suspenderá el procedimiento hasta que se decida la tercería”.

#### **4.1.7 Sentencia**

Como se indicó en el apartado del período de prueba, y como lo establece el Artículo 178 de Código Tributario “Vencido el plazo para oponerse o el de prueba, en su caso, el juez se pronunciará sobre la oposición y las excepciones deducidas”.

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

De lo anterior podemos deducir, que el juez vencido el plazo del período de prueba, procederá al análisis de la oposición y las pruebas aportadas por el ejecutado, así



como de las excepciones planteadas en el memorial de oposición y si éstas o aquellas desvanecen la pretensión de la administración tributaria, resolverá en ese sentido.

Si por el contrario, la oposición, las pruebas presentadas o la excepciones interpuestas, no desvanecen el derecho de Estado, el juez resolverá en este sentido resolviendo, si ha lugar a hacer truce y remate, con los bienes embargados y/o pago de la deuda tributaria y de las costas judiciales con la adjudicación en pago de los bienes embargados y/o ejecutados por la acción de remate.

#### **4.1.8 Recursos**

De conformidad con el Artículo 183 del Código Tributario, sólo pueden ser impugnadas las resoluciones siguientes:

- a) El auto que deniegue el trámite de la demanda;
- b) Los autos que resuelvan las tercerías;
- c) La resolución final;
- d) La sentencia y ;
- e) El auto que apruebe la liquidación.

Sin embargo, en el mismo Artículo 183 del Código, se establece cuales son los recursos que proceden contra las resoluciones antes mencionadas, siendo estos los siguientes:

- a) Aclaración y ampliación, que deberá interponerse dentro de los dos (2) días siguientes, a aquel en que se efectuó la notificación de la resolución impugnada.
- b) Apelación, que debe interponerse dentro de los tres (3) días siguientes al de la fecha de notificación de la resolución.

Los recursos de aclaración y ampliación, deberán ser resueltos por el mismo juzgado de lo económico coactivo que conoció y resolvió el proceso y, el recurso de apelación se interpondrá ante el tribunal de primer grado que emitió la resolución recurrida, quien lo concederá, si fuere procedente y, elevará los autos al tribunal de segunda instancia de cuentas, el que señalará día para la vista, dentro de un plazo que no exceda de cinco (5) días, pasado el cual, resolverá dentro de los diez (10) días hábiles siguientes, bajo pena de responsabilidad.

Contra las demás resoluciones emitidas dentro del procedimiento económico coactivo, podrán interponerse los recursos y acciones establecidos en el Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial.

#### **4.1.9 Condena de costas**

Como se indicó en el apartado correspondiente a la sentencia, el juez en la resolución del proceso, declarará si ha o no lugar al pago de la deuda tributaria y de las costas judiciales. Asimismo, como lo indica el Artículo 182 del Código Tributario: "Las costas



declaradas a favor de la Administración Tributaria formarán parte de sus ingresos privativos, para cubrir costos y gastos incurridos”. (sic.)

Por su parte, el Artículo 165 del mismo Código Tributario, establece que: “La Administración Tributaria está exenta del pago de las costas procesales en virtud que es la entidad que por imperativo legal, debe llevar a cabo la defensa judicial de los intereses del Estado, en materia tributaria”. (sic)

#### **4.2 El proceso contencioso administrativo**

El proceso contencioso administrativo, fue considerado durante mucho tiempo como un recurso administrativo de alzada, ya que el contribuyente podía recurrir al órgano jurisdiccional correspondiente, cuando no se encontrara de acuerdo con la resolución de la administración tributaria, con relación a su derecho de defensa contra la pretensión del Estado sobre el cobro de tributos, multas o recargos con motivo de la aplicación de las leyes tributarias y financieras del país.

Como lo indica el Artículo 167 del Código Tributario, “La utilización de las denominaciones “recurso contencioso administrativo” o “proceso contencioso administrativo” para impugnar resoluciones de la administración pública tienen igual significado.



#### **4.2.1 Fundamentos doctrinarios**

Desde el momento en que fueron establecidos los principios constitucionales del equilibrio de poderes, con la teoría de los pesos y contrapesos, se creó la idea de la protección de los derechos individuales ante los abusos del poder de los gobernantes, por lo que con el nacimiento de la teoría de la protección de los derechos humanos, se consolidó el derecho de defensa de los contribuyentes.

El proceso contencioso administrativo, nació por consiguiente como un medio de defensa de los contribuyentes, contra la pretensión del Estado del cobro de impuestos y contribuciones establecidas, como obligaciones de los particulares para sufragar los gastos del Estado, con el fin de proporcionar los servicios que éste presta a todos los habitantes.<sup>35</sup>

#### **4.2.2 Características**

Las características del proceso contencioso administrativo se pueden definir de la forma siguiente:

- a) Impulso a petición de parte
- b) Imprudencia de la caducidad de instancia
- c) Acumulación de oficio a solicitud de parte
- d) Objeto de medidas cautelares

---

<sup>35</sup> **Ibíd.** Pág. 160.



#### **4.2.2.1 Impulso a petición de parte**

Esto representa que el proceso contencioso administrativo, no contiene como característica el impulso procesal de oficio, sino que todas las acciones que se realizan dentro del mismo son rogadas, tanto por el contribuyente como por la administración tributaria, por lo tanto, la sala de lo contencioso administrativo encargada del conocimiento del proceso, únicamente impulsa de oficio las resoluciones reguladas con determinados plazos en la ley, y luego de recibida la solicitud correspondiente de alguna de las partes.

#### **4.2.2.2 Improcedencia de la caducidad de instancia**

Como se indica en el Artículo 162 del Código Tributario: "No procederá la caducidad de la instancia dentro del trámite del recurso contencioso administrativo en perjuicio de la administración tributaria." Lo que significa que aunque la administración tributaria deje de accionar dentro del proceso nunca le correrá la caducidad de instancia, la que si correrá para el particular o contribuyente.

#### **4.2.2.3 Acumulación de oficio o a petición de parte**

El Artículo 164 del Código Tributario, define esta de la forma siguiente: "Cuando se hubieren interpuesto contra una misma resolución varios recursos de lo Contencioso Administrativo, la Sala respectiva los acumulará de oficio o a solicitud de parte, a efecto de resolverlos en una misma sentencia". (sic.)



#### **4.2.2.4 Objeto de medidas cautelares**

Cuando la administración tributaria, considere que existe resistencia, defraudación o riesgo para la percepción de los tributos, podrá solicitar a la sala de lo contencioso administrativo que conozca del caso, que dicte las medidas cautelares que estime necesarias para asegurar los intereses del fisco, en la percepción oportuna de los tributos; tal como lo establece el Artículo 163 del Código Tributario.

#### **4.2.3 Elementos**

Como en todo proceso actúan tres clases de sujetos, que discuten acerca de una pretensión, de conformidad con el ordenamiento jurídico, uno a favor y otro contradiciendo esta, y un tercero que es el órgano jurisdiccional, que resolverá sobre dicha pretensión.

Durante el proceso contencioso administrativo, la parte demandante será el particular o administrado que se cree lesionado en su derechos e intereses; y la demandada la administración tributaria que emitió la resolución o acto administrativo.

Dentro del proceso contencioso administrativo tributario, pueden surgir otros elementos, que en determinado momento se puedan ver afectados por la revocatoria, modificación o sentencia de un acto administrativo, y que en un momento dado del proceso el órgano jurisdiccional decida tomarlos en cuenta por ser afectados directamente por la sentencia.





En conclusión diremos que los elementos del proceso contencioso administrativo tributario son:

- a) La sala de lo contencioso administrativo designada para resolver sobre aspectos tributarios: Que actualmente lo constituye la Sala Segunda de lo Contencioso Administrativo.
- b) El particular afectado o contribuyente: Que es la persona a la que la administración tributaria pudo afectar con sus decisiones.
- c) La administración tributaria: Que representa la parte demandada o elemento pasivo de la relación; representada por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o el Ministerio de Finanzas Públicas según el caso.
- d) Los terceros: Que son aquellas personas que el juez u órgano jurisdiccional determina que pueden ser afectados por sus decisiones.
- e) La Procuraduría General de la Nación: Cuando dentro del proceso se le corra audiencia por ser afectados los intereses o bienes del Estado.
- f) La Contraloría General de Cuentas: Cuando el proceso se refiera al control o fiscalización de fondos del Estado.<sup>36</sup>

#### **4.2.4 Naturaleza Jurídica**

Como lo establece el Artículo 18 de la Ley de lo Contencioso Administrativo Decreto número 119-96 del Congreso de la República de Guatemala, “ El proceso contencioso administrativo será de única instancia y su planteamiento carecerá de efectos

---

<sup>36</sup> *Ibíd.* Pág. 161.



suspensivos, salvo para casos concretos, excepcionales en que el tribunal decida lo contrario, en la misma resolución que admita para su trámite la demanda, siempre que lo considere indispensable y que de no hacerlo se cause daños irreparables a las partes”.

Pese a que la naturaleza del proceso es ser de única instancia y que el Código Tributario no contempla la interposición de recursos, y por la supletoriedad contemplada en el Artículo 168 del mismo Código Tributario que establece: “En todo lo no previsto...se aplicarán las normas contenidas en la Ley de lo Contencioso Administrativo y supletoriamente el Código Procesal Civil y Mercantil”.

El proceso contencioso administrativo es un verdadero proceso de conocimiento, cuya función es de contralor de la juridicidad de la administración pública, y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda, por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.<sup>37</sup>

#### **4.2.5 Procedencia**

De conformidad con el Artículo 161 del Código Tributario, el proceso contencioso administrativo procede “Contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición dictadas por la Administración Tributaria y el Ministerio de Finanzas

---

<sup>37</sup> *Ibid.* Pág. 161.



Públicas, el cual se interpondrá ante la Sala que corresponda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo integrado con Magistrados especializados en materia tributaria preferentemente”. (sic.)

Para que el proceso contencioso administrativo pueda iniciarse, se requiere que la resolución que lo origina no haya podido remediarse por medio de los recursos puramente administrativos.

En cuanto a los requisitos que deben contener las resoluciones sobre las cuales se puede plantear este proceso, se señala en el Artículo 20 de la Ley de Contencioso Administrativo los siguientes:

- a) Que la resolución cause estado. Dichas resoluciones causan estado, cuando estas decidan el asunto y no sea susceptible de impugnaciones en la vía administrativa, por haberse resuelto todos los recursos pertinentes.
- b) Que vulnere un derecho del demandante, reconocido por una ley, reglamento o resolución anterior.<sup>38</sup>

De la misma forma, el Artículo 157 del Código Tributario establece: Silencio Administrativo. Transcurrido el plazo de treinta (30) días contados a partir de la fecha en que las actuaciones se encuentren en estado de resolver, sin que se dicte la resolución que corresponda, se tendrá por agotada la instancia administrativa y por

---

<sup>38</sup> *Ibíd.* Pág. 160.



resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria o de reposición, en su caso, para el solo efecto que el interesado pueda interponer el recurso de lo contencioso administrativo”.

Más adelante, el mismo artículo define que: “Se entenderá que el expediente se encuentra en estado de resolver, luego de transcurridos treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que el expediente retorne de la audiencia conferida a la Asesoría Técnica del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria”. (sic.)

En el segundo párrafo del mismo Artículo 157 del Código Tributario, se indica: “Es optativo para el interesado, en este caso, interponer el recurso de lo contencioso administrativo. En consecuencia, podrá esperar a que se dicte la resolución que corresponda y luego interponer dicho recurso”.

#### **4.2.6 Improcedencia**

El Código Tributario no hace alusión a casos de improcedencia, y ya que todos los casos de carácter tributario son regulados por este código, se presume que no hay casos de improcedencia tributaria. Sin embargo, el Artículo 21 de la Ley de lo Contencioso Administrativo si contempla dichos casos de improcedencia, siendo estos los siguientes:

- a) En los asuntos referentes al orden político, militar o de defensa, sin perjuicio de las indemnizaciones que procedan;



- b) En asuntos referentes a disposiciones de carácter general sobre salud e higiene públicas, sin perjuicio de las indemnizaciones que procedan;
- c) En los asuntos que sean competencia de otros tribunales;
- d) En los asuntos originarios por denegatorias de concesiones de toda especie, salvo lo dispuesto en contrario por leyes especiales; y
- e) En los asuntos en que una ley excluya la posibilidad de ser planteados en la vía contencioso administrativa.

#### **4.2.7 Acumulación**

Según el Artículo 164 del Código Tributario, la acumulación se da: “Cuando se hubieren interpuesto contra una misma resolución varios recursos de lo Contencioso Administrativo, la Sala respectiva los acumulará de oficio o solicitud de parte, a efecto de resolverlos en una misma sentencia”. (sic.)

#### **4.2.8 Caducidad de la Instancia**

De conformidad con el Artículo 25 de la Ley de lo Contencioso Administrativo. “En el proceso contencioso administrativo, la instancia caduca por el transcurso del plazo de tres meses sin que el demandante promueva, cuando para impulsar el proceso sea necesaria gestión de parte. El plazo empezará a contarse desde la última actuación judicial”.

La caducidad de la instancia debe ser declarada de oficio o a solicitud de parte.



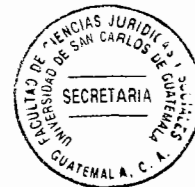
Sin embargo, en el Artículo 162 del Código Tributario se establece que: “Las actuaciones dentro del recurso contencioso administrativo se promoverán e impulsarán a petición de parte. No procederá la caducidad de la instancia dentro del trámite del recurso contencioso administrativo en perjuicio de la administración tributaria”.

Por lo consiguiente, podemos inferir que la caducidad de instancia no procede en perjuicio de la administración tributaria, sino, únicamente en contra de contribuyente si este es el demandante; ya que contra el demandado no corre la caducidad de la instancia.

#### **4.2.9 Integración**

Como lo indica el Artículo 168 del Código Tributario, “En todo lo no previsto en esta ley para resolver el recurso contencioso administrativo se aplicarán las normas contenidas en la Ley de lo Contencioso Administrativo Decreto número 119-96 del Congreso de la República, y supletoriamente el Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley 107 del Jefe de Estado, y la Ley del Organismo Judicial, Decreto número 2-89 del Congreso de la República y sus reformas.”

Por lo tanto, el proceso contencioso administrativo en materia tributaria, se regirá por lo dispuesto en el Código Tributario y en forma supletoria por lo dispuesto en las leyes anteriormente citadas.



### **4.3 Fases y etapas del proceso contencioso administrativo**

El proceso contencioso administrativo como todo proceso judicial, consta de una serie de fases o etapas, que van desde la presentación de la demanda hasta la emisión de la sentencia por la sala correspondiente, y que por ser su naturaleza jurídica de una única instancia, constituye un juicio de conocimiento, en el cual se establece y reconoce el derecho del Estado del cobro de una deuda, que puede estar constituida por un impuesto, multas e intereses, y la obligación de un contribuyente al pago de la misma.

Como todo proceso judicial, es susceptible de interposición de todos los recursos contemplados en el Código Procesal Civil y Mercantil, excepto el recurso de apelación, dado que la resolución es emitida por una sala integrada como tribunal colegiado, por lo tanto no es una resolución susceptible de recurso de apelación, ya que no hay órgano superior que pueda conocer lo resuelto por ella, más que la propia Corte Suprema de Justicia, por lo que únicamente será susceptible de recurso de casación conforme lo establecido en el Código Procesal Civil y Mercantil.

#### **4.3.1 Interposición de la demanda y plazo**

De conformidad con lo establecido en el Artículo 161 del Código Tributario, el recurso contencioso administrativo procede: “Contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición dictadas por la Administración Tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas, procederá el recurso Contencioso Administrativo, el cual se interpondrá ante la Sala que corresponda del Tribunal de lo Contencioso



Administrativo integrada con Magistrados especializados en materia tributaria preferentemente”. (sic.)

El plazo para interponer el recurso contencioso administrativo será de treinta días (30) hábiles, contados a partir del día hábil siguiente, a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición, en su caso.

Pese a lo indicado en el segundo párrafo del Artículo 161 del Código Tributario, que establece que: “La sala deberá rechazar de oficio las demandas que no contengan los requisitos establecidos en dicha ley, expresando los defectos que haya encontrado”; el Artículo 31 de la Ley de Contencioso Administrativo indica: “Si el memorial de demanda presenta errores o deficiencias que a juicio del tribunal sean subsanables, se señalará plazo para que el demandante lo enmiende”.

Solamente, “si la demanda presentare errores, deficiencias u omisiones insubsanables a juicio del tribunal, éste la rechazará de plano”.

El memorial de demanda, deberá contener todos los requisitos mínimos establecidos en el Artículo 28 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, que literalmente indica: El memorial de demanda deberá contener:

- a) Designación de la Sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo al cual se dirige;





- b) Nombre del demandante o su representante, indicación del lugar donde recibirá notificaciones y nombre del abogado bajo cuya dirección y procuración actúa;
- c) Si se actúa en representación de otra persona, la designación de ésta y la identificación de título de representación, el cual acompañará en original o en fotocopia legalizada;
- d) Indicación precisa del órgano administrativo a quien se demanda y el lugar en donde puede ser notificado;
- e) Identificación del expediente administrativo, de la resolución que se controvierte, de la última notificación al actor, de las personas que aparezcan con interés en el expediente y del lugar en donde éstas pueden ser notificadas, todo ello cuando fuere el caso;
- f) Relación de los hechos y los fundamentos de Derecho en que se base la demanda;
- g) El ofrecimiento de los medios de prueba que rendirá;
- h) Las peticiones de trámite y de fondo;
- i) Lugar y fecha;
- j) Firma del demandante. Si no sabe o no puede firmar, otra persona a su ruego, cuyo nombre se indicará, o el abogado que lo auxilie; y
- k) Firma y sello del abogado director o abogados directores.

De la misma forma, el Artículo 29 de la Ley de lo Contencioso Administrativo establece que: "El actor acompañará los documentos en que funde su derecho, siempre que estén en su poder, en caso contrario, indicará el lugar donde se encuentren o persona



que los tenga en su poder, para que el tribunal los requiera en la resolución que le de trámite a la demanda”.

#### **4.3.2 Admisión y emplazamiento**

El Artículo 32 de la Ley de lo Contencioso Administrativo establece que: “Si la demanda contiene los requisitos de forma, el tribunal pedirá los antecedentes directamente al órgano administrativo correspondiente, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la presentación de la misma con apercibimiento de que en caso de incumplimiento se le procesará por desobediencia, además de que el tribunal entrará a conocer del recurso teniendo como base el dicho del actor”.

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

El Artículo 33 de la Ley de lo Contencioso Administrativo indica que: “Encontrándose los antecedentes en el tribunal, éste examinará la demanda con relación a los mismos y si la encontrare arreglada a Derecho, la admitirá para su trámite. La resolución se dictará dentro de los tres (3) días siguientes a aquel en que se hayan recibido los antecedentes o en que haya vencido el plazo para su envío”.



De la misma forma, el Artículo 35 establece que: “En la resolución de trámite de la demanda se emplazará al órgano administrativo o institución descentralizada demandada, a la Procuraduría General de la Nación, a las personas que aparezcan con interés en el expediente y, cuando el proceso se refiera al control y fiscalización de la hacienda pública, también a la Contraloría General de Cuentas, dándoles audiencia por un plazo común de quince (15) días”.

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

#### **4.3.3. Excepciones**

De conformidad con lo establecido por el Artículo 36 de la Ley de lo Contencioso Administrativo “Los emplazados pueden interponer dentro del quinto (5º.) día del emplazamiento, las siguientes excepciones previas:”

- a) Incompetencia;
- b) Litispendencia;
- c) Demanda defectuosa:
- d) Falta de capacidad legal;
- e) Falta de personalidad;
- f) Falta de personería;
- g) Caducidad;
- h) Prescripción;
- i) Cosa Juzgada;



j) Transacción.

Las excepciones previas se tramitarán en incidente, que se substanciará en la misma pieza del proceso principal.

Declaradas sin lugar las excepciones previas, el plazo para contestar la demanda será de cinco (5) días siguientes a la notificación de la resolución recaída en el incidente.

Por su parte el Artículo 39 de la misma Ley de lo Contencioso Administrativo indica: “Las excepciones perentorias deberán interponerse en el memorial de contestación negativa de la demanda y se resolverán en sentencia”.

**4.3.4 Contestación de la demanda**

De conformidad con el Artículo 37 de la Ley de lo Contencioso Administrativo: “Transcurrido el emplazamiento, se declarará la rebeldía de los emplazados que no hayan contestado la demanda, la que se tendrá por contestada en sentido negativo”.

De la misma forma, el Artículo 38 de la misma Ley indica: “La demanda puede contestarse negativa o positivamente. Si todos los emplazados se allanaren, se procederá a dictar sentencia”.

El memorial de allanamiento podrá presentarse con firma legalizada. En caso contrario deberá ratificarse.



La contestación negativa de la demanda, deberá ser razonada en cuanto a sus fundamentos de hecho y de derecho.

La contestación de la demanda, implica una acción en donde el demandado se presenta al proceso como sujeto del mismo y se opone a la demanda, argumentando jurídicamente el porqué son improcedentes las pretensiones del actor.

Dentro del proceso, la parte demandada debe contestar la demanda dentro de los quince (15) días del emplazamiento, o bien dentro de los cinco (5) días de notificado el auto mediante el cual se declaran sin lugar las excepciones dilatorias.

Si la parte demandada, tiene pruebas que aportar dentro del proceso de lo contencioso administrativo, debe individualizarlas y, podrá en su misma contestación de demanda solicitar que el juicio se abra a prueba.<sup>39</sup>

El Código Tributario en su Artículo 166 indica: “Para impugnar las resoluciones administrativas en materia tributaria no se exigirá al contribuyente pago previo ni garantía alguna”.

Sin embargo, el Artículo 163 del mismo Código Tributario establece que: “La Administración Tributaria podrá solicitar ante la Sala de lo Contencioso Administrativo que conozca del recurso, que se dicten las medidas cautelares que estime necesarias

---

<sup>39</sup> *Ibíd.* Pág. 186.



para asegurar los intereses del fisco, en la oportuna percepción de los tributos, intereses y multas que le corresponden, así como en la debida verificación y fiscalización que le manda la ley cuando exista resistencia, defraudación o riesgo para la percepción de los tributos, intereses y multas y ésta deberá decretarlas para este propósito”. (sic.)

La regulación anterior pone al contribuyente en una posición de desventaja, ya que si bien es cierto, no está obligado al pago previo de la obligación tributaria o al establecimiento de alguna garantía, está sujeto al embargo precautorio de sus bienes, al decretarse medidas cautelares que aseguren los intereses del Estado; lo que de conformidad con la supletoriedad de la Ley serán las contempladas en los Artículos 526 al 530 del Código Procesal Civil y Mercantil.

También, es de tomar en consideración que el Artículo 170 del mismo Código Tributario indica; “El Estado a través de la Administración Tributaria, queda relevado de constituir garantía o caución de cualquier naturaleza cuando solicite tales medidas, pero será responsable de las costas, daños y perjuicios que causen”. (sic.)

#### **4.3.5 Período de prueba**

Luego de contestada la demanda o la reconvención en su caso, se abrirá el proceso por el plazo de treinta (30) días, salvo que la cuestión sea de puro Derecho, caso en el cual se omitirá la apertura a prueba, según el Artículo 41 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, la que también se omitirá cuando a juicio del tribunal existieren



suficientes elementos de convicción en el expediente. La resolución por la que se omite la apertura a prueba será motivada.

En consecuencia, hay que establecer la razón por la cual se está planteando la demanda, si es por un hecho o acto en donde el órgano administrativo, resolvió de acuerdo a la pura decisión que tienen los órganos, a éste se le llamará juicio de hecho; o bien si se trató de una resolución en donde dentro del proceso, queremos hacer valer un punto de mero derecho, se tratará de un juicio de puro derecho, del cual no es necesaria la prueba, ya que el derecho existe por sí sólo en la norma jurídica.<sup>40</sup>

De la misma forma, el Artículo 42 de la Ley de lo Contencioso Administrativo indica: “el período de prueba podrá declararse vencido, cuando se hubieren recibido todos los medios de prueba ofrecidos”.

#### **4.3.6 Vista y auto para mejor fallar**

De conformidad con la Ley de lo Contencioso Administrativo en su Artículo 43 “Vencido el período de prueba, se señalará día y hora para la vista”.

En el día para la vista es cuando se tiene la oportunidad de presentar los últimos alegatos, antes que el tribunal dicte la sentencia que en derecho corresponda.<sup>41</sup>

---

<sup>40</sup> **Ibíd.** Pág. 188.

<sup>41</sup> **Ibíd.** Pág. 193.



Dado que en forma supletoria se aplicarán las normas del Código Procesal Civil y Mercantil, se debe recurrir al Artículo 196 que en su párrafo segundo establece: “El juez, de oficio, señalará día y hora para la vista dentro del término señalado en la Ley Constitutiva del Organismo Judicial, oportunidad en la que podrán alegar de palabra o por escrito los abogados de las partes y éstas si así lo quisieren”.

La vista será pública, si así se solicitare. Sin embargo, en la práctica la vista no se hace pública, sino que se presenta el memorial en la que se ratifican las peticiones de derecho y las derivadas de las pruebas presentadas, haciendo las peticiones de fondo y de sentencia que sean necesarias.

De igual manera el Artículo 44 de la Ley de lo Contencioso Administrativo establece: “Transcurrida la vista, el tribunal podrá, si lo estima necesario, dictar auto para mejor fallar por un plazo que no exceda de diez (10) días para practicar cuantas diligencias fueren necesarias para determinar el derecho de los litigantes, indicando en dicho auto las que habrán de practicarse, las que se efectuarán con citación de parte”.

Este derecho otorgado por la ley al tribunal garantiza que el mismo podrá realizar la investigación que considere pertinente para sustentar las consideraciones sobre las cuales se basará la resolución que el mismo tribunal dicte.





#### 4.3.7 Sentencia

Con relación a la sentencia, el Artículo 45 de la Ley de lo Contencioso Administrativo preceptúa: “La sentencia examinará en su totalidad la juridicidad del acto o resolución cuestionada, pudiéndola revocar, confirmar o modificar, sin que el tribunal esté limitado por lo expresamente impugnado o el agravio invocado”.

La sentencia es el documento escrito, en el cual se encuentra contenida la decisión que el tribunal ha tomado luego de haber analizado, la demanda, las excepciones perentorias, la contestación de la demanda, y las pruebas que se rindieron dentro del proceso.

Debemos recordar que la finalidad principal del proceso es la sentencia, y que siendo el proceso contencioso administrativo un proceso de conocimiento, el fin primordial es que el tribunal establezca a cuál de las partes asiste el derecho.

Por su parte, el Código Tributario en su Artículo 165 establece: “La sentencia que ponga fin a este recurso determinará si la resolución recurrida se apegó a las normas jurídicas aplicables a las actuaciones de la Administración Tributaria y hará un análisis sobre cada una de las mismas en su parte considerativa”. (sic.)

Seguidamente procederá a declarar la confirmación, modificación, revocación o anulación de la resolución recurrida y a imponer el pago de costas a la parte vencida en el proceso, con excepción de aquellos casos en que el tribunal encuentre razones



suficientes para eximir las parcial o totalmente. La administración tributaria está exenta del pago de las costas procesales en virtud que es la entidad que por imperativo legal, debe llevar a cabo la defensa judicial en materia tributaria, de los intereses del Estado.

De la misma forma, el Artículo 165 "A" preceptúa: "La sentencia que ponga fin a este recurso, determinará si la resolución recurrida se apegó a la ley y a los principios jurídicos aplicables a las actuaciones de la Administración Tributaria y hará un análisis sobre cada una de las mismas en su parte considerativa". (sic.)

#### **4.3.8 Impugnaciones**

La sentencia dictada por la sala de lo contencioso administrativo, no admite recurso de apelación, tal como lo estipula el Artículo 27 de la Ley de lo Contencioso Administrativo la que establece que: "Salvo el recurso de apelación en este proceso son admisibles los recursos que contemplen las normas que regulan el proceso civil, incluso el de casación contra las sentencias y autos definitivos que pongan fin al proceso, los cuales se substanciarán conforme tales normas".

Esto significa que en el proceso contencioso administrativo tributario el único recurso que no cabe dentro del mismo es la apelación por tratarse de resoluciones de un tribunal colegiado de única instancia.<sup>42</sup>

---

<sup>42</sup> **Ibíd.** Pág. 200.



En el mismo sentido, el Artículo 169 del Código Tributario preceptúa que: “Contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, cabe el recurso de casación. Dicho recurso se interpondrá, admitirá y sustanciará, de conformidad con lo dispuesto en el Código Procesal Civil y Mercantil”.

#### **4.3.9 Ejecución de sentencias**

En la Ley de lo Contencioso Administrativo, Artículo 47 se ordena que: “Firme la resolución que puso fin al proceso, se devolverá el expediente al órgano administrativo con certificación de lo resuelto”.

Y el Artículo 48 de la misma ley indica: “La sentencia señalará un plazo prudencial al órgano administrativo que corresponda, para que se ejecute lo resuelto”.

La sentencia es ejecutable en vía de apremio ante los tribunales competentes del ramo civil o ante la competencia económica coactiva, según sea el caso.

Por lo cual queda establecido que el proceso contencioso administrativo es un proceso de conocimiento, que deberá hacerse ejecutable en la vía de apremio o en la vía económica coactiva.

#### **4.4 Recurso de casación en materia administrativa**

Como quedó indicado, el proceso contencioso administrativo es un proceso de única instancia, ya que es conocido y resuelto por una sala de lo contencioso administrativo



como tribunal colegiado y dado que las resoluciones o sentencias dictadas por dicha sala no son susceptibles de recurso de apelación se establece en el Artículo 169 del Código Tributario que: “Contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, cabe el recurso de casación. Dicho recurso se interpondrá, admitirá y sustanciará, de conformidad con lo dispuesto en el Código Procesal Civil y Mercantil”.

#### **4.4.1 Definición**

El recurso de casación constituye un recurso de alzada ya que como lo indica el Artículo 619 del Código Procesal Civil y Mercantil “Los directa y principalmente interesados en un proceso, o sus representantes legales, tienen derecho de interponer recurso de casación ante la Corte Suprema de Justicia”.

Como lo indica el Lic. Mario Aguirre Godoy en su obra Derecho procesal civil guatemalteco, “De acuerdo con la clasificación dominante de los recursos, o sea la que los divide en ordinarios y extraordinarios, se suele calificar a la casación como un recurso extraordinario, en sus dos rangos fundamentales: el primero, porque no basta el simple interés de la parte para recurrir, sino que se precisa la existencia de una causa legalmente determinada ( motivo de casación); y el segundo, porque el Tribunal que conoce del recurso tiene limitados sus poderes a cuestiones específicas”.<sup>43</sup>

Por lo tanto, el recurso de casación como un medio extraordinario de impugnación, debe fundamentarse en una causa legalmente establecida para su interposición.

---

<sup>43</sup> Aguirre Godoy, Mario. **Derecho procesal civil guatemalteco**. Pág. 162.



Según lo indica también Fernando de la Rúa, “El recurso de casación constituye un medio de impugnación por el cual, por motivos de derecho específicamente previstos en la ley, una parte postula la revisión de los errores jurídicos atribuidos a la sentencia de mérito que la perjudica, reclamando la correcta aplicación de la ley sustantiva o la anulación de la sentencia, y la nueva decisión con o sin reenvío a nuevo juicio.”<sup>44</sup>

Según Guasp destaca una calificación, a su juicio más fecunda de los recursos, agrupándolos en tres categorías: “Procesos de impugnación que se ventilan en la misma instancia que el proceso al cual corresponde la resolución impugnada; procesos que se ventilan en la instancia superior; y procesos que se ventilan ante el grado supremo de la jerarquía judicial. El recurso de casación está comprendido en esta última categoría y por ello se trata de un recurso supremo”.<sup>45</sup>

#### 4.4.2 Procedencia

Como lo establece el Artículo 620 del Código Procesal Civil y Mercantil, “El recurso de casación sólo procede contra las sentencias o autos definitivos de Segunda Instancia no consentidos expresamente por las partes, que terminen los juicios ordinarios de mayor cuantía”. (sic.)

Asimismo, se indica en el mismo artículo antes citado que: “La casación procede por motivos de fondo y de forma.

---

<sup>44</sup> De la Rúa, Fernando, **Teoría general del proceso**. Pág. 54.

<sup>45</sup> Guasp Delgado, Jaime. **Derecho procesal civil**. Pág. 112



En el caso de la sentencia del proceso contencioso administrativo, ésta es considerada una sentencia o auto definitivo de segunda instancia, ya que es emitida por una sala como tribunal colegiado luego de agotados todos los trámites y recursos administrativos, por lo que debe resolverse e interponerse de conformidad con lo preceptuado en el Artículo 169 del Código Tributario.

De conformidad con el Artículo 626 del Código Procesal Civil y Mercantil “El término para interponer el recurso de casación es de quince (15) días, contados desde la última notificación de la resolución respectiva”.

Al mismo tiempo, es de tomar en consideración que el Artículo 185 de Código Tributario establece que: “En lo que no contraríe las disposiciones de este Código y en todo lo no previsto en esta sección, se aplicaran las normas del Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial.

Por lo tanto, considerando que el recurso de casación es un recurso de índole procesal, y que el Artículo 154 de la Ley del Organismo Judicial establece: “Los plazos para interponer un recurso se contarán a partir del día siguiente a la última notificación de la totalidad de la sentencia o del auto en que se resuelva la aclaración o la ampliación, según el caso. Podemos establecer que el plazo para interponer el recurso de casación es de quince días contados a partir del día siguiente a la última notificación de la totalidad de la sentencia.

#### 4.4.3 Elementos

Según lo indica el Lic. Hugo Calderón Morales en su obra, los elementos del recurso de casación , fundamentalmente son tres:

- a) Una sentencia o auto que pone fin al proceso
- b) El órgano jurisdiccional que dictó el auto o la sentencia de primero o segundo grado
- c) El órgano jurisdiccional supremo que conoce y que resuelve el recurso de casación que es la Corte Suprema de Justicia. <sup>46</sup>

#### 4.4.4 Naturaleza Jurídica

La Casación es un recurso regulado por la ley procesal, juzgado por un órgano jurisdiccional; por lo tanto la naturaleza jurídica del recurso de casación es esencialmente procesal. La casación es por eso, un medio de impugnación, con particularidades especiales, pero genéricamente idéntico a los demás recursos previstos en la ley procesal.

Su particularidad esencial, radica en que su ámbito se reduce exclusivamente a las cuestiones jurídicas, con exclusión del juicio sobre los hechos.

Como lo indica Nájera Farfán en su obra. “Se discute aún sobre la naturaleza jurídica de la casación, si está constituida en interés público o interés privado. De aceptarse el

---

<sup>46</sup> Calderón Morales. *Op. Cit.* Pág. 204.



segundo criterio, el objeto no es otro que el de remediar el perjuicio o el agravio inferido a los particulares con motivo de los errores cometidos al proceder o decidir conforme a derecho”.<sup>47</sup>

Por lo tanto, el recurso de casación en materia tributaria es de carácter jurisdiccional.

#### 4.4.5 Requisitos de la interposición

De acuerdo con Fernando de la Rúa, para la interposición del recurso es necesario llenar los requisitos formales para su interposición, ya que éste es un acto procesal complejo integrado por dos elementos esenciales:

- a) La expresión de la voluntad de impugnar; y
- b) La fundamentación de la impugnación.<sup>48</sup>

Asimismo, es importante hacer notar que el Artículo 619 del Código Procesal Civil y Mercantil, contempla como un elemento esencial, la legitimación que constituye el derecho del recurrente a interponer el recurso, indicando dicho artículo que: “Los directa y principalmente interesados en un proceso, o sus representantes legales, tienen derecho a interponer recurso de casación ante la Corte Suprema de Justicia”.

El recurso de casación debe interponerse por escrito, como condición esencial y podrá

---

<sup>47</sup> Nájera Farfán, Efraín. **Derecho procesal civil**. Pág. 92.

<sup>48</sup> De la Rúa, **Op. Cit.** Pág. 78.



entregarse al tribunal que dictó la resolución recurrida o a la Corte Suprema de Justicia, y además de los requisitos de toda primera solicitud deberá indicar:

- a) Designación del juicio y de las otras partes que en él intervienen;
- b) Fecha y naturaleza de la resolución recurrida;
- c) Fecha de la notificación al recurrente y de la última, si fueren varias las partes en el juicio;
- d) El caso de procedencia, indicando el artículo e inciso que lo contenga;
- e) Artículo e incisos de la ley que se estimen infringidos y doctrinas legales en su caso, exponiendo las razones por las cuales se estiman infringidos.
- f) Si el recurso se funda en error de derecho o de hecho en la apreciación de las pruebas, debe indicarse en que consiste el error alegado, a juicio del recurrente, e identificar, en el caso de error de hecho, sin lugar a dudas, el documento o acto auténtico que demuestre la equivocación del juzgador.

Todos los requisitos anteriores deberán ser cumplidos, a efecto de evitar que el mismo sea declarado improcedente por la Corte Suprema de Justicia.

#### **4.4.6 Motivos de forma**

El recurso de casación de forma, procede cuando ha sido quebrantado uno o varios actos comprendidos dentro del procedimiento establecido en la ley de lo Contencioso Administrativo, del Código Tributario o del Código Procesal Civil y Mercantil que se aplica supletoriamente y que rigen el proceso contencioso administrativo tributario.



Es de tomar en consideración lo que indica el Artículo 624 del Código Procesal Civil y Mercantil sobre que: “Cuando se interpusiere recurso de casación por quebrantamiento sustancial de procedimiento y fuere desestimado, no podrá interponerse por ninguna otra de las causas que expresa este Código, ni viceversa.

En consecuencia, el recurrente deberá invocar de una vez todos los motivos que tengan para impugnar la resolución recurrida. Por lo tanto, el recurrente debe en el memorial de impugnación, expresar sus agravios en relación a los motivos de forma y a los motivos de fondo, que considere existen en la resolución recurrida.

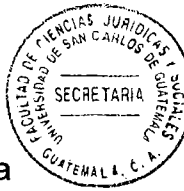
Asimismo, es importante hacer notar que el Artículo 625 del Código Procesal Civil y Mercantil se establece que: “Los recursos de casación por quebrantamiento sustancial de procedimiento, sólo serán admitidos si se hubiere pedido la subsanación de la falta en la Instancia en que se cometió y reiterada la petición en la Segunda, cuando la infracción se hubiese cometido en la Primera. Por lo tanto, para poder ejercer el derecho a interponer recurso de casación ante la Corte Suprema de Justicia, debe haberse reclamado la subsanación de la falta cuando ésta hubiese sido cometida.

Derivado de lo anterior el Artículo 622 del Código Procesal Civil y Mercantil establece “los casos en los que procede la interposición del recurso de casación por quebrantamiento sustancial de procedimiento, siempre y cuando se haya reclamado la subsanación de la falta cuando ésta hubiese sido cometida; siendo estos los casos siguientes:



- 1º. Cuando el Tribunal de Primera o de Segunda Instancia, careciere de jurisdicción o de competencia para conocer del asunto de que se trate, o cuando el tribunal se niegue a conocer teniendo obligación de hacerlo;
- 2º. Por falta de capacidad legal o de personalidad de los litigantes, o de personería en quien los haya representado;
- 3º. Por omisión de una o más de las notificaciones que han de hacerse personalmente, conforme el Artículo 67 del CPCYM, si ello hubiere influido en la decisión;
- 4º. Por no haberse recibido a prueba el proceso o sus incidencias en cualesquiera de las instancias, cuando proceda con arreglo a la ley, o se hubiere negado cualquiera diligencia de prueba admisible, si todo ello hubiere influido en la decisión;
- 5º. Cuando el fallo contenga resoluciones contradictorias, si la aclaración hubiere sido denegada;
- 6º. Cuando el fallo otorgue más de lo pedido, o no contenga declaración sobre alguna de las pretensiones oportunamente deducidas, si hubiere sido denegado el recurso de ampliación; y, en general por incongruencia del fallo con las acciones que fueron objeto del proceso; y
- 7º. Por haberse dictado la resolución por un número de magistrados menor que el señalado por la ley, o por magistrado legalmente impedido.

Por consiguiente, no puede argumentarse motivos de forma diferentes a los enunciados en el artículo antes citado, ya que este enumera en forma clara los únicos motivos que pueden ser invocados en el memorial de interposición del recurso y



siempre que como se indicó anteriormente, se hubiere pedido la subsanación de la falta en la Instancia en que se cometió y reiterado la petición en la segunda, cuando la infracción se hubiese cometido en la primera.

De conformidad con el Artículo 631 del Código Procesal Civil y Mercantil, el efecto de la casación de forma, puede ser de dos formas dependiendo del motivo alegado en el propio recurso, ya que si el recurso se interpone por quebrantamiento sustancial del procedimiento, declarada la infracción por el tribunal, casará la resolución y anulará lo actuado desde que se cometió la falta, y remitirá los autos a donde corresponda para que se sustancien y resuelvan con arreglo a la ley, imputando las costas y reposición de los autos al juez o tribunal que hubiere dado motivo al recurso.

Por el contrario, cuando el motivo alegado consista en la falta de declaración en el fallo sobre alguna de las pretensiones oportunamente deducidas, podrá la Corte Suprema limitarse a ordenar al tribunal que emitió la sentencia, que la complete dictando resolución sobre el punto omitido.

#### **4.4.7 Motivos de fondo**

Es importante tener presente que en nuestro ordenamiento jurídico, se encuentran reguladas perfectamente las causas que pueden ser invocadas para la interposición del recurso de casación por motivos de fondo, ya que el Artículo 621 del Código Procesal Civil y Mercantil establece que: “ Habrá lugar a la casación de fondo:



- 1º. Cuando la sentencia o el auto recurrido contenga violación, aplicación indebida o interpretación errónea de las leyes o doctrinas legales aplicables;  
y
- 2º. Cuando en la apreciación de las pruebas haya habido error de derecho o error de hecho, si este último resulta de documentos o actos auténticos, que demuestren de modo evidente la equivocación del juzgador.

El mismo Artículo 621 aclara que: “Se entiende por doctrina legal, la reiteración de fallos de casación pronunciados en un mismo sentido, en casos similares, no interrumpidos por otro en contrario y que hayan obtenido el voto favorable de cuatro magistrados por lo menos”.

Por lo tanto, el invocar en el recurso de casación motivos de fondo, implica recurrir en contra de la resolución emanada por la sala de lo contencioso administrativo encargada de conocer los recursos contenciosos administrativos tributarios, especialmente por aplicación indebida de la ley o por mala interpretación de la misma, lo que deberá ser probado dentro del proceso, con la aportación de pruebas o con los alegatos correspondientes el día de la vista.

Con relación a la apreciación de la prueba, sólo puede ser motivo de revisión la prueba presentada durante el transcurso del proceso, y que fue el fundamento para el dictamen de la sentencia o resolución recurrida, ya que como lo indica el Artículo 629 del CPCYM “Durante la tramitación del recurso de casación, no puede proponerse ni



recibir prueba alguna ni tramitarse más incidentes que los de recusación, excusa, impedimento, desistimiento y los recursos de aclaración y ampliación, en su caso”.

Según el Artículo 630 del Código Procesal Civil y Mercantil, el efecto de la casación de fondo, si el tribunal lo declarare procedente, casará la resolución impugnada y luego del estudio de los autos fallará conforme la ley.

#### **4.4.8 Procedimiento y resolución del recurso de casación**

Luego de recibido por el tribunal el escrito en que se interpone el recurso de casación, pedirá los autos originales; y si hallare el recurso arreglado a la ley, señalará día y hora para la vista. En caso contrario, lo rechazará de plano sin más trámite, según lo establece el Artículo 628 del Código Procesal Civil y Mercantil.

Asimismo, el artículo antes citado en su segundo párrafo indica que: “El día de la vista pueden concurrir las partes y sus abogados y éstos alegar de palabra o por escrito. La vista será pública cuando lo pida cualquiera de los interesados o así lo disponga la Corte Suprema”.

Por consiguiente, una vez recibido el memorial de interposición del recurso, el tribunal lo califica y si considera que se encuentra ajustado a derecho, resuelve casar el recurso, entrando a conocer los motivos de forma o de fondo que hayan sido invocados; los cuales deberán ser ratificados el día de la vista por las partes o sus



abogados, luego de lo cual el tribunal dictará la resolución que en derecho corresponde.

#### **4.4.9 Recursos de aclaración y ampliación**

Según el Artículo 634 del Código Procesal Civil y Mercantil, indica que contra las sentencias de casación sólo proceden los recursos de aclaración y ampliación; pero los magistrados que las dicten, serán responsables con arreglo a la ley.

Por consiguiente, contra las sentencias de casación no procede ningún otro recurso más que los de aclaración y ampliación, pero como lo indica el artículo antes citado, será responsabilidad de los magistrados que conozcan estos, la resolución de los mismos, ya que al aclarar o ampliar las sentencias puede cambiarse el sentido y dar lugar a una interpretación diferente a lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia que conoció del recurso de casación, de conformidad con el Artículo 79 de la Ley del Organismo Judicial.



## CAPÍTULO V

### **5 Control judicial constitucional de los actos y resoluciones de la administración pública**

El control judicial constitucional, es un mecanismo ordinario de control contencioso administrativo, que constituye una tutela de los derechos fundamentales que se encuentran contenidos en la Constitución Política de la República, y se erigen como instrumentos procesales de utilización rápida y urgentes, para obtener la tutela judicial frente a actos u omisiones arbitrarias e ilegales de la administración pública.

El mecanismo ordinario que la Ley contempla como garantía constitucional contra estos actos, lo constituye el proceso constitucional de amparo.

La ley desarrolla adecuadamente los principios en los que se basa el amparo, como garantía contra la arbitrariedad del Estado y garantía de la supremacía constitucional.

#### **5.1 El proceso constitucional de amparo**

El proceso constitucional de amparo, fue establecido en la Constitución Política de la República, para evitar el hecho que la administración o cualquier ente de la administración pública, pudiera hacer uso de sus poderes y violar los derechos garantizados a los contribuyentes.





### 5.1.1 Definición

La Constitución Política de la República y la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, coinciden en determinar que se instituye el amparo, con el fin de proteger a las personas contra las amenazas de violación a sus derechos, o para restaurar el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido. No hay ámbito que no sea susceptible de amparo, y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícito, una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y Leyes garantizan.<sup>49</sup>

### 5.1.2 El Amparo en materia administrativa

En el caso que sea la administración la que haya violado un derecho fundamental, y formalmente sea ésta la actuación cuestionada, materialmente el Tribunal Constitucional someterá a examen ese acto relacionado con las decisiones judiciales recaídas en vía contencioso administrativa que no otorgaron al recurrente la protección de sus derechos fundamentales.<sup>50</sup> (sic.)

### 5.1.3 Competencia en materia administrativa

Como lo establece el Artículo 12 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y Constitucionalidad, es competencia de la Corte Suprema de Justicia, constituida en Tribunal de Amparo conocer los amparos que se interpongan en contra de: c) Las

---

<sup>49</sup> Sierra González, Arturo. **Acciones Constitucionales** Pág. 6.

<sup>50</sup> Moreno Grau, Joaquín. **El Amparo en Guatemala** Pág. 10.



Salas de la Corte de Apelaciones, Cortes Marciales, Tribunales de Segunda Instancia, de Cuentas y de lo Contencioso Administrativo. (sic.)

Es de tomar en consideración, lo establecido en el Artículo 19 del mismo cuerpo legal que indica: “Para pedir amparo, salvo casos establecidos en esta ley, deben previamente agotarse los recursos ordinarios judiciales y administrativos, por cuyo medio se ventilan adecuadamente los asuntos de conformidad con el principio del debido proceso”.

#### **5.1.4 Principios procesales del amparo**

Por tener el amparo la naturaleza jurídica de un proceso constitucional, breve y rápido, extraordinario y subsidiario, se ha considerado en su conformación, desenvolvimiento y efectos, una serie de principios o reglas de validez, que se deben tener en cuenta en la regulación del amparo.<sup>51</sup>

##### **5.1.4.1 Principio de definitividad**

Este principio enuncia que el postulante antes de acudir a la vía de amparo, debe agotarse los recursos y procedimientos regulados en la ley, y que permitan en forma eficaz, combatir, variar o revocar el acto de la autoridad presuntamente lesivo que se denuncia en el amparo. Por consiguiente, el recurrente debe cerciorarse que el acto de autoridad ya no puede ser impugnado por medio de ningún recurso previsto y, por ende, ya no puede ser susceptible de modificación, anulación o revocatoria.

<sup>51</sup> Sierra González, Arturo. **Derecho constitucional guatemalteco**. Pág. 20.



Esta condición veda por consiguiente al tribunal de amparo entrar al estudio de fondo de la pretensión constitucional.

#### **5.1.4.2 Principio de iniciativa de parte agraviada**

Este principio, postula que la instauración o inicio de un proceso de amparo, tiene que hacerse a instancia, requerimiento o petición de la persona agraviada por el acto de autoridad lesivo.

#### **5.1.4.3 Principio de concreción de un agravio personal directo**

Este principio establece, que el acto de la autoridad que vulnera un derecho fundamental, produzca o pueda producir un daño en la esfera de una persona determinada o grupo de personas determinadas, que invocan el amparo. Por lo tanto, el agraviado debe ser directo, no puede ser abstracto o impersonal, sino que debe singularizarse por afectar a alguien en particular, quien además, es quien invoca el amparo.

#### **5.1.4.4 Principio de impulso de oficio**

Si bien la acción procesal inicial del proceso de amparo, es rogada, todo el impulso procesal posterior hasta el momento de sentencia definitiva y su ejecución debe ser de oficio.

#### **5.1.4.5 Principio de limitación de la prueba y recursos**

Siendo que el proceso de amparo es un procedimiento breve, sencillo, rápido y eficaz; este debe admitir rendición de prueba y medios de impugnación de resoluciones limitados. De ahí, que la única prueba que debe ser admisible, es la pertinente idónea para probar los hechos sujetos a prueba. Asimismo, los recursos están limitados. Se reconoce el recurso de apelación contra determinadas resoluciones, como la sentencia y los autos que resuelvan el amparo provisional, los autos de liquidación y daños y perjuicios.

#### **5.1.4.6 Principios de relatividad de los efectos de la sentencia**

Este principio regula que las sentencias de amparo, únicamente surten efectos directos en cuanto al caso concreto y singular demandado en el juicio, en cuanto a la autoridad reclamada y en cuanto al postulante del amparo. Es una de las razones por las cuales el amparo debe ser instado exclusivamente por la parte agraviada, pues sus efectos son relativos y singularizados; es decir, las sentencias no pueden afectar otros casos que no hayan sido objeto de controversia en el proceso, ni favorecer a otras personas que no sean las que solicitaron la protección constitucional.<sup>52</sup>

#### **5.1.5 Sujetos procesales y legitimación del amparo**

De conformidad con el Artículo 8 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y Constitucionalidad, se establece que: “El amparo protege a las personas contra las

---

<sup>52</sup> **Ibíd** Pág. 12.



amenazas de violaciones a sus derechos o restaura el imperio de los mismos cuando la violación hubiese ocurrido”.

Por consiguiente, el sujeto activo y que es el titular de la legitimación activa, es toda persona que estime ser amenazada de violación a sus derechos o que la violación haya sido consumada directamente. Para promover el amparo, no se acepta la acción popular. Es una acción personal, una gestión procesal de la persona afectada en forma directa, lo que excluye a las instituciones que defienden intereses colectivos tales como el Procurador de los Derechos Humanos y el Ministerio Público.

Por su parte, el sujeto pasivo y que es el titular de la legitimación pasiva, es la parte demandada o autoridad reclamada dentro de un proceso de amparo, respecto de la pretensión reclamada o discutida, la que debe comparecer para clarificar u oponerse a la pretensión hecha valer y responder del efecto imperativo de la sentencia.<sup>53</sup>

#### **5.1.6 El impulso de oficio**

El artículo 6 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y Constitucionalidad indica: “En todo proceso relativo a la justicia constitucional, sólo la iniciación del trámite es rogada. Todas la diligencias posteriores, se impulsaran de oficio bajo la responsabilidad del tribunal respectivo, quien mandará se corrijan por quienes corresponda, las deficiencias de presentación y trámite que aparezcan en los procesos”.

---

<sup>53</sup> **Ibíd** Pág. 17.



## **5.2 Fases y etapas del proceso constitucional de amparo**

El proceso constitucional de amparo como todo proceso judicial, consta de una serie de fases o etapas que van desde la presentación del amparo, hasta la emisión de la sentencia por el tribunal de amparo que dejará en suspenso en cuanto al reclamante el acto impugnado; sentencia que como todo proceso judicial es susceptible de interposición del recurso de apelación, el que será conocido por la Corte de Constitucionalidad en todos los casos.

### **5.2.1 La petición de amparo**

Toda petición de amparo lleva implícita una pretensión, que constituye una declaración de voluntad formulada por el postulante, al tribunal de amparo, requiriéndole la anulación de un acto de autoridad concreto que le lesiona una libertad o derecho personal y propio y, en consecuencia que ordene la implementación de las medidas necesarias para preservar o restablecer su libre ejercicio, ya que el acto de autoridad ha sido emitido con abuso de poder o de arbitrariedad.

Por consiguiente, es de tomar en consideración que a la presentación del amparo, el planteamiento debe contener los dos elementos esenciales del mismo, que son:

- a) La causa pretendida; y
- b) El Petitum o petición



### **5.2.1.1 La Causa pretendida**

Ésta consiste, en la denuncia de vulneración o amenaza de vulneración de un derecho fundamental, por medio de un acto de autoridad. Es la base, fundamento o presupuesto del hecho o material de la pretensión, y es la que genera el origen y da impulso a la acción procesal.

### **5.2.1.2 El Petitum o petición**

El cual se encuentra centralizado, en la petición de suspensión definitiva o anulación del acto lesivo de autoridad, así como el reconocimiento, restablecimiento o preservación del derecho perturbado y la implementación de medidas que hagan efectivo su libre ejercicio.<sup>54</sup>

El artículo 21 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, establece los requisitos formales de deberá llenar el escrito de la petición de amparo, de la forma siguiente:

- a) Designación del Tribunal ante el que se presenta;
- b) Indicación de los nombres y apellidos del solicitante o de la persona que lo represente; su edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio, domicilio y lugar para recibir notificaciones;
- c) Si se gestiona por otra persona deberá acreditarse la representación;

---

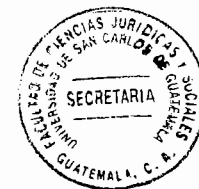
<sup>54</sup> **Ibíd.** Pág. 19.



- d) Cuando quien promueve el amparo sea una persona jurídica, deberá indicarse sucintamente los datos relativos a su existencia y personalidad jurídica;
- e) Especificaciones de la autoridad, funcionario, empleado, persona o entidad contra quien se interpone el amparo;
- f) Relación de los hechos que motivan el amparo;
- g) Indicación de las normas constitucionales o de otra índole en que descansa la petición de amparo con las demás argumentaciones y planteamientos de derecho;
- h) Acompañar la documentación que se relacione con el caso, en original o en copia, o indicar el lugar donde se encuentre, y los nombres de las personas a quienes les consten los hechos y los lugares donde pueden ser citados y precisar cualesquiera otras diligencias de carácter probatorio que conduzcan al esclarecimiento del caso.
- i) Lugar y Fecha
- j) Firmas del solicitante y del abogado colegiado activo que lo patrocina, así como el sello de éste. Si el solicitante no sabe o no puede firmar, lo hará por él otra persona o el abogado que lo auxilia
- k) Acompañar copia para cada una de las partes y una adicional para uso del tribunal.

Como lo indica el Lic. Sierra González en su obra Acciones constitucionales, los incisos d), e) y f) son los incisos en los cuales precisamente, se está refiriendo a la pretensión del amparo y los que deben de ir determinados en forma precisa en la demanda de amparo.





## 5.2.2 El amparo provisional

El amparo provisional tiene como objeto fundamental, el dejar sin efecto definitivo o sin vigencia el acto reclamado y sus consecuencias, mientras se emita la sentencia definitiva que lo ordena; por consiguiente, es de urgencia o necesidad jurídica detener o paralizar las consecuencias jurídicas o de hecho que pudieran continuar dándose.

No tendría mayor razón de ser el amparo, si mientras se cumple todo el procedimiento formal, el acto reclamado agota todas sus consecuencias hasta un momento en que la situación es irreparable y es imposible volver las cosas al estado que tenían antes del acto agravante. El acto reclamado, es el centro de interés de la controversia planteada por la demanda de amparo.

Por lo tanto, podemos definir que el amparo provisional es una medida cautelar, que cumple con la función de preservar la materia del proceso puesta en peligro por la dinámica del acto reclamado, el cual lo paraliza temporalmente mientras resuelve definitivamente el conflicto planteado.<sup>55</sup>

De conformidad con el Artículo 27 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, “La suspensión provisional del acto reclamado procede tanto de oficio como a instancia de parte. En cualquier caso el tribunal, en la primera resolución que dicte, aunque no hubiere sido pedido, resolverá sobre la suspensión provisional

---

<sup>55</sup> *Ibíd.* Pág. 40.

del acto, resolución o procedimiento reclamado, cuando a su juicio las circunstancias lo hagan aconsejable.

Por consiguiente, el amparo provisional puede ser decretado de oficio por el tribunal de amparo, cuando se dan las condiciones siguientes:

- a) Si el mantenimiento del acto o resolución, resultare peligros de privación de la vida del sujeto activo del amparo, riesgo a su integridad personal, daño grave o irreparable del mismo.
- b) Cuando se trate de acto o resolución, cuya ejecución deje sin materia o haga inútil el amparo, al hacer difícil gravosa o imposible la restitución de las cosas a su estado anterior.
- c) Cuando la autoridad o entidad contra la que se interponga el amparo, esté procediendo con notoria ilegalidad o falta de jurisdicción o competencia.

En cualquier estado del proceso se puede otorgar el amparo provisional, y siempre antes que se dicte la sentencia, ya sea a petición de parte o de oficio; así también, en cualquier estado del proceso se puede revocar el amparo provisional, naturalmente antes que se dicte la sentencia y, siempre que no se encuentre en los casos que se han mencionado del otorgamiento de oficio.

### **5.2.3 El sobreseimiento**

De conformidad con el Artículo 74 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, el amparo puede sobreseerse únicamente en el caso que el



interponente del amparo hubiere fallecido y el derecho afectado únicamente concierne a su persona.

Por lo tanto, y en base al impulso de oficio del recurso de amparo, este no puede sobreseerse por otra causa que no sea la indicada en el párrafo anterior, ya que no existe en ningún momento caducidad del derecho reclamado por el recurrente y solamente en el caso de muerte de este, caduca la legitimidad activa ejercida para la restitución de sus derechos violados.

#### **5.2.4 El desistimiento**

El desistimiento es uno de los modos anormales de extinción del proceso; en virtud que el actor renuncia a la prosecución del mismo.

En el caso del desistimiento dentro del recurso de amparo, se trata de un desistimiento total ya que la doctrina establece: "Cualquiera puede desistir del proceso en que es parte. Este desistimiento impide renovar en el futuro el mismo proceso y supone la renuncia al derecho respectivo. Para desistir del proceso no es necesaria la conformidad de la parte contraria".<sup>56</sup>

Sin embargo, es de considerar que en el proceso de amparo, pueden existir costas y multas que impondrá el tribunal de amparo, si a su criterio la pretensión no tiene fundamento o se ha litigado de mala fe.

---

<sup>56</sup> Aguirre Godoy. *Op. Cit.* Pág. 667.



Esto se confirma, con lo preceptuado en el Artículo 75 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, que establece: “En caso de desistimiento si éste se presenta en forma auténtica o se ratifica ante la autoridad competente, deberá aprobarse sin más trámite y se archivará el expediente. Si se solicita, el tribunal se pronunciará sobre las costas. Si se hubiera dado lugar a sanciones el tribunal las aplicará”.

### **5.2.5 La sentencia de amparo y sus efectos**

Como el amparo trata de garantizar el respeto de los derechos fundamentales en general, uno de los puntos de mayor fricción entre la jurisdicción constitucional y la ordinaria, se sitúa precisamente en la concreción del alcance de los efectos de la sentencia de amparo.

En el ámbito administrativo, el alcance de la sentencia no se limita a declarar la nulidad del acto de autoridad cuestionado, devolviendo el asunto a la jurisdicción ordinaria, para que adopte la resolución correspondiente en cuanto a la situación jurídica del interesado, sino que actúa con plena jurisdicción, desplazando al órgano de la jurisdicción ordinaria del ejercicio de su función.

En este orden de ideas, el Artículo 49 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, señala que la declaración de procedencia del amparo tendrá el efecto de dejar en suspenso, en cuanto al reclamante, la ley, el reglamento, resolución



o acto impugnado y, en su caso, el restablecimiento de la situación jurídica afectada o el cese de la medida.

De la misma forma, el Artículo 51 del mismo cuerpo legal, prevé la circunstancia de que el acto se hubiera consumado de modo irreparable o cuando hubieren cesado sus efectos, la sentencia del tribunal de amparo hará la declaración correspondiente.

Dentro de las posibles declaraciones que haga el tribunal, ya sea como medida normal de restablecimiento de la situación jurídica individualizada del recurrente, o como medida extraordinaria en el caso del acto consumado, la de fijar indemnización de daños y perjuicios.

Esto lo posibilita el Artículo 59 de la misma ley, al indicar que "cuando el tribunal declare que ha lugar al pago de daños y perjuicios, sea en sentencia o en resolución posterior, fijará su importe en cantidad líquida o establecerá, por lo menos, las bases con arreglo a las cuales deberá hacerse la liquidación o dejará la fijación de su importe a juicio de expertos, que se tramitará por el procedimiento de los incidentes."<sup>57</sup>

En cuanto a los efectos, el Artículo 49 de la ley constitucional citada expresa que la declaración de procedencia del amparo tendrá los efectos siguientes:

- a) Dejar en suspenso, en cuanto al reclamante, la ley, reglamento, resolución o acto impugnado y, en su caso, el restablecimiento de la situación jurídica afectada o el cese de la medida.

<sup>57</sup> Moreno Grau. *Op. Cit.* Pág. 135.



- b) Fijar un término razonable, para que cese la demora si el caso fuere de mero retardo en resolver, practicar alguna diligencia o ejecutar algún acto ordenado de antemano.
- c) Si el amparo hubiere sido interpuesto por omisión de la autoridad en la emisión de la reglamentación de la ley, el tribunal de amparo resolverá fijando las bases o elementos de aplicación de ésta al caso concreto, según los principios generales del derecho, de la costumbre, la analogía de otros reglamentos y la equidad, siguiendo el orden que el tribunal decida.<sup>58</sup>

#### **5.2.6. Las costas y multas**

El Artículo 45 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad indica que: “La condena en costas es obligatoria cuando se declare con lugar el amparo. Podrá exonerarse al responsable, cuando la interposición del amparo se base en la jurisprudencia previamente sentada, cuando el derecho aplicable sea de dudosa interpretación y en los casos en que, a juicio del tribunal, se haya actuado de buena fe”.

Es de tomar en consideración que de conformidad con lo establecido en el Código Tributario, la administración tributaria está exenta de la condena en costas por representar los intereses del Estado.

---

<sup>58</sup> Sierra González. **Op. Cit.** Pág. 44.



Por su parte el Artículo 56 de la misma ley de amparo indica: “Cuando haya condena en costas, el tribunal practicará su liquidación a petición de parte, la que se tramitará en la vía incidental”.

Con relación a las multas, el Artículo 46 de la misma Ley de amparo preceptúa: “Cuando el Tribunal estime, razonándolo debidamente, que el amparo interpuesto es frívolo o notoriamente improcedente, además de condenar en costas, sancionará con multa de cincuenta a un mil quetzales, según la gravedad del caso, al abogado que lo patrocine. (sic.)

Asimismo, el Artículo 48 de la misma Ley de amparo establece: “Las sanciones y multas que establece la ley no son aplicables al Ministerio Público, ni al Procurador de los Derechos Humanos, cuando sean los interponentes del amparo. Lo que aplica a la administración tributaria en forma supletoria.

Sin embargo, es de tomar en consideración lo que se indica en el Artículo 58 de la Ley de amparo que establece: “Cuando un dignatario, funcionario, empleado o trabajador dé lugar al amparo por motivo del ejercicio de su cargo, función o servicio, el Estado, la entidad o persona a quien sirva será solidariamente responsable por los daños y perjuicios que se causaren. El que pague puede repetir contra el autor de los daños y perjuicios lo que haya pagado”.



### **5.2.7 La apelación de amparo**

De conformidad con lo establecido en el Artículo 60 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, “La Corte de Constitucionalidad conocerá de todos los recursos de apelación que se interpongan en materia de amparo.” Siendo apelables las resoluciones siguientes:

- a) Las sentencias de amparo
- b) Los autos que denieguen, concedan o revoquen el amparo provisional
- c) Los autos que resuelvan la liquidación de costos y los daños y perjuicios
- d) Los autos que pongan fin al proceso

El recurso de apelación deberá interponerse dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la última notificación.

Es de tomar en consideración, que la Ley de amparo también establece que: “La apelación del auto que conceda, deniegue o revoque el amparo provisional, no suspende el trámite del amparo y el tribunal original continuará conociendo”.

El tribunal enviará dentro de las veinticuatro horas siguientes de interpuesto el recurso, las copias que estime procedentes y sobre ellas conocerá el tribunal superior.

Por otra parte, la Ley de amparo indica que las personas que poseen la legitimación para interponer el recurso de apelación son:

- a) Las partes,





- b) El Ministerio Público,
- c) El Procurador de los Derechos Humanos, y
- d) El Ministerio de Finanzas Públicas en el caso de procesos administrativos tributarios.

El recurso de apelación se interpondrá siempre por escrito, indistintamente ante el tribunal que haya conocido el amparo o ante la Corte de Constitucionalidad.

Contra las resoluciones de la Corte de Constitucionalidad, sólo procede la aclaración y ampliación, pero los magistrados que las dicten serán responsables con arreglo a la ley.

#### **5.2.8 El recurso de aclaración**

Este recurso se puede presentar siempre y cuando los conceptos de un auto o de una sentencia, sean oscuros ambiguos o contradictorios.

#### **5.2.9 El recurso de ampliación**

Si se hubiere omitido resolver alguno de los puntos sobre los que versare el amparo, podrá solicitarse la ampliación. La aclaración y la ampliación deberán pedirse dentro de las veinticuatro (24) horas siguientes de notificado el auto o la sentencia, y el tribunal deberá resolverlos sin más trámite, dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes.



## **CONCLUSIÓN DISCURSIVA**

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, establece las facultades y atribuciones de la administración tributaria, para la determinación de las obligaciones, imposición de multas, mora e intereses a los contribuyentes; así como los principios doctrinarios, procedimientos, fases y etapas del proceso administrativo tributario, incluyendo también las características de los medios administrativos y judiciales de impugnación a las resoluciones y pretensiones de la administración tributaria, con el fin de evitar la violación a los derechos y garantías individuales contenidas en la Constitución Política de la República.

Es por esto, que el contribuyente debe conocer todos los medios de impugnación administrativos y judiciales a su alcance, que permiten garantizar sus derechos, evitando la discrecionalidad en las resoluciones de la administración tributaria.

Los recursos administrativos, deben ser resueltos conforme a derecho cumpliéndose con los plazos establecidos en la normativa vigente, evitando la ambigüedad en las resoluciones y definiendo las cuestiones de hecho y de derecho de la controversia.

Estas resoluciones, son cuestionables judicialmente mediante los recursos de impugnación que permite la ley, como lo son el proceso contencioso administrativo, el recurso extraordinario de casación y el proceso constitucional de amparo, con el fin de tutelar los principios constitucionales de juridicidad, legalidad y defensa que garantiza la Constitución Política de la República de Guatemala.





## BIBLIOGRAFÍA

- AGUIRRE GODOY, Mario. **Derecho procesal civil guatemalteco I.** 4ª ed. Guatemala Guatemala: Ed. Universitaria, 1973.
- BALLBÉ Manuel.-FRANCH, Marta.- **Manual de derecho administrativo.** Cataluña, España: Ed. Marqués Talleres Gráficos, 2002.
- BRAÑAS, Alfonso. **Manual de derecho civil.** Guatemala, Guatemala: Ed. Estudiantil Fénix, Universidad de San Carlos de Guatemala. 1998.
- CALDERÓN MORALES, Hugo H. **Derecho administrativo I.** 4ª. ed. Guatemala, Guatemala: Ed. Edi-Gital. 2001.
- CALDERÓN MORALES, Hugo H. **Derecho procesal administrativo.** 2ª. ed. Guatemala, Guatemala: Ed. Edi-Gital. 2004.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo.** 2ª. ed. Guatemala, Guatemala: Ed. (s .e.), 2004.
- FRAGA, Gabino. **Derecho administrativo.** México D. F, México: Ed. Porrúa, 1997.
- GARCIA DE ENTERIA, E.- FERNANDEZ , R. – **Curso de derecho administrativo,** Madrid, España: Ed. (s. e.), 2002.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas y sociales.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, S. R. L, 1981.
- MORENO GRAU, Joaquín.- DE LEÓN MOLINA, Rodolfo. -**El amparo en Guatemala.** Guatemala, Guatemala: Cuadernos Judiciales de Guatemala. No. 2 O.J. 2004.
- NAJERA FARFAN, Efraín. **Derecho procesal civil.** México D.F. México: Ed. Eros, 1970.
- SIERRA GONZÁLEZ, Arturo. **Derecho constitucional guatemalteco.** Guatemala, Guatemala: Ed. Estudiantil Fénix. 2006.

### Legislación:

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



**Código Civil.** Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de la República, Decreto Ley número 106. 1963.

**Código Procesal Civil y Mercantil.** Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de la República, Decreto Ley número 107.1963

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

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

**Ley de lo Contencioso Administrativo.** Decreto número 119-96. Congreso de la República de Guatemala. 1996

**Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.** Decreto número 1-86 Asamblea Nacional Constituyente. 1986.

**Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando.** Decreto número 4-2012 Fase II. Congreso de la República de Guatemala. 2012.

**Ley de Actualización Tributaria.** Decreto número 10-2012. Congreso de la República de Guatemala. 2012.