

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

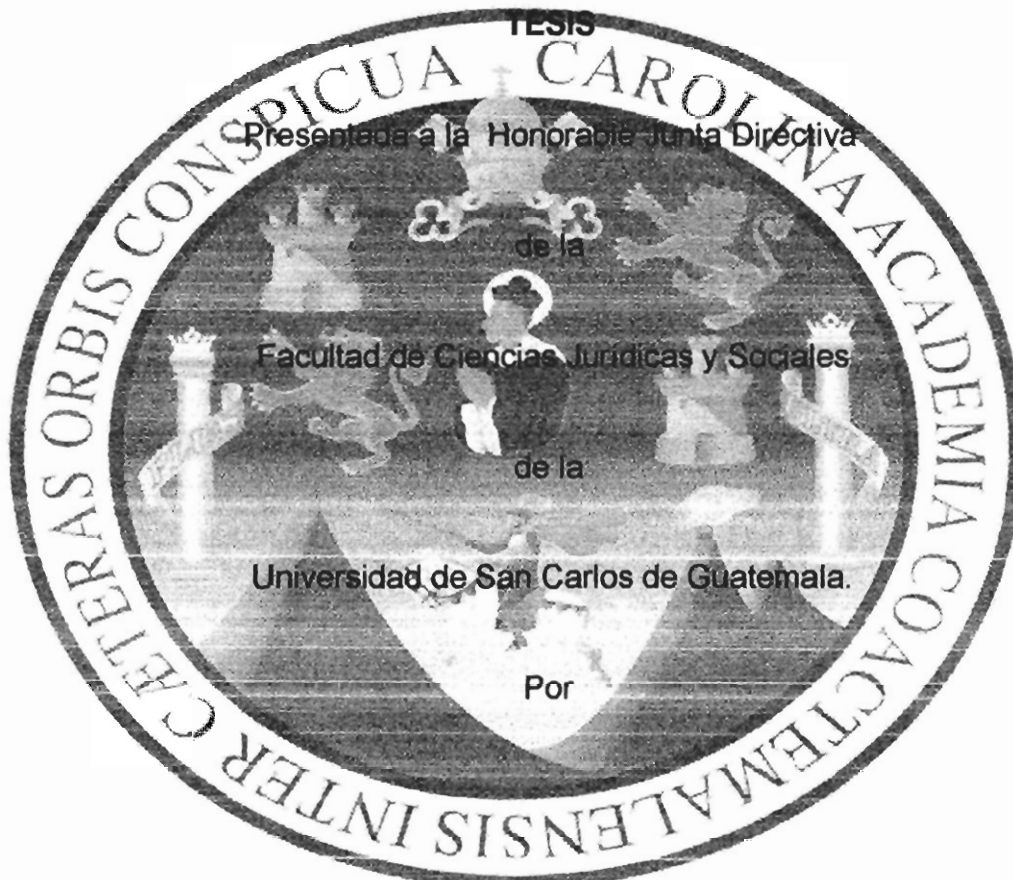


REYNA ANGELINA VALENZUELA MORALES

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2016

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

**UNIFICACIÓN DEL PLAZO PARA EL PLANTEAMIENTO DEL PROCESO
CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN GUATEMALA**



REYNA ANGELINA VALENZUELA MORALES

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, noviembre de 2016

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

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla

VOCAL I: Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil

VOCAL II: Licda. Rosario Gil Pérez

VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía

VOCAL IV: Br. Jhonathan Josué Mayorga Urrutia

VOCAL V: Br. Freddy Noé Orellana Orellana

SECRETARIO: Lic. Fernando Antonio Chacón Urizar

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




Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 28 de agosto de 2015.

Atentamente pase al (a) Profesional, DAVID PIVARAL GONZALEZ
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
REYNA ANGELINA VALENZUELA MORALES, con carné 8811608,
 intitulado UNIFICACIÓN DEL PLAZO PARA EL PLANTEAMIENTO DEL PROCESO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO 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.

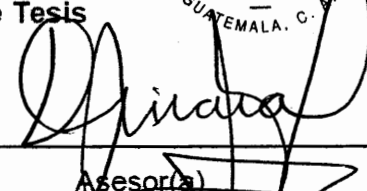
El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros 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.


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



Fecha de recepción 12 / 04 / 2016


 Asesor(a)
Lic. David Pivaral González
 Abogado y Notario
 Col. 4365





LIC. DAVID PIVARAL GONZÁLEZ

ABOGADO Y NOTARIO

11 Calle No. 10-61 Zona 1

Guatemala, Ciudad

Tel. 22323429

Guatemala, 16 de mayo de 2016

Licenciado

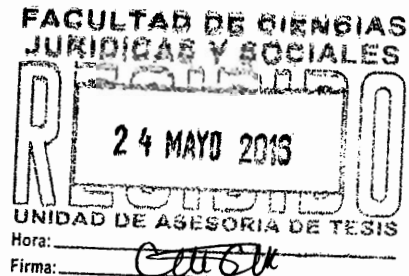
William Enrique López Morataya

Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala

Pte.



Apreciable Licenciado López Morataya:

Cumpliendo con la disposición contenida en la resolución emanada de esa Unidad de Asesoría de Tesis, donde se me nombra como asesor de tesis de la estudiante **REYNA ANGELINA VALENZUELA MORALES**, procedí a asesorar el trabajo de tesis intitulado: **"UNIFICACIÓN DEL PLAZO PARA EL PLANTEAMIENTO DEL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN GUATEMALA"**, por lo que al respecto me permito,

OPINAR:

- g) Que luego de analizar el desarrollo del trabajo de tesis, se estableció el contenido científico y técnico de la investigación, el primero es de vital importancia en la reforma para la unificación del plazo en el proceso tributario y el contencioso administrativo, ya que el primero establece un plazo de treinta días y el segundo de tres meses, para iniciar el procedimiento correspondiente, ya que esto refleja inseguridad jurídica en el proceso, por lo que la propuesta es unificar los plazos en ambos procedimientos para dar transparencia y seguridad jurídica, además, de aplicar la igualdad en el proceso contencioso administrativo. El contenido técnico se utilizó en la forma de desarrollar el trabajo y cumpliendo con los requisitos que establece la normativa.
- h) La metodología y técnicas de investigación utilizadas para desarrollar la tesis fueron las correctas. Las cuales fueron: El deductivo, el cual permitió obtener propiedades generales a partir de las particulares, analizando cada uno de los temas y subtemas para llegar a obtener la esencia de la investigación; en el inductivo, se estudiaron los hechos generales para llegar a conclusiones particulares. Las técnicas de investigación empleadas fueron: la documental, que se basó en la información necesaria para un adecuado argumento en dicho contenido.



LIC. DAVID PIVARAL GONZÁLEZ

ABOGADO Y NOTARIO

11 Calle No. 10-61 Zona 1

Guatemala, Ciudad

Tel. 22323429

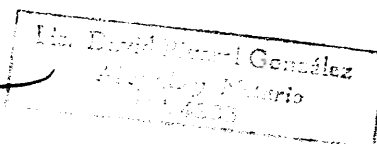
- c) Se utilizó redacción sencilla y de fácil comprensión para estudiantes, profesionales del derecho y ciudadanía guatemalteca, siendo el tema de interés para la bibliografía del país, dividiéndose la investigación en cuatro capítulos.
- d) La contribución científica de la tesis determina que la unificación de los plazos en lo contencioso administrativo y el proceso tributario, ya que esto da igualdad al procedimiento, además de dar seguridad jurídica al mismo, asimismo, se propone la reforma al Artículo 161 del Código Tributario para igualarlo al plazo establecido en la Ley de lo Contencioso Administrativo.
- e) La conclusión discursiva tiene congruencia y propone soluciones, al problema investigado.
- f) La bibliografía empleada es acorde y se relaciona con los pies de página, los objetivos determinaron e indicaron la necesidad de unificar plazos entre el Código Tributario y la Ley de lo Contencioso Administrativo.

DICTAMINO:

1. Procedente otorgar dictamen favorable al presente trabajo de tesis, por los antecedentes enumerados y porque al haber analizado el contenido del mismo, éste constituye un aporte de carácter técnico y científico para la legislación guatemalteca y se determina que el mismo se ajusta a lo prescrito por el Artículo número treinta y uno (31) del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público. Se hace constar que el asesor no tiene nexos familiares con la ponente de tesis ni amistad directa con la misma.
2. Procedente continuar con la tramitación del presente proyecto de conformidad con lo estipulado por el Normativo indicado.

Sin otro particular, me suscribo de usted, con muestras de mi consideración y estima.


Lic. David Pivaral González
Abogado y Notario
Colegiado 4365








USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

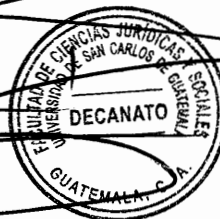
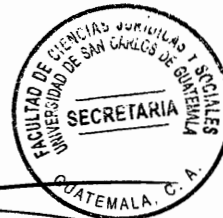


DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 19 de septiembre de 2016.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante REYNA ANGELINA VALENZUELA MORALES, titulado UNIFICACIÓN DEL PLAZO PARA EL PLANTEAMIENTO DEL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO 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.

RFOM/srrs.





DEDICATORIA

- A DIOS:** Por estar en mi vida y tantas bendiciones recibidas.
- A MIS PADRES:** Ángela Morales y Marco Antonio Valenzuela Vanegas, gracias por su apoyo y consejos.
- A MIS HIJAS:** Grecia Carolina y Nathalie Mishelle Celis Valenzuela, con todo mi amor, como ejemplo que los sueños se cumplen, son lo más importante de mi vida, gracias por su apoyo y comprensión.
- A MIS HERMANOS:** Mario Antonio, Nelson Rafael, Marco Antonio, Liliana Paola, Bárbara y Raquel, mis cuñados, especialmente a Jaury y William (Q.E.P.D.), los quiero mucho.
- A MIS SOBRINOS:** Con amor, especialmente a Rafita y Andrea Nicole (Q.E.P.D.).
- A MIS AMIGOS:** Con especial cariño.
- A:** La Universidad de San Carlos de Guatemala, especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, mi inmensa gratitud.



PRESENTACIÓN

La presente investigación se basa en la rama del derecho contencioso administrativo y tributario, tiene como fin analizar el hecho por el cual, en el proceso contencioso administrativo se establece un plazo de tres meses para iniciar el procedimiento, conforme lo estipula el Artículo 23 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, mientras que en el procedimiento tributario se establece un plazo de 30 días para iniciar la acción especificada en el Artículo 161 del Código Tributario, se hace necesario unificar los plazos, para que tanto en el proceso contencioso administrativo como en el tributario se tenga igualdad de plazo para sustanciar el procedimiento.

La investigación se constituye de carácter cualitativa, en virtud que busca analizar la figura del plazo en el proceso administrativo y sus características en la Ley de lo Contencioso Administrativo y en el Código Tributario. Su naturaleza jurídica es la regulación del plazo en ambos procesos a fin de unificarlos. En materia académica es de gran aporte para el estudio y aplicación de la norma respectiva al identificar la igualdad de procesos.

El período de investigación, tiene como ámbito temporal de enero del año 2014 a junio del año 2016, tiene como ámbito espacial el municipio de Guatemala del departamento de Guatemala, su unidad de análisis tiene como sujetos de estudio, el Congreso de la República de Guatemala, la Corte Suprema de Justicia y el Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, y como objeto de estudio, la Constitución Política de la República de Guatemala, el Código Tributario y la Ley de lo Contencioso Administrativo.



HIPÓTESIS

La Ley de lo Contencioso Administrativo en el Artículo 23, establece el plazo de tres meses para iniciar el procedimiento, mientras que el Código Tributario, regula el plazo de treinta días, por lo que se hace necesario unificar los plazos para dar seguridad jurídica a los procesos administrativos.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Se comprobó la hipótesis de la investigación para llegar a concluir que se hace necesario reformar el Artículo 161 del Código Tributario, para unificar los plazos regulados en ambas leyes, para aplicar la igualdad, la seguridad jurídica y la transparencia en la tramitación correspondiente.

Los métodos de investigación utilizados fueron el deductivo y el inductivo, con los temas tratados se hicieron análisis generales para llegar a particulares y viceversa, y así lograr la igualdad de derechos y evitar controversias en los ámbitos administrativos y tributarios.



ÍNDICE

Pág.

Introducción..... i

CAPÍTULO I

1. Derecho administrativo.....	1
1.1. Características.....	2
1.2. Relaciones del derecho administrativo con otras ramas del derecho.....	3
1.3. Principios.....	5
1.4. Violaciones a los principios de legalidad y de juridicidad.....	7
1.5. Competencia.....	9
1.6. El acto administrativo.....	10
1.7. Administración pública.....	12

CAPÍTULO II

2. El derecho tributario en Guatemala.....	19
2.1. División del derecho tributario.....	21
2.2. Autonomía del derecho tributario.....	23
2.3. Principios.....	24
2.3.1. Legalidad y reserva de ley.....	25
2.3.2. Principio de capacidad de pago.....	29
2.3.3. Principio de igualdad.....	30
2.3.4. Principio de generalidad.....	31
2.3.5. Principio de proporcionalidad.....	33
2.3.6. Principio de irretroactividad.....	34
2.3.7. Prohibición de doble tributación.....	35
2.3.8. Principio de confidencialidad.....	35
2.3.9. Principio de no confiscación.....	36



CAPÍTULO III

	Pág.
3. Procesos.....	39
3.1. Proceso contencioso administrativo.....	39
3.1.1. Clasificación de los procedimiento administrativos.....	40
3.2. Objeto del proceso contencioso administrativo.....	44
3.3. Proceso tributario.....	46
3.3.1. La carga de la prueba.....	48
3.3.2. De las diligencias parta mejor resolver.....	50
3.4. Objeto del proceso tributario.....	51

CAPÍTULO IV

4. Unificación de los plazos para interposición de demanda de procesos contenciosos administrativos y contencioso tributario.....	53
4.1. Plazo.....	53
4.1.1. Análisis doctrinario.....	54
4.1.2. Análisis jurídico.....	56
4.2. Unificación de plazos en el Proceso Contencioso Administrativo y tributario.....	59
4.3. Proyecto de reforma al Artículo 161 del Código Tributario.....	61
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	67
BIBLIOGRAFÍA.....	69



INTRODUCCIÓN

El trabajo de tesis que se presenta determina la importancia en congruencia con el principio de igualdad, que busca la justicia y cumplimiento de la legislación guatemalteca, al proponer la unificación del plazo para el planteamiento del proceso contencioso administrativo, cuyo plazo es de tres meses en la Ley de lo Contencioso Administrativo y en el proceso tributario que reduce a 30 días hábiles. Este plazo deja en desventaja la protección a los particulares que tengan controversia por procesos administrativos en las áreas de contrataciones y concesiones y en materia tributaria la discusión e impugnación del pago de tributos, impuestos, tasas, arbitrios, contribuciones. Por lo que se tiene como objetivo para cumplir con el principio de igualdad, la reforma del Artículo 161 del Código Tributario, en cuanto a la unificación de plazos, tomando como base el plazo establecido en la Ley de lo Contencioso Administrativo.

Para el efecto, se debe reformar el Artículo 161 del Código Tributario y establecer claramente el plazo fijado, tomando en cuenta que el proceso contencioso administrativo contiene las mismas fases y aunque para su trámite tienen Salas específicas, ambos deben cumplir con los plazos en igualdad de condiciones para los sujetos que intervienen en la acción procesal. La importancia de la unificación del plazo que se propone se determina que al interponer el recurso contencioso administrativo, en los casos que la administración obra como poder público, ya no se perjudique o lesione los intereses del sector tributario con su actuación, un derecho administrativo particular o lo que es más importante, la legalidad establecida.



El Código Tributario, señala: treinta (30) días hábiles contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación. En tal virtud, se determina que no existe igualdad en los procesos por lo que se propone la unificación de los plazos para interponer el recurso contencioso administrativo y tributario en un plazo igual.

Con las doctrinas de diferentes juristas y con la regulación de las leyes ordinarias, se comprobó la siguiente hipótesis: El derecho contencioso administrativo y el Código Tributario establecen plazos diferentes para el planteamiento del recurso, por lo que se necesita unificar los plazos para regular la igualdad de los mismos.

La tesis fue dividida en cuatro capítulos, el primero relativo a las generalidades del derecho administrativo, características, relaciones con otras ramas del derecho, principios, violaciones, competencias, acto administrativo; el segundo se refiere a las generales del derecho tributario en Guatemala, su división, autonomía, principios; el tercero, lo relativo a los procesos y el capítulo cuarto, se refiere a la propuesta de la unificación de los plazos para la interposición de la demanda de procesos contenciosos administrativos y contencioso tributario. Los métodos de investigación utilizados fueron, analítico, deductivo e inductivo, con los que se logró el resultado a través del estudio jurídico y doctrinario el cual se utilizó técnicas de investigación bibliográfica y documental.

En el desarrollo de la investigación se obtuvo los resultados específicos o particulares de la problemática identificada, que contribuyeron a la comprobación de la hipótesis, lo que sirvió para establecer la unificación de plazos en los procesos



CAPÍTULO I

1. Derecho administrativo

“Aunque algunos nieguen el carácter de ciencia jurídica al Derecho administrativo, la expresión evoca un concepto bien perceptible para los juristas. Entre las definiciones de los mismos merecen citarse la de Meucci: Es el conjunto de normas reguladoras de las instituciones sociales y de los actos del poder ejecutivo para la realización de los fines de pública utilidad”¹.

El derecho administrativo es el derecho aplicable a todas las relaciones humanas y sociales en las cuales el Estado entra en juego. Santamaría, mencionado por Cabanellas, afirma que el derecho administrativo es: “La rama del Derecho referente a la organización, funciones y procedimientos del poder ejecutivo, según la Constitución, para el cumplimiento de la misión del Estado en la vida”².

De gran corrección técnica y comprensiva de los aspectos doctrinario y positivos es también la inserta en el Diccionario de la Academia: “Conjunto de normas doctrinales y de disposiciones positivas concernientes a los órganos e institutos de la Administración pública, a la ordenación de los servicios que legalmente le están encomendados y a sus relaciones con las colectividades o los individuos a quienes tales servicios atañen”³.

¹ Cabanellas, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Pág. 571.

² **Ibid.**

³ Academia de la Lengua. **Diccionario de la Real Academia Española**. Pág. 892.

La generalidad de las leyes especiales pertenece al derecho administrativo; como las de propiedad intelectual, industrial y minera; las de caza y pesca, las de obras públicas, enseñanza con las relaciones con las organizaciones de las fuerzas armadas, las de la hacienda pública y aduanas, las de salud pública; las reguladoras de la situación de los funcionarios públicos.

El derecho administrativo es una rama del derecho público interno (éste es público porque no existe lucro, e interno porque es diferente del internacional) y está compuesto por normas jurídicas que regulan la actividad administrativa del Poder Ejecutivo y la actividad materialmente administrativa del Poder Ejecutivo, el Poder Legislativo y de los entes públicos no estatales.

La tarea del derecho administrativo es arbitrar los cauces jurídicos necesarios para la defensa de los derechos colectivos, asegurando la realización de los intereses comunitarios.

1.1. Características

El derecho administrativo se caracteriza por ser:

- a. **Común:** Es un derecho que, al igual que el derecho civil, es común a todas las actividades (municipales, tributarias, etc.) y sus principios son aplicables a todas esas materias.
- b. **Autónomo:** Es una rama autónoma del derecho, tiene sus propios principios generales, se autoabastece; es decir es un sistema jurídico autónomo paralelo al derecho privado.

- b. **Autónomo:** Es una rama autónoma del derecho, tiene sus propios principios generales, se autoabastece; es decir es un sistema jurídico autónomo paralelo al derecho privado.

- c. **Local:** Es un derecho de naturaleza local porque tiene que ver con la organización política en nuestro país; es decir que habrá un derecho administrativo provincial y un derecho administrativo nacional. Así, cumpliendo con lo dispuesto cada provincia dicta sus propias normas administrativas.

- d. **Exorbitante:** Excede la órbita del derecho privado, porque donde hay una organización estatal hay derecho administrativo. No hay plano de igualdad entre partes, ya que una de ellas es el Estado, que tiene facultades de poder público.

1.2. Relaciones del derecho administrativo con otras ramas del derecho

- a) **Constitucional:** El derecho constitucional comprende las normas que regulan la estructura u organización jurídico-política del Estado. Las normas del derecho administrativo tratan de la actividad que se desarrolla dentro de los órganos del Estado. La norma de derecho administrativo es creada por el legislador dentro de los límites de la norma constitucional.

- b) **Penal:** Se relaciona con el derecho administrativo por el concepto de sanción, típico del derecho penal. Existe el derecho administrativo disciplinario que se aplica en lo interno de la administración, puesto que son sanciones que el superior jerárquico impone al inferior por faltas disciplinarias. Además, existen en la órbita de la justicia organismos de índole administrativa, como por ejemplo el servicio penitenciario.
- c) **Financiero:** El derecho financiero regula la actividad financiera del Estado referente a la recaudación, gestión y disposición de los medios económicos necesarios para el cumplimiento de la misión de éste. Las relaciones entre el derecho administrativo y el financiero son inmediatas y contiguas. Ello es así porque las funciones y modos de aplicación de las normas financieras son esencialmente administrativos.
- d) **Procesal:** El derecho procesal es la rama del derecho que se ocupa de las formalidades que deben cumplirse en todo proceso. Hay instituciones que son reguladas por el derecho procesal y que son adoptadas por el derecho administrativo. El derecho administrativo crea sus normas, pero el derecho procesal es supletorio.
- e) **Municipal:** No es más que derecho administrativo puro aplicado a un ámbito particular, el comunal.

- f) **Civil:** Existen instituciones del Derecho Civil que son aplicables al procedimiento civil administrativo, tales como los conceptos de capacidad, persona jurídica, persona física, etc.

- g) **Comercial:** Las sociedades del Estado responden al concepto de sociedad comercial.

- h) **Ambiental:** El Código de Minería establece que la propiedad originaria de las minas es del Estado, el que otorga a los particulares su explotación por medio de concesiones y permisos.

1.3. Principios

El derecho administrativo es un conjunto de principios, doctrinas, instituciones y normas jurídicas de derecho público, que reglamenta la administración y actividad del Estado; y asimismo regula las relaciones de los entes públicos entre sí y a su vez con los particulares. Además, este es el mecanismo de defensa o de control del gobernado, para enfrentar los abusos o arbitrariedades de los gobernantes.

Hugo Calderón Morales, al referirse al derecho administrativo indica que: "El Derecho administrativo es la rama del derecho público que estudia los principios y normas de Derecho Público, la función administrativa y actividad de la Administración Pública, también estudia las relaciones que se dan entre la administración y los particulares,

relaciones entre los mismos particulares, las relaciones ínter orgánicas y su control que incluye la protección judicial de los particulares y el derecho de defensa en contra de los actos que le afectan al administrado.”⁴

El principio de defensa en materia administrativa surge para evitar los abusos de autoridad por parte de la administración pública y proporcionar al ciudadano la oportunidad de defenderse ante las imposiciones y arbitrariedades de las resoluciones de carácter administrativo que impone el Estado. La no observancia de este principio violenta el principio de defensa consagrado en el Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Los principios fundamentales del derecho administrativo son esencialmente dos el principio de legalidad y el principio de juridicidad.

1.3.1. Principio de legalidad

Doctrinariamente este principio se basa en que si no existe ley previa no existe delito ni pena (nullum crimen, poena sine preavie lege). El principio de legalidad radica en que debe existir previamente a toda acción una ley o norma jurídica; pues de no existir ésta no se puede proceder. Mediante este principio todo acto procesal debe estar regulado en la ley para que la norma tenga validez.

1.3.2. Principio de juridicidad

Este principio tiene relación estrecha con el estado de derecho, el cual no se sujeta a

⁴ Calderón Morales, Hugo. **Derecho administrativo I**. Pág. 84.

ninguna norma, es especial cuando ésta no existe, va a los orígenes y principios generales del derecho y a la doctrina, con el fin de revelar la verdad y lo justo.

Calderón Morales, señala que “El principio de juridicidad tiene un campo más amplio para poder actuar, pues fundamentalmente tiene que buscar la norma, la ley, pero a falta de la misma puede aplicar y buscar en los principios generales, y en todo caso puede aplicar las instituciones doctrinarias del Derecho administrativo, puesto que resolver sobre la base del derecho, hay que analizarlo como ciencia y toda ciencia tiene principios e instituciones doctrinarias.”⁵

1.4. Violaciones a los principios de legalidad y de juridicidad

“El acto administrativo para que sea válido y perfecto, es necesario que contenga algunos requisitos de forma y de fondo, si no contiene tales requisitos el acto administrativo se convierte en un acto anulable y según el grado de importancia puede convertirse en un acto viciado de nulidad absoluta o un acto viciado de nulidad relativa.

Básicamente se trata de la violación a los principios de legalidad y de juridicidad y aparecen estas violaciones cuando el funcionario público actúa con abuso de poder o con desviación de poder.”⁶

⁵ **Ibid.**

⁶ **Ibid.**

El abuso de poder es la actitud negativa del funcionario público que actúa en contra del administrado extralimitándose en sus funciones, atribuciones y competencias; ocasionando daños en los derechos e intereses del gobernado o administrado. La desviación de poder es la actitud negativa del funcionario público de desviar en provechos particulares o singulares sus funciones, atribuciones y competencias, que son contrarios a los principios de legalidad y juridicidad, que a su vez atentan contra los derechos e intereses de los administrados o gobernados.

El principio de defensa en materia administrativa surge para evitar los abusos de autoridad por parte de la administración pública y proporcionar al ciudadano la oportunidad de defenderse ante las imposiciones y arbitrariedades de las resoluciones de carácter administrativo que impone el Estado. La no observancia de este principio violenta el principio de defensa consagrado en el Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Los principios procesales son importantes, ya que, según la investigación, en la imposición de las remisiones se considera que se violan los principios de defensa, de legalidad, de audiencia, de inocencia y en consecuencia se violan las garantías constitucionales; puesto que los mismos protegen a la persona y tratan de que el procedimiento se lleve a cabo observando las garantías constitucionales plasmadas en la Constitución Política de la República de Guatemala;

Por tal motivo el análisis de ellos es de suma importancia para verificar que protejan la persona ante las arbitrariedades de las autoridades que controlan el procedimiento administrativo o judicial. La observancia de los principios generales del derecho y de las garantías constitucionales, es obligatoria; de lo contrario el proceso tendrá vicios en su tramitación.

1.5 Competencia

Es la aptitud legal que tiene un órgano para actuar. Es el conjunto de atribuciones, poderes o facultades que le corresponden a un órgano en relación con los demás; cuando se crea el órgano se establece legalmente qué es lo que tiene establecido que va a hacer.

Competencia no es lo mismo que capacidad. Las personas privadas tienen capacidad, las públicas tienen competencia. En el derecho privado el principio es la presunción de capacidad hasta tanto se demuestre lo contrario; en el derecho público es a la inversa, un órgano no será competente hasta tanto una norma lo habilite para el cumplimiento de determinada función.

1.6. El acto administrativo

“Es la decisión general o especial que, en ejercicio de sus funciones, toma la autoridad administrativa, y que afecta a derechos, deberes e intereses de particulares o de

entidades públicas”⁷. La administración pública lleva a cabo su actividad a través de los actos administrativos de la misma manera que la función legislativa se manifiesta y concreta en la elaboración de leyes y la judicial en la de sentencias.

“Acto jurídico unilateral de la Administración distinto del reglamento y consistente precisamente en una declaración”⁸. El acto es dictado por un Poder Público en el ejercicio de una potestad administrativa y mediante el cual impone su voluntad sobre los derechos, libertades o intereses de otros sujetos públicos o privados, bajo el control de la jurisdicción contencioso-administrativa,

En virtud de que esos actos resolutivos pueden ser revisadas a fin de evitar a los administrados la lesión de sus derechos fundamentales y legales. La normativa legal aplicable es la Ley de lo Contencioso Administrativo, contenida en el Decreto 119-96 del Congreso de la República de Guatemala.

“Es acto administrativo la declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la administración en el ejercicio de una potestad administrativa distinta de la reglamentaria”⁹.

⁷ Cabanellas, Guillermo. *Op. Cit.* Pág. 133.

⁸ Fundación Tomas Moro. *Diccionario jurídico espasa.* Pág. 22

⁹ Zamboni, Pascual. *Derecho administrativo.* Pág. 154.

Todo acto del Poder Público, hace referencia no solo a los dictados por una administración pública, sino también aquellos emitidos por órganos constitucionales, cortes, consejos, tribunal constitucional, etc.

En el ejercicio de potestades administrativas, encuadradas en la función ejecutiva y distinta de la potestad reglamentaria y de la función de dirección ejecutiva de la política del Gobierno, porque en ésta última lo que se ejercita no es una potestad administrativa sino un objeto político.

Los actos administrativos imponen la voluntad del Estado, porque caracteriza la función del Estado en la administración pública, además se trata de una declaración unilateral de voluntad, porque es el Estado el que impone su voluntad ante el ciudadano que cumple con la obligación, creándose de una situación jurídica, es decir, con efectos imperativos o decisorios. por ello la jurisprudencia no considera con carácter general, las resoluciones administrativas que no son de fondo, informes, dictámenes, etc., porque estos son actuaciones que se dan dentro de un procedimiento, imputables desde luego a la administración, pero que no son decisorias, y ello se manifiesta porque no tienen acceso directo e independiente ante los Tribunales y porque el acto es una declaración de voluntad también se excluyen del concepto las meras ejecuciones materiales de actos administrativos. Los sujetos públicos o privados se refieren a que, aunque todas las definiciones de acto administrativo dan a entender que el destinatario es un particular, en la actualidad son normales los actos de la Administración que tiene por

destinatario a otra Administración, e incluso está empezando a ser normales los pleitos entre administraciones públicas, por ejemplo ministerios de Estado.

El control de la jurisdicción contencioso-administrativa, se refiere a que todos los actos de la administración pública pueden ser revisados por el órgano contralor como lo es el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, por lo que hay que excluir aquella actividad de la Administración como persona de derecho privado, cuyos actos serán enjuiciados por los Tribunales ordinarios (ejemplo: arrendamiento por parte de una administración de un inmueble).

Para que exista acto administrativo es preciso que una de las partes sea la administración ejercitando una potestad administrativa y por tanto sometida en su actividad al derecho administrativo no al derecho privado. Ahora bien, no debe confundirse acto administrativo con el modo de manifestación de la entera actividad administrativa.

El acto administrativo no lo es todo en el derecho administrativo, por lo que debe depurarse su concepto al objeto de diferenciarlo de otros actos jurídicos de la Administración: los reglamentos y los contratos no son propiamente actos administrativos.

1.7. Administración pública

“Administración es la gestión, gobierno de los intereses o bienes; en especial, de los públicos. cuidado, atención de cosas. Ejercicio o desempeño de cargo o empleo,

suministro, empleo de administrador, edificio, oficina o despacho del que ejerce tal cargo”¹⁰.

La administración, caracterizada con amplitud como aplicación de medios afines, puede considerarse en las diversas esferas jurídicas, por lo cual a continuación se sintetiza la de mayor importancia

1. En derecho privado. Tanto en derecho civil como en el mercantil se usa la palabra administración al referirse a la gestión de intereses privados, incluidos los actos y servicios que esa tarea lleva consigo. En uno y otro: “Vox administrationis, omnem excludit alienationem” (la palabra administración excluye toda enajenación), razón por la cual los mandatarios convencionales o los representantes legales requieren poder especial para enajenar. La administración legal es la encomendada por la misma ley a ciertas personas, como en los casos de tutela, matrimonio, patria potestad y ausencia.
2. En derecho público. En las esferas del derecho político y el administrativo, administración entonces la Administración pública. Por antonomasia equivale a poder ejecutivo y tiene a su cargo el cumplimiento de hecho de los fines del Estado.
3. En derecho procesal. La proyección principal refiere a la administración de justicia, potestad que los tribunales tiene para aplicar las leyes tanto en los juicios civiles como

¹⁰ Cabanellas, Guillermo. **Op. Cit.** Pág. 167.

criminales. Por la administración de justicia se juzga y ejecuta lo juzgado. Esta administración se integra por el conjunto orgánico de los tribunales y de los funcionarios que los constituyen o los auxilian en su cometido.

También al derecho procesal se refiere la administración de las sucesiones, testadas o intestadas, la de la quiebra, la de los bienes embargados, la de los bienes de ausentes, o en ignorado paradero y la de bienes litigiosos.

4. En derecho eclesiástico. En realidad, se trata de la administración eclesiástica, puesto que la iglesia posee un conjunto de órganos cuya misión consiste en cumplir los fines de ésta, tanto en el orden material como en el espiritual.
5. En derecho internacional. Unas veces por declaración unilateral de una gran potencia, o de un país vencedor en una guerra, y en ocasiones por encargo de la disuelta Sociedad de las Naciones, o de su sucesora abintestato, la O.N.U. una nación procede a la administración de otro territorio, que no se incluye en los de su soberanía, por no constituir colonia, y que recibe las designaciones más o menos hipócritas y exactas de protectorado, mandato o fideicomiso.

En administración. Conjunto de bienes que, por autorización judicial, gestiona quien no es su dueño, al servicio de intereses litigiosos, de propietarios imprecisos o de quienes no pueden actuar por sí. Referido a beneficio por quien carece de propiedad de los mismo.

Por administración. En la ejecución de obras o en la explicación de servicios estatales, provinciales y municipales, y en empresas privadas incluso, por cuenta y gestión directas, y no mediante terceros contratistas o concesionarios. El sistema pretende economizar y rigir para desembolsos más o menos limitados.

Administración Pública es el poder ejecutivo en acción, con la finalidad de cumplir y hacer cumplir cuanto interesa a la sociedad en las actividades y servicios públicos. La administración puede ser nacional, provincial o municipal, de acuerdo con la esfera territorial de sus atribuciones. La hay también regional.

Escriche, mencionado por Cabanellas, señala: “Por administración pública se entiende la parte de la autorización pública que cuida de las personas y bienes en sus relaciones con el Estado, haciéndolos concurrir al bien común y ejecutando las leyes de interés general; a diferencia de la justicia, que tiene por objeto las personas y bienes en sus relaciones particulares de individuo a individuo, aplicando las leyes de interés privado. La administración considera a los hombres como miembros del Estado; la justicia como individuos. Se ejerce ésta por los jueces, audiencias y Cortes o Tribunales supremos; y aquélla, por el jefe del Estado, los ministros, los gobernadores y diputaciones, los alcaldes y ayuntamientos”¹¹.

Los caracteres de la administración pública o administración por antonomasia son:

¹¹ Cabanellas. *Op. Cit.* Pág. 170.

- a. La autoridad, sin la cual nada puede ordenar, exigir ni imponer; la responsabilidad, para no ser un poder tiránico o arbitrario; la independencia, porque no sólo ejecuta, sino que dispone y organiza; la generalidad en sus principios, aun cuando se concrete su acción en grupos o personas determinadas; la permanencia, por la naturaleza de sus fines; la energía, que ratifica su autoridad; la prontitud, que refuerza la confianza que suscita; la capacidad, basada en los conocimientos y dotes de carácter de los miembros en que encarna.
- b. Potestad. Sus facultades se diversifican en dos especies fundamentales: la reglada, que las autoridades y agentes han de proceder de conformidad con lo preceptuando; y la discrecional, en que los órganos administrativos proceden con libre criterio dentro del margen potestativo que exista, pero no caprichosamente de acuerdo con el dicho popular y técnico de que “las facultades discrecionales son para ser usadas con discreción”. Contra la primera facultad corresponde el recurso contencioso administrativo, una vez que la disposición haya causado estado y se haya agotado la vía gubernativa. Por el contrario, ante los actos o medidas provenientes de la discrecional, no se reconocía tradicionalmente recurso alguno, por estimarla atribución consubstancial con la naturaleza de la misma; pero las sutilezas doctrinales y los excesos por malas autoridades ha llevado a la construcción de los recursos por abuso o desviación de poder, con los que cabe impugnar ciertos actos discrecionales.

La potestad administrativa es reglamentaria cuando dicta normas para la aplicación o complemento de una ley, o cuando regula situaciones y relaciones sobre las cuales no se ha legislado, en que las autoridades y agentes han de proceder de conformidad con lo preceptuado; y la discrecional, en que los órganos administrativos proceden con libre criterio dentro del margen potestativo que exista; pero no caprichosamente, de acuerdo con el dicho popular y técnico de que “las facultades discrecionales son para ser usadas con discreción”. Contra la primera facultad corresponde el recurso contencioso administrativo, una vez que la disposición haya causado estado y se haya agotado la vía gubernativa. Por el contrario, ante los actos o medidas provenientes de la discrecional, no se reconocía tradicionalmente recurso alguno, por estimarla atribución consubstancial con la naturaleza de la misma; pero las sutiles doctrinales y los excesos por malas autoridades han llevado a la construcción de los recursos por abuso o desviación de poder, con los que cabe impugnar ciertos actos discrecionales.

La potestad administrativa es reglamentaria cuando dicta normas para la aplicación o complemento de una ley, o cuando regula situaciones y relaciones sobre las cuales no se ha legislado, y también en cuanto estructura la actividad administrativo; mientras que, valiéndose de la imperativa o de mando, ordena, dispone lo que debe hacerse o haya de omitirse, y esto bajo las sanciones o consecuencias desfavorables consiguientes, aspecto que integra la potestad correctiva o disciplinaria, según se dirija a particulares en general o a los subordinados más en especial. Además, se completa con la facultad ejecutiva, en que la misma administración actúa o impulsa directamente al cumplimiento, y con la jurisdiccional, ya sea gubernativa, que es la peculiar, o la contencioso-

administrativa, con la garantía de la composición mixta de jueces y otros miembros de los tribunales.

Por la naturaleza de sus funciones, la administración puede ser ejecutiva, consultiva y deliberante. Por su jerarquía: central o nacional, regional, provincial o departamental, municipal o local; estadual, en algunos países federales, en cuyo caso va tras la estatal o central. Por su composición personal, se habla de la administración unipersonal (el jefe del Estado, un gobernador o alcalde) i y corporativa (el Consejo de ministros, un ayuntamiento).

Por los medios, los administrativos son reales, como los impuestos y las contribuciones; personales, como la prestación de trabajos gratuitos y la del servicio militar; y mixtos, cuando cabe eludir la prestación personal por una cuota o contribución determinada.

En su actuación, obra unas veces con la plenitud de poder, como representación del Estado y persona o entidad de derecho público; pero a veces contrata, gestiona, demanda o es demandada como persona abstracta de derecho privado, por semejanza con las colectividades privadas orgánicas.

CAPÍTULO II

2. El derecho tributario en Guatemala

“Es el derecho de las normas jurídicas que disciplinan todo lo relacionado con los Tributos o Cargas Tributarias y la relación del Estado con los particulares por este concepto, constituye el objeto de una rama especial del Derecho Público, que suele denominarse “Derecho Tributario”. Se puede decir que las normas que se agrupan bajo la denominación de Derecho Tributario, disciplina el Tributo, en sus más variables fases.

Como rama de la Ciencia Jurídica, el Derecho Tributario tiene, como objeto, el estudio sistemático de aquellas normas y se presenta como una parte del Derecho Público, por ello, podría ser incluido dentro del Derecho administrativo (siempre que éste se considere en sentido amplio) puesto éste contempla indudablemente también la actividad tributaria del ente impositor y sus relaciones con los sujetos pasivos”¹².

Para Giuliani Fonrouge, el Derecho Tributario se define de la siguiente forma: “El Derecho Tributario o el Derecho Fiscal es la rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto Jurídico de la Tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos”¹³.

¹² Avilés Salazar, Luis Alfredo. **Capacidad de pago, principio constitucional del derecho tributario.** Pág. 4.

¹³ Fonrouge, Giuliani. **Derecho fiscal.** Pág. 128.

Héctor Villegas, define el derecho tributario así: “El Derecho Tributario, en sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los Tributos regulándolos en sus distintos aspectos”¹⁴.

Guillermo Cabanellas, señala que “Es la rama del Derecho Financiero que regula las relaciones entre el erario público y los contribuyentes, a través de los impuestos de toda índole, las personas y bienes gravados, las exenciones especiales, las formas y plazos de pago, las multas u otras penas, o los simples recargos que corresponde aplicar por infringir los preceptos sobre declaraciones, trámites y vencimientos”¹⁵.

En relación a la terminología empleada para identificar al derecho tributario, ésta difiere en las distintas legislaciones y doctrinas de otros países, o sea, que la terminología no es uniforme respecto a esta rama jurídica.

La doctrina italiana, española y brasileña usan la denominación “derecho tributario”, los alemanes prefieren la expresión “derecho impositivo”, mientras que los franceses se refieren al término “Derecho Fiscal”, que es la expresión más generalizada.

El autor Giuliano Fon rouge, citado por Héctor Villegas, opina que “Probablemente la denominación más correcta es la de “Derecho Tributario”, por su carácter genérico, pero que no encuentra inconveniente alguno en continuar utilizando el término “Derecho

¹⁴ Villegas, Héctor B. **Derecho tributario**. Pág.73.

¹⁵ Cabanellas, Guillermo. **Op. Cit.** Pág. 599.

Fiscal¹⁶. En América Latina, predomina la expresión derecho tributario, y la principal entidad especialidad en esta materia se denomina Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.

A este respecto, no cabe duda que el término tributario es más exacto que el término fiscal, porque esta última palabra puede interpretarse que se refiere al fisco como entidad patrimonial del Estado. En tal sentido la actuación del fisco no se refiere sólo a la actuación estatal con respecto a los recursos tributarios, sino también en relación a los restantes recursos del Estado.

Sin embargo, y dado que el uso común y la costumbre mantienen tal nombre, debe concluirse en que las expresiones derecho fiscal y derecho tributario pueden utilizarse con análogo significado.

2.1. División del derecho tributario

Héctor Villegas, hace la siguiente división del derecho tributario:

- a) Derecho tributario material
- b) Derecho tributario formal
- c) Derecho procesal tributario

¹⁶ Fonrouge, Giuliani. *Op. Cit.* Pág. 76.

a) Derecho tributario material

Contiene las normas sustanciales relativas en general a la obligación tributaria. Estudia cómo nace la obligación de pagar tributos (mediante la configuración del hecho imponible o hecho generador) y cómo se extingue esa obligación; examina cuáles son sus diferentes elementos: sujetos, objeto, fuente y causa, Así como sus privilegios y garantiza.

b) Derecho tributario formal

Estudia todo lo concerniente a la aplicación de la norma material al caso concreto en sus diferentes aspectos. Analiza especialmente la determinación del tributo, pues su objetivo es establecer que suma de dinero concreta adeuda cada persona y como esa suma llega a ingresar en las arcas estatales.

c) Derecho procesal tributario

Contiene las normas que regulan las controversias de todo tipo que se plantean entre el fisco y los sujetos pasivos, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria, a su monto, a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzosamente su crédito, para aplicar o hacer aplicar sanciones, y a los procedimientos que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas al Estado.

Cuestiones, todas estas, que deben ser resueltas por órganos jurisdiccionales, que en el caso de ser administrativos (como los tribunales fiscales) deben dejar siempre margen para que sea el poder judicial quien diga la última palabra sobre debatido.

2.2. Autonomía del derecho tributario

El derecho conceptuado como un todo, está integrado por una serie de ramas especializadas, algunas de las cuales han logrado independizarse por completo del derecho base o común y otras hasta ahora están logrando tal objetivo. Agregado a este fenómeno, encontramos otro de singular importancia, que es el que se opera cuando de una de esas ramas en que se divide el derecho, surge otra disciplina jurídica tratando de conseguir su autonomía de aquella, conduciéndolos a una especialización más rigurosa del derecho.

Esto último es lo que ocurre con el derecho financiero el que, por la importancia que ha logrado en los últimos tiempos, por su dinámica, evolución y modernismo, se ha independizado de una de las ramas más importantes del derecho; como es el derecho administrativo.

La materia tributaria es tan antigua como el Estado mismo, puesto que nació con él; sin embargo, de los dos aspectos que componen el derecho tributario, el económico y el jurídico, este último es el más descuidado y al que menos importancia se le ha dispensado a lo largo de la historia, a tal extremo que son recientes las concepciones doctrinales que servirán de fundamento para propugnar su autonomía definitiva.

Todos los problemas de la autonomía de las diversas ramas del derecho, surgen en el mundo actual cuando ciertas normas jurídicas con una finalidad especial y características índices sobre personas o cosas incluidas en indeterminado sector o realidad social.

La aparición de los Estados Tributarios no es una simple cuestión de oportunidad, sino que responden al deseo de resolver en forma lógica y científica los problemas y dificultades que lleva consigo la adaptación del Sistema Tributario a un orden general, ya sea económico o político. La intervención del Estado, cada día más creciente en materia económica, obliga a la mayor precisión en el uso e incidencia del sistema tributario en el conjunto económico total.

Desde el punto de vista jurídico, es necesario que, mediante una depuración técnica de esa naturaleza, se cumplan las finalidades propias del ordenamiento tributario de tal forma que aleje toda arbitrariedad. De aquí que el núcleo de conocimiento o cuestión que se enmarca en la aceptación genérica de lo tributario científicamente esté pidiendo un tratamiento autónomo y particular.

2.3. Principios

El derecho tributario cuenta con principios fundamentales, mismos que en muchos casos son conocidos como garantías del contribuyente, entre los cuales se pueden mencionar los siguientes:

2.3.1. Legalidad y reserva de ley

El principio de legalidad tiene sus esencias en la primacía de la ley, es decir, que toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación y procedimientos, a aspectos legales en su regulación, sin contravenir el principio de la jerarquía constitucional, además de haber cumplido para su vigencia el procedimiento legislativo de aprobación de una ley.

En la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 5, establece que nadie está obligado a acatar órdenes que no se encuentren basadas en ley; el Artículo 24, regula que los libros, documentos y archivos que se relacionen con el pago de tributos, podrán ser revisados por autoridad competente de conformidad con la ley; por su parte, el Artículo 28 señala la facultad de todo habitante de la república de hacer sus peticiones a la autoridad, las que deberán ser resueltas conforme a la Ley. El segundo párrafo del citado Artículo, establece que, para impugnar resoluciones en materia tributaria, no es necesario pago previo alguno, este principio es conocido como *Solvete et Repete*.

El Artículo constitucional que recoge ampliamente el principio de legalidad es el 239, que literalmente regula: “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; y
- e) las infracciones y sanciones tributarias.

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.

El Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas, se encuentran inspirados en el principio de legalidad, siendo invocado el mismo en sus primeras tres considerandos.

La limitación a la potestad tributaria del Estado, consistente en prescribir en la Constitución que solo por Ley se pueden establecer tributos, se circunscribe a un estudio del principio de legalidad desde dos puntos de vista: Puede entenderse desde el punto de vista material, en cuyo caso su alcance es que la norma en que segunda cualquier decisión individual tiene que ser una norma de carácter abstracto e impersonal.



Puede ser tomado también en una Ley desde el punto de vista material, la norma que precede el acto debe tener también el carácter de una ley desde el punto de vista formal, es decir que debe ser una disposición expedida por el Poder, que conforme el régimen constitucional, este normalmente encargado de la formación de Leyes.

Al entrar al análisis de este principio, puede desglosarse desde varios puntos de vista, uno es la forma que opera el *Ius Imperium* del Estado; para el caso de Guatemala, el carácter formal de la norma estriba en que, el Congreso de la República es el único Organismo del Estado con facultades para decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrarios y contribuciones especiales, y para determinar todo lo relacionado en los incisos descritos en el Artículo constitucional ya citado.

Otro aspecto a enfocar radica en que se enfatiza que son nulas de pleno derecho, las normas inferiores a la Ley que contradigan lo establecido en ella, se extiende al concepto de lo que debe normar un reglamento, señalado que este debe concretarse a lo relativo al cobro administrativo del tributo, y a establecer procedimientos, mas no a modificar lo previamente instruido en la norma ordinaria, ya que de hacerlo, se estaría ante un reglamento constitucional por la violación de este principio.

Analizando en esencia los principios de legalidad y reserva de Ley se concluye que ambos enmarcan una situación dependiente, ya que son concordantes; el primero relaciona los aspectos tributarios que deben estar regulados por una Ley, y el segundo, regula que para esa ley sea válida debe ser creada por el órgano competente, en el caso

de Guatemala, el organismo legislativo es el ente competente para la realización de esta función.

El principio de reserva legal señalado en el Artículo 171, literal c), de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual regula “Otras atribuciones del Congreso... c) decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación”. Estos dos artículos constitucionales son la base fundamental del principio de legalidad.

En conclusión, el principio de legalidad puede enunciarse mediante una frase latina que inspira al derecho tributario, *nullum tributum sine lege*, que significa: es nulo el tributo que no se encuentre previamente establecido en la ley. En ese sentido se transcribe la parte medular la gaceta número 59, expediente 471-2000 de la Corte de Constitucionalidad, que dice: “la ley debe establecer cuáles son los elementos esenciales del tributo, el objeto, sujeto, hecho generador, tipo impositivo, periodo fiscal, exenciones, base imponible, deducciones, descuentos, recaudaciones y recargos, sanciones e infracciones. Por lo tanto, ley y solamente la ley puede ser fuente de las obligaciones tributarias”¹⁷

¹⁷ Corte de Constitucionalidad. Gaceta número 59, expediente 471-2000 de fecha 5 de febrero de 2001

2.3.2. Principio de capacidad de pago

Hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido. El principio individualiza la carga tributaria para cada contribuyente de acuerdo a su situación financiera en la sociedad.

Este principio no es sino el principio de Justicia de Adam Smith, el que citado por Jorge Mario Castillo dice que: “conforme sus ingresos, los súbditos de un Estado deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establecerán en función de su capacidad económica.

Actualmente la legislación denomina este principio como Capacidad Contributiva o Capacidad de Pago, y se encuentra contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el primer párrafo del Artículo 243 que establece: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme el Principio de Capacidad de Pago”¹⁸.

Al analizar la norma constitucional citada, se desprende que la misma inspira protección hacia los contribuyentes con menos capacidad contributiva, ya que como claramente lo expresa, el sistema tributario debe ser justo. La palabra justicia, tiene una acepción amplia como se desprende de la definición dada por Manuel Ossorio: “Virtud que inclina

¹⁸ Castillo, Jorge Mario. **Derecho tributario**. Pág. 54.

a dar a cada uno lo que le corresponde. En sentido jurídico equivale a lo que es conforme a Derecho”¹⁹. A la vez, el término equidad, lo define como “Justicia distributiva, es decir la basada en la igualdad o proporcionalidad”²⁰.

Este principio obliga al Estado a aplicar el cobro del tributo en forma justa y equitativa, es decir, se debe contribuir en proporción a la disponibilidad de hacerlo, a mayor renta, mayor impuesto, a mayor riqueza mayor pago tributario. Cabe mencionar que el tributo que grava una determinada manifestación de la riqueza, y que esta se encuentra representada por la renta, la propiedad o el consumo.

Al respecto, la Ley de Impuesto al Valor Agregado, contempla un régimen especial de pago para los pequeños contribuyentes que no se aplica a los contribuyentes normales o a las empresas mercantiles, como es el caso de los pagos trimestrales, contenido el tercer párrafo del Artículo 50 de la Ley en mención.

2.3.3. Principio de igualdad

Este principio se encuentra contenido en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República que establece “En Guatemala, todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y Derechos...”.

¹⁹ Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Pág. 239.

²⁰ **Ibid.** Pág. 204.

Este principio es aplicable al campo tributario en el sentido que todos debemos pagar los tributos, pero atendiendo a nuestro lugar en la sociedad y en la economía, ya que todos somos desiguales. Está inspirado en la concepción clásica de los principios generales de Derecho, en los *luris precepta sunt haec: honeste vivere, alterum non ledere, suum tribuere*; cuyo significado es el siguiente: "Vivir honestamente, honeste vivere"; enseña lo que el hombre se debe así mismo, se limita a una pura honestidad, la cual puede violarse sin hacer daño a nadie cuando se hace una cosa que está permitida, pero no es conforme al decoro.

2.3.4. Principio de generalidad

El principio de generalidad, es de aplicación para todo el derecho, ya que se basa esencialmente en que la ley es de observancia general, es decir que las Leyes tributarias son aplicables a todos los habitantes de la República, con limitaciones como puede ser la aplicación del principio de capacidad de pago, que si bien es cierto, todos tienen la obligación constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público con el pago de los tributos, también lo es que se debe contribuir dependiendo de la capacidad de pago que cada contribuyente posea.

El principio de generalidad de la imposición exige a todas las personas con capacidad de pago, el sometimiento al tributo, no admitiéndose en el marco de un impuesto particular, otras excepciones a la obligación tributaria que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social y cultural.

Fernando Sainz de Bujanda, sostiene que “El Principio de Generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas, en la medida que tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imposables tipificados en la Ley”²¹. A finales del siglo pasado se principió a estudiar, por parte de los doctrinarios, la aptitud de los contribuyentes para pagar impuestos.

La Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 135 literal d), recoge el Principio de Generalidad al normar que son Deberes y Derechos cívicos de los guatemaltecos contribuir a los gastos del Estado en la forma establecida en la ley, y el Código Tributario (Decreto Número 6-91 del Congreso de la República), desarrolla el Principio de Generalidad en materia tributaria, en el primer párrafo del Artículo 1, que copiado literalmente regula: “Carácter y campo de aplicación.

Las normas del Código Tributario son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales a las que se aplicarán en forma supletoria”.

²¹ Sainz de Bujanda, Fernando. **Lecciones de derecho financiero**. Pág. 89.

2.3.5. Principio de proporcionalidad

Este principio tiene mucha relación con el principio de capacidad de pago y puede en determinados momentos llamar a confusión con el mismo. El principio de proporcionalidad establece que el deber de contribuir a los gastos del Estado de la población, no debe interferir con el derecho de propiedad y que por lo tanto los tributos no deben ser confiscatorios de los bienes del contribuyente, cada contribuyente cumplirá con el deber constitucional de pagar tributos sin que estos atenten contra su derecho de propiedad, por lo que el sistema tributario debe encontrarse determinado de tal forma que toda la población pague los tributos proporcionalmente de acuerdo a su riqueza, la exigencia fundamental de todo sistema tributario justo y equitativo es que las cargas se adapten a la capacidad económica de los ciudadanos en proporción a la manifestación de la riqueza que cada quien posea.

La Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 243, segundo párrafo recoge este principio y establece la prohibición de los tributos confiscatorios y prohíbe la doble o múltiple tributación, adicional a la anterior del Artículo 41 de la misma norma constitucional, establece, la prohibición a la confiscación, sin importar su fuente, así como la imposición de multas confiscatorias, y regula que las multas no podrán ser mayores al impuesto omitido, ya que este debe ser pagado en forma proporcional a la riqueza de cada quien posea.

2.3.6. Principio de irretroactividad

Este principio se encuentra enunciado en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República, indica: “La Ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”, norma que se desarrolla en el Artículo 66 del Código Tributario (Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala) cuando establece que las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro.

No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benéficas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten resoluciones o sentencias firmes, por lo que tácitamente regulan un beneficio al contribuyente infractor, similar a lo establecido en la Carta Magna en relación al delito.

Respecto al principio de irretroactividad, constituye un criterio normativo para el juez, pero no rige para el legislador, el cual puede dejarlo de lado con relación a ciertas materias que en su opinión deban quedar al margen de ese principio. Así, en otros países se ha dictado leyes impositivas y leyes jubilatorias, con carácter retroactivo, que determina un criterio de interpretación obligatorio para los jueces, pero no para el legislador, que pueda, por una ley particular, alterar la norma general, situación que en Guatemala, no es posible por el principio constitucional normado en el Artículo 15 de la Carta Magna y desarrollado además del mencionado Artículo 66 del Código Tributario, en el mismo contexto el Artículo 7 de la misma norma regula lo relativo a la vigencia en el tiempo y establece que la aplicación de la leyes tributarias dictadas en diferentes épocas.



2.3.7. Prohibición de doble tributación

El derecho Tributario se encuentra inspirado también en el principio de la prohibición de la doble tributación el cual se encuentra establecido, en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República, el cual regula: "...Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido a un mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición...".

En relación a la doble tributación, en la mayoría de los países no federados, la doble tributación es inconstitucional porque viola el principio que la prohíbe, como es el caso de Guatemala, por lo que se hace necesarios analizar en que consiste la misma. Esta se concreta cuando un mismo sujeto pasivo durante un mismo periodo fiscal es gravado por haber realizado un mismo hecho generador por uno o más sujetos activos, ya sea que se trate del Gobierno Central o del Gobierno Local o Municipal, imponiendo el pago de dos o más tributos a fusionarse en un mismo acto los elementos de la relación jurídico tributarios siguientes: Sujeto pasivo, hecho generador, elemento temporal y tributo, de tal manera que se configura la doble tributación.

2.3.8. Principio de confidencialidad

El Artículo 24 de la Constitución Política de la República, hace referencia clara a la aplicación del principio de confidencialidad en materia tributaria, ya que establece que es

punible, revelar todo lo relativo al pago de impuestos, por lo cual no es aplicable el Artículo de publicidad de los actos administrativos conteniendo en el Artículo 30 de la misma Carta Magna. En el Código Tributario se encuentra desarrollado este principio en el Artículo 101.

La confidencialidad radica, en la reserva absoluta en relación a la información recaba por el auditor o funcionario en la realización de su labor de fiscalización, información que solamente deber ser proporcionada a su superior o a un tribunal. La violación de esta reserva sobre la información, invalidará totalmente la prueba que el funcionario recabe.

2.3.9. Principio de no confiscación

Como tributos confiscatorios, se entienden aquellos fenómenos que, de excesiva presión fiscal, que obligan al desprendimiento, por parte de los contribuyentes, de bienes de su propiedad a los efectos de poder cumplir con las cargas públicas, verificándose una expropiación indirecta.

“Para que un tributo sea constitucional y funcione como manifestación de soberanía no debe constituir un despojo, para lo cual debe respetar el derecho de propiedad. Desde el momento que las Constituciones de los estados de derecho aseguran la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición, es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta haga ilusorias esas garantías, de

aquí el afianzamiento de la doctrina de que las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias”²².

Los Artículos 41 y 243 de la Constitución Política de la República, prohíben la confiscación tributaria, tanto en la creación y cobro del tributo como en el aspecto sancionatorio del mismo Derecho Tributario, al prohibir los tributos confiscatorios el 243; y el Artículo 41, la imposición de multas confiscatorias, establecen además que la multa no debe ser mayor que el impuesto a pagar. El decomiso, jurídicamente, implica una sanción, medida jurídica encuadrada en el ordenamiento legal del país. Es una sanción lícita, por principio.

La confiscación, en cambio, cuando se aplica como sanción, es lícita, repudiada por el ordenamiento jurídico de los estados del derecho; es una sanción exenta de juridicidad. Y cuando ella no surge como sanción que aparece de hecho, indirectamente, por incidir opresivamente en los bienes o propiedad del imputado, carece de validez, pues aun entonces resulta en abierta contravención a garantías constitucionales.

²² Villegas, Héctor. **Op. Cit.** Pág. 307.



CAPÍTULO III

3. Procesos

Como resultado de que el proceso es la serie ordenada y consecutiva de etapas relacionadas entre sí, los procesos contencioso administrativo y proceso tributario, tienen regulada el mecanismo a seguir para su eficaz cumplimiento en el ordenamiento jurídico.

3.1. Proceso contencioso administrativo

Es la parte del derecho administrativo que estudia las reglas y los principios que rigen para la intervención de los interesados en la preparación de impugnación de la voluntad de la administración. Se refiere, entonces, a las formalidades a las que deben sujetarse la administración y los administrados en el desarrollo de la función administrativa; estas formalidades aseguran la eficacia de la gestión de la Administración y el respeto de los derechos e intereses de los administrados.

El proceso contencioso administrativo es de única instancia y su planteamiento carecerá de efectos suspensivos, salvo para casos concretos excepcionales en que el tribunal decida lo contrario, en la misma resolución que admita su trámite la demanda, siempre que lo considere indispensable y que de no hacerlo se causen daños irreparables a las partes.

“La actividad jurídica no suele ser una actividad simple, y para la consecución de un fin no basta normalmente la realización de un acto simple, sino que son necesarios una serie de actos que, unidos entre sí, conducen al fin pretendido. A esta unión de actos se le denomina procedimiento, que Carnelutti ha definido como el tipo de combinación de actos cuyos efectos jurídicos están vinculados causalmente entre sí. Pues bien, el procedimiento administrativo será, por tanto, el procedimiento de realización de la función administrativa”²³.

“El juicio contencioso administrativo es aquel en que uno de los litigantes es la Administración pública (sea el Estado, una provincia, municipio u otra corporación similar) y el otro un particular o una autoridad que reclama contra las resoluciones definitivas de aquella, que cusan estado, dictadas en uso de las facultades regladas y que vulneran un derecho o un interés de carácter administrativo, establecido o fundado en ley, decreto, reglamento u otra disposición preexistente”²⁴.

3.1.1. Clasificación de los procedimientos administrativos

a. **Técnicos:** Son los empleados por la administración para obtener y ordenar todo los datos y elementos de juicio necesarios para decidir sobre cuestiones que apunten al bien común, no teniendo consecuencias jurídicas para el administrado.

²³ Fundación Tomás Moro. *Diccionario Jurídico Espasa*. Pág. 799.

²⁴ Cabanellas, Guillermo. *Op. Cit.* Pág. 27.

- b. **De gestión:** Contemplan la relación jurídica entre la administración y el particular, quien busca el reconocimiento de un derecho o interés legítimo protegido administrativamente.

- c. **Sancionatorios:** Son los procedimientos disciplinarios que buscan limitar a los funcionarios de la Administración, observando las extralimitaciones cometidas (sustanciando un sumario) y aplicando las sanciones correspondientes. También son sancionatorios los procedimientos correctivos, es decir aquellos que se refieren a los particulares.

- d. **Recursivos:** Son procedimientos fundamentales para el control de la voluntad de la Administración. Son los realizados por los particulares interesados para impugnar actos administrativos, con el objeto de obtener una decisión revocatoria o modificatoria de una decisión anterior. El recurso puede interponerse ante el mismo órgano cuyo acto administrativo se trata de impugnar o ante un órgano superior. Los procedimientos recursivos son aplicables en el ámbito de la Administración Pública centralizada y descentralizada, con excepción de las Fuerzas Armadas y de seguridad.

- e. **Principios del procedimiento administrativo:** Son un conjunto de garantías que permiten una eficaz labor de la Administración y, a la vez, la seguridad jurídica del administrado, es decir, su posibilidad de presentar recursos y efectuar reclamaciones frente a los actos de la Administración. Cualquier violación a alguno de estos principios acarrea la nulidad del acto administrativo.

Conforme al Artículo 19 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, "Procederá el proceso contencioso administrativo:

1. En caso de contienda por actos y resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado.
2. En los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.

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".

El Artículo 20 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, establece: "Para plantear este proceso la resolución que puso fin al procedimiento administrativo debe reunir los siguientes requisitos":

- a) Que haya causado estado. Causan estado las resoluciones de la administración que decida el asunto cuando no sean susceptibles de impugnarse en la vía administrativa, por hacerse resuelto los recursos administrativos.
- b) Que vulnere un derecho del demandante, reconocido por una ley, reglamento o resolución anterior.

Si el proceso es planteado por la vía administrativa por sus actos o resoluciones, no será necesario que concurren los requisitos indicados siempre que el acto o resolución haya sido declarado lesivo para los intereses del Estado, en Acuerdo Gubernativo emitido por el Presidente de la República en Consejo de Ministros. Esta declaración sólo podrá hacerse dentro de los tres años siguientes a la fecha de la resolución o acto que la origina”.

El Artículo 21 del mismo cuerpo legal, indica: “El contencioso administrativo es improcedente:

1. En los asuntos referentes al orden político, militar o de defensa, sin perjuicio de las indemnizaciones que procedan.
2. En asuntos referentes a disposiciones de carácter general sobre salud e higiene públicas, sin perjuicio de las indemnizaciones que procesan.
3. En los asuntos que sean competencia de otros tribunales.
4. En los asuntos originados por denegatorias de concesiones de toda especie, salvo lo dispuesto en contrario por leyes especiales; y,
5. En los asuntos en que una ley excluya la posibilidad de ser planeados en la vía contenciosos administrativa”.

3.2. Objeto del proceso contencioso administrativo

El proceso contencioso administrativo:

- a. Tiene por objeto obtener una declaración de voluntad por parte del tribunal;
- b. Reúne los principios formativos de todo proceso, entre los cuales podemos mencionar los siguientes; igualdad, inmediación, concentración, preclusión, concentración procesal etc. Los cuales no se presentan en un recurso.
- c. En este proceso existe la oportunidad procesal de alegar excepciones (defensas) que la ley contempla, circunstancia que no se da en los recursos;
- d. A diferencia de otros procesos, este proceso será de una sola u única instancia ya que su trámite se realiza en una sala jurisdiccional;
- e. En consideración a que su finalidad es el control de la juridicidad de los actos administrativos, e permite la revisión de una resolución de la administración a través de un examen de la misma.

En este aspecto se encuentra cierta similitud con los recursos que están dirigidos a efectuar otro examen de una resolución que ha afectado derechos o intereses particulares.

Sin embargo, regularmente estas resoluciones son emitidas por un órgano y revisadas por otro jerárquicamente superior o emitidas por un órgano y revisadas por el mismo, características que no se dan en este proceso cuya revisión corresponde a un ente que no realiza la misma función, de la que efectúa el órgano que emitió el acto que se cuestiona.

El contencioso administrativo se encuentra conceptualizado en el Decreto 119-96 del Congreso de la República, Ley de lo Contencioso Administrativo como un proceso judicial, así como en la Constitución Política de la República de Guatemala, aunque no de manera expresa, como un proceso, al regularse que procede el recurso de casación contra la sentencia del proceso contencioso administrativo. Aunque esté debidamente regulado como proceso, por costumbre sigue denominándose recurso. De todas formas es un proceso, con todas sus etapas procesales.

“Para iniciar la fase verdaderamente judicial debe haberse agotado antes la vía gubernativa, mediante el trámite administrativo pertinente. Cuando no cabe reparar la lesión por rectificación del Poder público, en Estaña, se abre el juicio contencioso administrativo, ante tribunales por lo general mixtos en su composición, magistrados procedentes de la carrera judicial y otros del orden administrativo; pero permanentes unos y otros y con independencia para resolver”²⁵.

²⁵ Cabanellas, Guillermo. *Op. Cit.* Pág. 27.



3.3. Proceso tributario

El proceso tributario contiene las normas que regulan las controversias de todo tipo que se plantean entre el fisco y los sujetos pasivos, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria, a su monto, a los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzosamente su crédito, para aplicar o hacer aplicar sanciones, y a los procedimientos que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas al Estado. Cuestiones que deben ser resueltas por órganos jurisdiccionales, que en el caso de ser administrativos (como los tribunales fiscales) deben dejar siempre margen para que sea el poder judicial quien diga la última palabra sobre lo debatido.

En la tramitación del procedimiento especial se determinación de la obligación tributaria que desarrolla la Administración Tributaria, este procedimiento puede contener un plazo específico para que el contribuyente o responsable, tenga la oportunidad de demostrar las argumentaciones que le planteó a la Administración Tributaria, al evacuar la audiencia que le fuera conferida oportunamente. Esta fase se denomina como período de prueba.

En el desarrollo del procedimiento especial referido, con posterioridad a la conclusión del trabajo de auditoria de campo o de gabinete, realizado por la administración tributaria. En el cual se verificó el cumplimiento adecuado de las obligaciones tributarias de un determinado contribuyente, se formula el ajuste resultante, con sus justificaciones técnico-legales que correspondan, indicando la sustentación legal del mismo. Este ajuste

no es más que la suma de los hallazgos de auditoría, o sea de aquellas inconsistencias, en las que el contribuyente ha incurrido en su adecuada determinación de la obligación tributaria que en derecho le corresponde cumplir, y se materializa ese ajuste, en una cantidad de dinero complementaria al tributo por el contribuyente que ha autodeterminado, cantidad que estima la Administración Tributaria, debe enterar el sujeto pasivo fiscalizado.

Justificados adecuadamente, los ajustes son dados a conocer al contribuyente o responsable, confiriéndosele audiencia al mismo, por el plazo de 30 días improrrogables. Los documentos que se refieren al conferimiento de la auditoria, debe notificarse en forma personal al contribuyente i responsable, cumpliendo con los requisitos de tiempo y forma que desarrolla el Código Tributario en la Sección Segunda de su Capítulo V.

Dentro del plazo improrrogable de 30 días que se menciona en el párrafo anterior, el contribuyente o responsable, podrá solicitar la apertura a prueba del proceso administrativo, para el efecto, el Código Tributario no exige el cumplimiento de formalidad alguna, por medio de una simple solicitud de que se abra a prueba el proceso, es suficiente para que, sin más trámite, ni resolución, se tenga por otorgado este período, cuyo plazo de 30 días improrrogables, empezarán a contarse a partir del sexto día hábil posterior al día del vencimiento de plazo conferido para evacuar la audiencia.

3.3.1. La carga de la prueba

El tercer párrafo del Artículo 146 del Código Tributario, indica. “Al notificar al contribuyente o al responsable, si se formula 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...” De lo anterior, se deduce que, al contribuyente o responsable, la ley impone la obligación de presentar sus argumentos de defensa, descargos, así como ofrecer los medios de prueba, por medio de los cuales sean validadas, en forma objetiva, sus argumentadas justificaciones, o sea que la responsabilidad de demostrar la improcedencia de ajustes dados a conocer por el conferimiento de audiencia, al contribuyente o responsable.

En cierta forma, la ley da por cierta, hasta que no se demuestre lo contrario, la pretensión de la Administración Tributaria de afectar económicamente al sujeto pasivo con los ajustes dados a conocer en los documentos relacionados con la audiencia que se le confiere. Lo que obliga a que la Administración Tributaria actúe de buena fe y en apego a la ley, al pretender la imposición de los ajustes que se le plantean al obligado.

De las pruebas que pueden aportarse dentro del procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria. Conforme el Artículo 142 del Código Tributario, en las actuaciones, ante la Administración Tributaria podrá utilizarse todos los medios de prueba admitidos en derecho, o sea que legalmente son admisibles dentro del procedimiento administrativo tributaria, los medios de prueba que son admitidos dentro

del derecho ordinario, dado que el Código Tributario no individualiza los medios de prueba. Sobre el particular, el Artículo 128 del Código Procesal Civil y Mercantil, enumera como medios de prueba los que se señalan a continuación:

- a) Declaración de las partes.
- b) Declaración de testigos.
- c) Dictamen de expertos.
- d) Reconocimiento judicial.
- e) Documentos.
- f) Medios científicos de prueba.
- g) Presunciones.

Aunque la prueba más usual en el ámbito administrativo tributario, sea la presentación de documentos (prueba documental). Legalmente puede el contribuyente o responsable, solicitar por escrito o en acta que se suscriba ante autoridad tributaria, el diligenciamiento de cualquier otro medio de prueba, los cuales deberán desarrollarse en diligencias ante la autoridad tributaria que esté conociendo del proceso, debido dejar constancia por escrito de su diligenciamiento, idóneamente en acta administrativa.

En la que firmarán los participantes, sobre este particular, el Código Tributario no desarrolla la forma en que debe recibirse pruebas como la de testigos, expertos y las otras mencionadas anteriormente, estimándose que debe aplicarse la lógica jurídica y lo

dispuesto en el Código Procesal Civil y Mercantil sobre este particular, siempre y cuando no se vulnere el debido proceso

3.3.2. De las diligencias para mejor resolver

Si evacuada la audiencia y en todo caso, agotado el período de prueba, no existiere en la autoridad tributaria plena certeza para sustenta la resolución en la que se declaren adeudos tributarios por ajustes, la Administración Tributaria tiene la facultad para que de oficio o a petición de parte, se dicten medidas para mejor resolver, entre las cuales podrán:

- a) Que se tenga a la vista cualquier documento que se estime conveniente.
- b) Que se practique cualquier diligencia que se considere necesario o se amplíen las que ya se hubieren hecho.
- c) Que se tenga a la vista cualquier actuación que sea pertinente.

Dichas diligencias se deberán practicar en un plazo no mayor de quince (15) días. Como se puede observar, el Código Tributario desarrolla disposiciones legales de carácter procesal, que garantiza para cualquier persona un debido proceso, por lo que los responsables de su trámite, como autoridad tributaria, deben apegarse a los preceptos legales contenidos en dicha norma legal.

3.4. Objeto del proceso tributario

El objeto del procedimiento tributario es recaudar los fondos relativos a impuestos u otros pagos que es en deber del particular, quien está obligado a tributar voluntariamente conforme lo señala la ley, cuando no lo hace, se procede al procedimiento contencioso tributario, que tiene como fin, mediante la coerción judicial obligar al sujeto pasivo a cancelar lo adeudado.

Se debe entender que existen dos tipos de derecho, el sustantivo y el adjetivo. El primero (el sustantivo), se refiere a las leyes de la materia que regulan los derechos y obligaciones de las personas, así como las facultades y obligaciones de las autoridades, en el caso específico el ejemplo más claro sería lo relativo a los impuestos. El segundo (adjetivo), se refiere a la regulación para ejercer o hacer efectivos los derechos y obligaciones.

Se entiende que existe una normativa que regula la existencia de un impuesto y otra que obliga a pagar ese impuesto y como pagarlo. En el caso particular, el derecho procesal fiscal regula -a través de las normas jurídicas-, los procedimientos administrativos y jurisdiccionales que tienen que ver con los tributos.

El derecho procesal fiscal o tributario es el conjunto de reglas mediante las cuales se ejercitan derechos fiscales ante autoridades jurisdiccionales que tienen la facultad de

resolver sobre esos derechos y seguir un procedimiento para percibir el pago por incumplimiento.

Ahora bien, respecto del proceso y del procedimiento, se tiene que las cuestiones fiscales promovidas mediante un juicio contencioso ante el tribunal competente, tienen que ver con el proceso fiscal. Mientras que las autodeterminaciones a cargo de los contribuyentes se conocen como procedimiento fiscal.

Para que quede más claro, los procesos fiscales son los juicios que se llevan ante el órgano jurisdiccional y que terminan con una sentencia, mientras que los procedimientos son las acciones donde no existe controversia ni intervención de autoridades jurisdiccionales, se trata de meros trámites administrativos (pago de un impuesto).

CAPÍTULO IV

4. Unificación de los plazos para interposición de demanda de procesos contenciosos administrativos y contencioso tributario

Con el propósito de determinar la importancia en la congruencia con el principio de igualdad y cumplir con el efecto jurídico de justicia, se propone la unificación de plazos para la interposición de demanda de los procesos contencioso administrativo y contencioso tributario.

4.1. Plazo

Es "Tiempo o lapso fijado para una acción y vencimiento del mismo, o término, propiamente dicho. Cuota o parte de una obligación pagadera en dos o más veces procesalmente, el espacio de tiempo concedido a las partes para comparecer, responder, probar, alegar, consentir o negar en juicio"²⁶.

"El plazo, como período de tiempo dentro del cual puede tener vida un derecho o ser ejercitado, tiene una trascendencia importante en la legislación hipotecaria, aun cuando pueda decirse que no todos los plazos que la misma señala son plazos preclusivos o plazos dentro de los cuales pueda realizarse un acto con eficacia jurídica, ya que al lado del plazo preclusivo existe el que señala la posible caducidad de un derecho o de un

²⁶ Cabanellas, Guillermo. *Op. Cit.* Pág. 269.

asiento. De esas dos clases de plazos pueden aflorar infinidad de ejemplos dentro de la legislación hipotecaria²⁷.

El plazo, jurídicamente es el tiempo legal o contractualmente establecido que ha de transcurrir para que se produzca un efecto jurídico, usualmente el nacimiento o la extinción de un derecho subjetivo o el tiempo durante el que un contrato tendrá vigencia. El plazo siempre es cierto, en el sentido de que es un tiempo que llegará en algún momento dado y sin posibilidad de que no llegue a ocurrir.

En la concepción clásica del derecho romano, el plazo de vencimiento de una obligación se presumía concedido en beneficio del deudor, por lo que podía renunciar al mismo y cumplir la obligación anticipadamente, si no se establecía otra cosa en la Ley o en el contrato. En el derecho español actual se presume por el contrario que el plazo ha sido puesto en beneficio de ambas partes (por lo que el deudor no puede cumplir anticipadamente su obligación si el acreedor se opone).

4.1.1. Análisis doctrinario

La legislación procesal con gran frecuencia, la doctrina también, se sirven como sinónimos, soslayando sutileza técnica, de los vocablos plazos y términos, sin embargo, discrepan en esencia, por cuanto el plazo es comprensivo de todo el lapso para actuar. En tanto que el término integra tan sólo su vencimiento o final. De ahí que, para ajustarse

²⁷ Fundación Tomás Moro. Op. Cit. Pág. 759.

al léxico positivo, en no pocas especies de las insertas luego. Sobre los distintos plazos, se haga remisión a los respectivos términos.

“Como el plazo, constituye elemento accidental de los negocios jurídicos, pero que no afecta a su existencia, si no a su cumplimiento. Precisamente el no contener el elemento aleatorio de la condición, la fatalidad del plazo diferencia éste de aquélla. El plazo divide los actores jurídicos en puros, los exigibles o ejecutables desde luego, y los aplazados, cuyo cumplimiento pende del lapso establecido por ley, convenio. Decisión unilateral o judicial”²⁸.

De acuerdo al uso que se le dé, el término plazo puede referir diversas cosas. En términos generales, el plazo refiere al término o tiempo señalado para la concreción de una determinada cuestión. En tanto, a instancias del derecho, un plazo será aquel hecho futuro cierto del cual penderá el nacimiento o la extinción de un derecho. Esto de la certeza tiene razón de ser porque el tiempo que marcará el plazo no puede ser que no llegue.

Generalmente, el plazo se incorpora en los contratos como una cláusula de tipo accidental, porque un contrato puede tener un plazo o bien tratarse de un contrato indefinido sin ningún tipo plazo, en tanto, en los casos en los que en un contrato se especifica un plazo, sin este el contrato desaparece. En otro ámbito en el cual el término plazo goza de una especial importancia, es en el mundo de las finanzas, ya que como plazo fijo se conoce a aquellas operaciones financieras, por las cuales los bancos, a

²⁸ *ibid.*

cambio del mantenimiento de ciertos recursos monetarios inmovilizados durante un tiempo determinado, reportará a quien toma ese plazo fijo, un particular o una empresa, una rentabilidad financiera que puede ser fija o variable y que se manifestará en dinero o en especie, según corresponda.

4.1.2. Análisis jurídico

De acuerdo al capítulo V de la Ley del Organismo Judicial, que comprenden los Artículos del 45 al 50, establece que: "En el cómputo de los plazos legales en toda clase de procesos se observarán las reglas siguientes:

- a) El día es de veinticuatro horas, que empezará contarse desde la media noche, cero horas.
- b) Para los efectos legales, se entiende por noche el tiempo comprendido entre las dieciocho horas de un día a las seis horas del día siguiente.
- c) Los meses y los años se regularán por el número de días que les corresponde según el calendario gregoriano.
- d) Terminarán los años y los meses la víspera de la fecha en que han principado a contarse.
- e) En los plazos que se computen por días no se incluirán los días inhábiles.

Son inhábiles los días de feriado que se declaren oficialmente, los domingos y los sábados cuando por adopción de jornada continua de trabajo o jornada semanal de trabajo no menor de cuarenta horas, se tengan como días de descanso y los

días en que por cualquier causa el tribunal hubiese permanecido cerrado en el curso de todas las horas laborables.

- f) Todo plazo debe computarse a partir del día siguiente al de la última notificación., salvo el establecido o fijado por horas, que se computará como lo establece el Artículo 46 de la Ley del Organismo Judicial.

En materia impositiva el cómputo se hará en la forma que determinen las leyes de la materia.

El plazo establecido o fijado por horas, se computará tomando en cuenta las veinticuatro horas del día a partir del momento de la última notificación o del fijado para su inicio.

Si se tratare de la interposición de un recurso, el plazo se computará a partir del momento en que se indicia la jornada laborable del día hábil inmediato siguiente.

Cuando hubiere que practicarse alguna diligencia urgente, el juez, de oficio o a solicitud de parte, debe actuar en los días y horas inhábiles, expresando en ella el motivo de la urgencia y haciéndolo saber a las partes.

El plazo por razón de la distancia es imperativo, y la autoridad lo fijará según los casos y circunstancias.

El juez debe señalar plazo cuando la ley no lo disponga expresamente.

Los plazos no corren por legítimo impedimento calificado o notorio, que haya sobrevenido al juez o a la parte. El plazo para alegarlo y probarlo cuando afecte a las partes es de tres días computados a partir del momento en que se dio el impedimento”.

El Artículo 23 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, señala: “El plazo para el planteamiento del proceso contencioso administrativo es de tres meses contados a partir de la última notificación de la resolución que concluyó el procedimiento administrativo, del vencimiento del plazo en que la administración debió resolverse en definitiva o de la fecha de publicación del Acuerdo Gubernativo que declaró lesivo el acto o resolución en su caso”.

Como se puede apreciar, el plazo regulado en la Ley de lo Contencioso Administrativo, es de tres meses para iniciar el proceso contencioso administrativo, el cuándo comienza a contar a partir de la última notificación que hace fenecer el trámite administrativo.

Por su parte, el Artículo 161 del Código Tributario, regula: “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”.

En tal virtud, se determina que no existe igualdad en los procesos por lo que se propone la unificación de los plazos para interponer el recurso contencioso administrativo y tributario en un plazo igual.

4.2. Unificación de plazos en el proceso contencioso administrativo y tributario

El proceso contencioso administrativo en Guatemala, difiere entre lo regulado en la Ley de lo Contencioso Administrativo y el Código Tributario. El Artículo 23 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, el plazo es de tres meses para iniciar el proceso, los cuales se cuentan a partir de la última notificación se da por concluido el procedimiento administrativo. Mientras que en el proceso tributario el Artículo 161 del Código Tributario establece un plazo de treinta días, que se cuenta a partir de la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición

En tal virtud, se determina que no existe igualdad de plazos en ambos procesos, por lo que se propone la unificación de los plazos para interponer el recurso contencioso administrativo y tributario igualando los plazos.

La diferencia de plazos existentes en leyes específicas de materia administrativa y tributaria, y sus condiciones de aplicación en la legislación guatemalteca, y la propuesta para estandarizar los plazos para un mejor desempeño y seguimiento en el proceso contencioso-administrativo, que permita la distinción entre cada materia, pero sin marcar diferencia entre la interposición de los recursos en los tribunales respectivos.

En congruencia con el principio constitucional de igualdad, se busca la justicia y cumplimiento de la legislación guatemalteca, al proponer la unificación del plazo para el planteamiento del proceso contencioso administrativo en Guatemala, a través del cual el

plazo determinado originalmente de tres meses en la Ley de lo Contencioso Administrativo y el proceso en materia tributaria que reduce a treinta días hábiles dicho plazo, por lo que se hace necesario unificar los plazos para que haya congruencia con el proceso contencioso administrativo.

La incongruencia en los plazos deja en total desventaja la protección a los particulares que tengan controversia por procesos administrativos en las áreas de contrataciones y concesiones y en materia tributaria la discusión e impugnación del pago de tributos, impuestos, tasas, arbitrios, contribuciones. Por lo que se hace necesaria la interpretación y regulación jurídica de la modificación del Artículo 161 del Código Tributario, el cual dejó el vacío legal en cuanto a que si todos los procesos administrativos se establece el plazo de 30 días para la interposición del inicio de la tramitación.

La importancia de la unificación del plazo que se propone, se determina que al interponer el recurso contencioso administrativo, en los casos de la administración obra como poder público, ya no se perjudique o lesione los intereses del sector tributario con su actuación de un derecho administrativo tributario o lo que es más importante, la legalidad establecida.

4.3. Proyecto de reforma al Artículo 161 del Código Tributario

Exposición de motivos

El fin que conlleva la reforma al Artículo 161 del Código Tributario, es unificar los plazos con la Ley de lo Contencioso Administrativo, en virtud que aplicar la igualdad en el procedimiento, pues ambos son procesos administrativos y por lo tanto se debe aplicar el principio de igualdad.

Además, la unificación de plazos al promover el proceso da seguridad jurídica a las actuaciones judiciales y evita la confusión, desigualdad y se da seguridad jurídica y transparencia en esos procedimientos.

Por las razones, expuestas lo que busca la reforma legal es la transparencia en el trámite y evitar confusiones jurídicas en el planteamiento de ambos procedimientos, llegando a establecer procesos sencillos, comprensibles y aplicar el principio de igual en el procedimiento.

Parte considerativa

Esta parte de la reforma debe contener los considerandos correspondientes y las razones que se tienen para hacer una reforma de ley, se debe establecer los beneficios que



conlleve la reforma y la necesidad de hacer del proceso tributario una igualdad con el proceso contencioso administrativo en el inicio del procedimiento.

PROYECTO DE REFORMA

PROYECTO LEGISLATIVO PARA REFORMAR EL ARTÍCULO 161 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, DECRETO NÚMERO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

ORGANISMO LEGISLATIVO

CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

DECRETO NÚMERO _____

El Congreso de la República de Guatemala

CONSIDERANDO:

Que la Ley de lo Contencioso Administrativo en el Artículo 23 fija el plazo de tres meses para el planteamiento del proceso contencioso administrativo, los cuales se cuentan a partir de la última notificación de la resolución que concluyó dicho procedimiento, del vencimiento del plazo en que la administración debió resolver en definitiva o de la fecha de publicación del Acuerdo Gubernativo que declaró lesivo el acto o resolución en su caso.

CONSIDERANDO:

Que por su parte, el Artículo 161 del Código Tributario, señala que 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 proferentemente. El plazo para interponer el recurso contencioso administrativo será de treinta días hábiles, contados a partir del día hábil siguiente de la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición, en su caso.

CONSIDERANDO

Que no se aplica el principio de igualdad en el procedimiento, cuando no se les da la misma oportunidad procesal a las partes en el proceso contencioso administrativo y en proceso tributario, a pesar que ambos son contenciosos administrativos, por lo que ambos procedimientos deben semejarse en los plazos regulados.

CONSIDERANDO:

Que en el proceso contencioso administrativo se establece un plazo de tres meses para iniciar el procedimiento correspondiente, mientras que en el contencioso tributario se



regula un plazo de treinta días, lo que hace incongruente el planteamiento de ambos procedimientos, lo que provoca inseguridad jurídica en los procedimientos contencioso administrativo y tributario, por lo que la unificación de plazos dará transparencia en esos procedimientos.

CONSIDERANDO

Que la reforma al Artículo 161 del Código Tributario es justa, en virtud que con la misma se da la oportunidad de igualdad de condiciones a las partes para promover la acción jurídica en los órganos jurisdiccionales correspondientes, además de transparentar los actos administrativos judiciales, en consecuencia se aplica el principio de igualdad en ambos procedimiento para que cada parte tenga el tiempo suficientes para plantear lo que en derecho les corresponda.

CONSIDERANDO:

Que se hace necesario modificar el Artículo 161 del Código Tributario para igualar el plazo que contiene el Artículo 23 de la Ley de lo Contencioso Administrativo y así igualar los plazos en ambos procedimientos

POR TANTO:

En ejercicio de las atribuciones que le confiere el Artículo 171 inciso a) de la Constitución Política de la República de Guatemala;



DECRETA:

La siguiente:

**REFORMA AL ARTÍCULO 161 DEL DECRETO NÚMERO 6-91 DEL CONGRESO DE
LA REPÚBLICA DE GUATEMALA, CÓDIGO TROBUTARIO**

ARTÍCULO UNO. Se reforma el Artículo 161, el cual queda así:

"Artículo 161. 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. El plazo para interponer el recurso Contencioso Administrativo será de tres meses (3), contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de resolución del recurso de revocatoria o de reposición, en su caso.

El memorial de demanda deberá contener todos los requisitos mínimos establecidos en el Artículo 28 de la Ley de lo Contencioso Administrativo y la Sala deberá rechazar de oficio las demandas que no contengan los requisitos establecidos en dicha ley, expresando los defectos que haya encontrado.

**PASE AL ORGANISMO EJECUTIVO PARA SU SANCIÓN, PROMULGACIÓN Y
PUBLICACIÓN.**



DADO EN EL PALACIO DEL ORGANISMO LEGISLATIVO EN LA CIUDAD DE
GUATEMALA A LOS... DÍAS, DEL MES DE... DEL AÑO...



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Los plazos establecidos en la Ley de lo Contencioso Administrativo y el Código Tributario, son diferentes, por lo que el Artículo 23 de la Ley de lo Contencioso Administrativo señala el plazo de tres meses para iniciar la acción, mientras que el Artículo 161 del Código Tributario señala el plazo de treinta días, por lo que existe disparidad en los plazos señalados, lo que provoca inseguridad jurídica y controversia en el derecho de los particulares en cuanto al principio de igualdad jurídica y que deja en desventaja la protección de los mismos.

Por tal razón, se hace necesario unificar los plazos y reformar el Artículo 161 del Código Tributario, tal como se propone, para iniciar la acción en el órgano jurisdiccional respectivo, lo que establece seguridad jurídica, igualdad y transparente el debido proceso, a través de la reforma del Artículo 161 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

Lo anterior tomando en cuenta que no se lesiona los intereses del sector tributario con actuación en el derecho administrativo particular y lo que es más importante la legalidad establecida conforme lo señala Constitución Política de la República de Guatemala.





BIBLIOGRAFÍA

AVILÉS SALAZAR, Luís Alfredo. La capacidad de pago, principio constitucional del régimen tributario. Guatemala: Ediciones Mayté, 1988.

CABANELLAS, Guillermo. Diccionario enciclopédico de derecho usual. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L., 1980.

CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. Derecho administrativo. Guatemala: Ed. Vile, 1998.

DE BUJANDA, Sainz. Lecciones de derecho financiero. Madrid, España: E. Instituto de Estudios Políticos, 1962.

FLORES ZAVALA, Ernesto. Los principios tributarios. México: Ed. Porrúa, 1995.

FUNDACIÓN TOMÁS MORO. Diccionario jurídico espasa. Madrid, España: Ed. Espasa Calpe, S.A., 1999.

GIULIANI FONROUGE, Carlos. Derecho financiero. Buenos Aires, Argentina: Ed. Desalma, 1982.

GONZÁLEZ MONCADA, Solange del Rocío Maribel. La obligación tributaria, medio de extinción que se incorpora en el Código Tributario de Guatemala. Guatemala: Ediciones y Servicios, 1991.

MICROSOFT CORPORATION. Diccionario encarta 2004. Enero, 2008.

MATUS BENAVENTE, Manuel. Finanzas públicas. Santiago de Chile: Ed. Santiago de Chile, 1989.



OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L., 1989.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal.** México: Ed. Mexicana, 1992.

SOLEY WUELL, Tomás. **Elementos de la ciencia hacendaria.** San José de Costa Rica: Editores Soley y Valverde, 1984.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y derecho tributario.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Desalma, 1984.

Legislación

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

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

Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 20-2006, 2006.

Ley de lo Contencioso Administrativo. Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 119-96, 1996.