

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

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central figure of a man in a dark robe, possibly a scholar or saint, holding a book. Above him is a crown with a cross on top. The seal is surrounded by Latin text: "ORBIS CONSPICUA CAROLINA ACADEMIA" at the top and "CAETERA SPES INTER COACQUEMATELNSIS" at the bottom. The background of the seal includes architectural elements like columns and a lion rampant.

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA SUSPENSIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO COMO
EFECTO DEL PLANTEAMIENTO DEL PROCESO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO**

MYNOR VINICIO ESPAÑA URRUTIA

GUATEMALA, JUNIO DE 2008

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

**“ANÁLISIS JURÍDICO DE LA SUSPENSIÓN DEL ACTO
ADMINISTRATIVO COMO EFECTO DEL PLANTEAMIENTO DEL
PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO”**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por

MYNOR VINICIO ESPAÑA URRUTIA

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, junio del año 2008.

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

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

**TRIBUNAL QUE PRACTICÒ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Licda. Marisol Morales Chew
Secretario: Lic. Rodolfo Giovanni Celis López
Vocal: Licda. Otto Marroquín Guerra

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Ronán Arnoldo Roca Menéndez
Secretario: Lic. Jorge Eduardo Avilés Salazar
Vocal: Lic. Julio Cesar Centeno Barillas

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 normativo para la elaboración de tesis de licenciatura en la facultad de ciencias jurídicas y sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala).

ACTO QUE DEDICO

- A Dios:** Por haberme dado la vida y el privilegio de alcanzar este objetivo.
- A mis padres:** Maynor Alcides España Torres y Silvia Maritza Urrutia Molina, a quienes agradezco infinitamente por darme el amor y el apoyo incondicional de un padre. Y sobre todo por enseñarme a ser un hombre de bien.
- A mis hermanos:** Eder y Eduardo, por su amor y comprensión.
- A mis tíos:** Telma Azucena España Torres, Mario Augusto Martínez Flores, Miriam Argentina España Torres y Mario René Hernández Méndez, gracias por acogerme en el seno de su hogar como un hijo más.
- Muy especialmente:** Al licenciado Mario Augusto Martínez Flores (Q.E.P.D.) Donde quiera que este, gracias por la oportunidad que me brindo, por su amor y consejos de padre. Y gracias sobre todo, por ser mi fuente de inspiración en la vida.
- A mi revisor:** Licenciado Dixón Díaz Mendoza, gracias por su amistad incondicional, su apoyo constante y sus consejos que me harán ser un profesional responsable.
- A mi asesor:** Licenciado José Alejandro Córdova Herrera, gracias por su cariño, amistad y por colaborar en mi trabajo de tesis.

A mis padrinos:

A quienes les profeso mi cariño y admiración por la forma en que se han conducido en su vida profesional.

A mis amigos:

José Bojorquez, Sergio Pacheco, William Gudiel, Juan José Lemus, Cicifredi Hernández, Lucy Rodríguez e Ingrid Chajón. Gracias por su amistad.

A:

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

ÍNDICE

Pág.

Introducción.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

1. El proceso contencioso administrativo.	1
1.1 Generalidades.	2
1.1.1 Concepto del proceso contencioso administrativo.	5
1.1.2 Definición del proceso contencioso administrativo.	6
1.1.3 Naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo.	6
1.1.4 Principios que informan el proceso contencioso administrativo.	7
1.1.5 Casos de Procedencia del proceso contencioso administrativo.	10
1.1.6 Competencia de los órganos jurisdiccionales.	11
1.1.7 Los sujetos procesales en el proceso contencioso administrativo.	13
1.2 Demanda contenciosa administrativa.	16
1.2.1 Requisitos formales que debe cumplir la demanda de lo contencioso Administrativo.	16
1.2.2 Plazo para la interposición de la demanda contenciosa administrativa en materia tributaria.	18
1.2.2.1 Tiempo para su presentación, en caso de existir resolución Administrativa.	18
1.2.2.2 Tiempo para su presentación, en caso de operar el silencio Administrativo.	19
1.3 Emplazamiento.	20
1.3.1 Generalidades.	20
1.3.1.1 Medidas precautorias.	21
1.3.1.2 Excepciones.	23
1.3.1.2.1 Excepciones previas.	23
1.3.1.2.2 Excepciones perentorias.	26

	Pág.
1.4 Contestación de Demanda.	27
1.4.1 Generalidades.	27
1.4.2 Actitudes del demandado.	28
1.5 Período de Prueba.	29
1.5.1 Generalidades.	29
1.5.1.1 Duración.	31
1.5.2 Medios de Prueba en el Proceso Contencioso Administrati- vo.	32
1.5.3 Fases de la Prueba.	32
1.5.3.1 Ofrecimiento.	33
1.5.3.2 Proposición o solicitud de admisión.	33
1.5.3.3 Diligenciamiento.	34
1.5.3.4 Valoración.	34
1.5.4 Sistemas de valoración de la prueba.	35
1.5.4.1 Prueba legal o Tasada.	35
1.5.4.2 Libre Convicción.	35
1.5.4.3 Sana Crítica.	36
1.6 La vista.	37
1.7 Del auto para mejor fallar.	37
1.8 La Sentencia.	37
1.8.1 Plazo.	38
1.8.2 Requisitos.	38
1.8.3 Recursos.	39
1.9 Formas anormales de terminar el proceso.	41
1.9.1 Caducidad.	41
1.9.2 Desistimiento.	41
CAPÍTULO II	
2. Resoluciones judiciales.	43

	Pág.
2.1 Generalidades.	43
2.1.1 Concepto.	43
2.1.2 Naturaleza Jurídica.	43
2.1.3 Clases.	44
2.1.3.1 Decretos.	44
2.1.3.2 Autos.	45
2.1.3.3 Sentencias.	45
2.1.4 Requisitos legales.	45
2.1.5 Plazo para dictar las resoluciones judiciales.	46
2.1.6 Notificaciones de las resoluciones judiciales.	46
2.2 Medidas Precautorias.	47
2.2.1 Concepto.	47
2.2.2 Clases.	49
2.3 Medios de Impugnación.	51
2.3.1 Ordinarios.	51
2.3.2 Extraordinarios.	53

CAPÍTULO III

3. La suspensión del acto administrativo como efecto del planteamiento del proceso contencioso administrativo tributario y su regulación en la ley de lo contencioso administrativo.	55
3.1 Generalidades.	55
3.1.1 Definición de Suspensión.	55
3.1.2 Análisis doctrinario de la suspensión, en el derecho administrativo Latinoamericano.	55
3.1.3 Análisis jurídico de la suspensión, en el derecho guatemalteco.	71
3.1.4 Momento procesal oportuno para otorgar la suspensión.	76
3.1.5 Ilegalidad del otorgamiento de la suspensión del juicio económico coactivo como medida precautoria dentro del proceso contencioso	

	Pág.
administrativo.	77

CAPÍTULO IV

4. El proceso económico coactivo.	79
4.1 Generalidades.	79
4.2 Definición de proceso económico coactivo.	80
4.3 Naturaleza jurídica del proceso económico coactivo.	80
4.4 Características del proceso económico coactivo.	81
4.5 Sujetos procesales en el juicio económico coactivo.	81
4.6 Trámite del juicio económico coactivo.	82
Conclusiones.	85
Recomendaciones.	87
Bibliografía.	89

INTRODUCCIÓN

La jurisdicción contenciosa-administrativa en materia tributaria, se puede decir que es relativamente nueva y que en la actualidad está en vías de desarrollo, por lo que es normal que encontremos un sinnúmero de deficiencias no sólo en los cuerpos normativos que regulan la parte sustantiva sino también la parte adjetiva de la misma, que es la que en ésta oportunidad nos interesa.

Es por eso que los sujetos procesales se ven en la necesidad de integrar al procedimiento contencioso administrativo, figuras jurídicas que están contenidas en el Código Procesal Civil y Mercantil, mismas que están diseñadas para ser aplicadas al proceso civil y que no encajan dentro del proceso contencioso administrativo, en virtud que alteran la naturaleza misma de éste y los principios constitucionales que lo informan.

Es por eso que nace la necesidad de investigar y analizar la figura jurídica de la suspensión del acto administrativo como efecto del planteamiento del proceso contencioso administrativo, enfatizando que dicha investigación se hace en materia tributaria.

En ese orden de ideas es preciso aclarar que en nuestra legislación no existe la suspensión como figura jurídica procesal en el Derecho Tributario, por lo que en el presente trabajo de investigación, tomando como base la doctrina latinoamericana que informa al derecho procesal administrativo y haciendo referencia a distintas legislaciones en esta materia, se presenta una breve exposición de temas que ayudarán a la operatividad de la suspensión como efecto procesal en el derecho tributario guatemalteco. Conteniendo el capítulo primero, lo que es el Proceso Contencioso Administrativo, en todas y cada una de sus fases procesales,

incidencias y medios de impugnación, en el capítulo segundo, se expone lo concerniente a las resoluciones judiciales, ahora bien, en el capítulo tercero, se hace el estudio y análisis jurídico sobre “la suspensión del acto administrativo como efecto del planteamiento del proceso contencioso administrativo tributario y su regulación en la ley de lo contencioso administrativo”, para terminar en el capítulo cuarto con lo que es el proceso económico coactivo. Esto en aras de coadyuvar al desarrollo del derecho administrativo en nuestro país, sin perder de vista los principios constitucionales que protegen los derechos de los contribuyentes ante la administración tributaria.

Es por eso que en el presente trabajo de investigación, se encontrarán varias propuestas que podrán solucionar de una u otra forma ese vacío legal, que en su caso no hace más que exponer al contribuyente a que le sean violadas las garantías constitucionales que amparan el derecho administrativo.

Tomando en consideración, que el presente trabajo de investigación se realizó, utilizando la técnica de la entrevista y la investigación bibliográfica, así como el método inductivo y deductivo.

CAPÍTULO I

1.- El proceso contencioso administrativo

1.1 Generalidades

1.1.1 Antecedentes históricos del proceso contencioso administrativo en Guatemala.

El Proceso Contencioso Administrativo aparece regulado por primera vez en la legislación guatemalteca a través de las Reformas a la Constitución de la República de Guatemala, decretadas el 20 de diciembre de mil novecientos veintisiete (1927). En el artículo 6º que reformó el artículo 17 de la Constitución Política de la República de Centro América (Decretada esta última el nueve de septiembre de 1921), se estableció que una ley determinaría lo concerniente a la jurisdicción contencioso administrativa, tribunales que la ejercían, su organización, competencia y orden de procedimientos en los casos de tal naturaleza. Asimismo el artículo 2º de las disposiciones transitorias de las reformas citadas, se dispuso que la Asamblea Legislativa emitiría la ley relacionada a la jurisdicción contenciosa administrativa.

En cumplimiento de dicho mandato constitucional el 28 de mayo de 1928, la Asamblea Legislativa emitió la Primera Ley de lo Contencioso Administrativo a través del Decreto número 1550 que constó de 42 artículos relacionados con el objeto de la ley, la

organización del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, las partes, el procedimiento y sobre el Tribunal de Conflictos de Jurisdicción.

Posteriormente a través del artículo 23 de las reformas a la Constitución Política de la República de Guatemala, decretadas el once de julio de mil novecientos treinta y cinco (1935), que reformó el artículo 85 de la Constitución Política de la República de Centroamérica, se reguló que cuando el Poder Ejecutivo procediera como parte en algún negocio, en caso de contienda sobre actos o resoluciones puramente administrativas conocería de ellas el Tribunal de lo Contencioso Administrativo. Por medio de dicha reforma se delimitó constitucionalmente la competencia del tribunal de lo contencioso administrativo, el que conocería de los asuntos en los cuales el Poder Ejecutivo apareciera como parte en algún negocio y en actos y contiendas sobre actos o resoluciones puramente administrativas.

La Constitución de la República de Guatemala, vigente hasta el veintiocho de noviembre de mil novecientos cuarenta y cuatro, con relación a la jurisdicción contencioso administrativa, adicionalmente a lo regulado en la Constitución anterior agregó lo relativo a la conducta de los miembros de dicho Tribunal.

El veintiocho de septiembre de mil novecientos treinta y seis, el Presidente de la República emitió el Decreto número 1881 que contenía la Ley de lo Contencioso Administrativo derogando el Decreto 1550 de la Asamblea Legislativa. Esta nueva ley contenía 64 artículos y 7 capítulos. A diferencia de lo anterior, ésta estableció los

Recursos de Revocatoria y Reposición previos al contencioso administrativo y reguló de una manera más detallada el llamado “Recurso de lo Contencioso Administrativo”.

La Constitución de la República de Guatemala decretada por la Asamblea Nacional Constituyente el once de marzo de mil novecientos cuarenta y cinco introdujo dos grandes avances a la jurisdicción contenciosa-administrativa:

Otorgó la posibilidad de impugnar las sentencias de lo contencioso administrativo por medio del Recurso Extraordinario de Casación. Anteriormente cuando el Tribunal de lo Contencioso Administrativo cometía algún error que afectara el fondo del asunto, el administrado quedaba en total estado de indefensión ya que, por ser este un proceso en única instancia, contra las sentencias únicamente procedía la Acción de Responsabilidad.

Otorgó competencia al Tribunal de lo Contencioso Administrativo para conocer de Inconstitucionalidades en Caso Concreto. Lo cual ayudó a garantizar el pleno goce del derecho de defensa del administrado, ya que a través de la impugnación de inconstitucionalidad de leyes en caso concreto, se logra la inaplicabilidad de una ley al caso específico.

La Constitución de 1956, además de normar lo relativo a la jurisdicción contenciosa administrativa, reguló lo referente a la integración de los miembros del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, a quienes se les dio la categoría de magistrados de la corte de apelaciones.

La Constitución de 1965 no realizó ningún cambio que amerite comentario.

La actual Constitución Política de la República de Guatemala, promulgada el 31 de mayo de 1985, establece en su artículo 221 que la función del Tribunal de lo Contencioso Administrativo,¹ es de contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas. Asimismo regula que para ocurrir a este Tribunal no será necesaria ningún pago o caución previa y que contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, puede interponerse el Recurso de Casación.

La actual ley de lo contencioso administrativo:

El Congreso de la República emite la actual Ley de lo Contencioso Administrativo (Decreto 119-96),² por la necesidad de estructurar un proceso que garantizara los derechos de los administrados y que aseguran la efectiva tutela administrativa y jurisdiccional de la juridicidad de todos los actos de la administración pública.

Esta ley atiende en primer lugar a un CRITERIO DE UNIDAD, procura en lo posible reunir las normas de procedimiento previo a acudir a la vía de lo contencioso administrativo en un texto único, aplicable a todas las entidades del Estado

¹ Constitución Política de la República de Guatemala, Art.221

² Ley de lo Contencioso Administrativo, Dto.119-96 del Congreso de la República.

(centralizadas, descentralizadas y autónomas), con la excepción cuando la resolución debe conocerla un Tribunal de Trabajo y Previsión Social o en los casos de los procedimientos administrativos para la substanciación de los Recursos de Revocatoria y Reposición en materia tributaria;³ el caso establecido en la Ley de bancos contra las resoluciones de la Superintendencia de Bancos en el cual cabrá el Recurso de Apelación ante la Junta Monetaria; lo referente al Recurso de Apelación regulado por la Ley del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS); así también los recursos administrativos en contra de lo resuelto por el Consejo Superior Universitario, entre otros. Es importante resaltar, que la Corte de Constitucionalidad ya ha emitido su criterio en cuanto a la aplicación de la Ley de lo Contencioso Administrativo, cuando en un caso determinado exista otra ley específica que deba aplicarse; estableciendo para el efecto que, se debe observar lo que establece la Ley del Organismo Judicial en lo que concierne a la “Derogatoria de las Leyes”, contenido en su artículo ocho (Art. 8).⁴

1.1.2 Concepto del proceso contencioso administrativo.

Partiendo de lo anterior, aunque la legislación guatemalteca no establece su concepto, podemos concluir que el proceso contencioso administrativo es, “el proceso que se sigue contra el Estado y sus instituciones centralizadas, descentralizadas y autónomas, cuando estas hallan emitido resoluciones que no se encuentren apegadas a los principios de Juridicidad y Legalidad”.

³ Ley de lo Contencioso Administrativo, Arts. 17 y 17“BIS”.

⁴ Ley del Organismo Judicial, Art. 8.

El contencioso-administrativo es un proceso de única instancia y por consiguiente en él no es admisible el recurso de apelación, aunque sí el de casación⁵ como medio contralor de legalidad del proceso y de defensa del derecho objetivo.

La competencia en materia contenciosa-administrativa corresponde al Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, ante el que se desarrolla el proceso que venimos examinando. Dicho Tribunal es un órgano judicial colegiado de análoga categoría a las Salas de la Corte de Apelaciones y ejerce la función jurisdiccional en dicha materia.

1.1.3 Definición del proceso contencioso administrativo.

Es el conjunto de etapas o fases procedimentales, debidamente concatenadas que la ley establece, y que tienen como objetivo resolver los conflictos, litigios o contiendas que surgen por virtud de la acción administrativa y que se suscitan entre la administración pública y los administrados o entre entidades administrativas.

1.1.4 Naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo.

Al proceso contencioso administrativo se la ha identificado indistintamente como “recurso” y como “proceso”, sin embargo a pesar de que inicialmente se le denominó como un recurso, tiene las características propias de un proceso, ya que se inicia y

⁵ Ley de lo Contencioso Administrativo, Art. 27

resuelve por un ente revestido de jurisdicción, distinto a la autoridad administrativa que dictó la resolución recurrida; conlleva una serie de etapas procesales, incluyendo la de conocimiento y es susceptible de impugnación a través del Recurso de Casación, razón por la cual se ha llegado a determinar que su naturaleza jurídica es la de ser un proceso.

La naturaleza del contencioso-administrativo como contralor de la juridicidad de los actos de la administración se encuentra plasmada en la propia Constitución Política de la República, que le da esa función al Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y le asigna atribuciones para conocer: a) en caso de contiendas por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado; y b) en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas, disposición que de igual forma recoge la ley ordinaria cuando regula los casos de procedencia.⁶

El contencioso-administrativo no es una acción que esté reservada únicamente a los particulares puesto que manteniendo la tradición histórica, la ley vigente regula la institución del contencioso-administrativo de lesividad, que permite al propio Estado plantear el proceso contencioso-administrativo por actos o resoluciones de la administración que haya sido declarado lesivo para los intereses del Estado, por medio de acuerdo gubernativo.⁷

1.1.5 Principios que informan el proceso contencioso administrativo.

⁶ Ley de lo Contencioso Administrativo, Art.40

Por ser un proceso posee principios, resaltándose entre los más principales:

* Principio de congruencia: Consiste en limitar las facultades del juez, quien no puede conocer más sobre lo que las partes sometan a su decisión. Las características del acto administrativo de presunción iuris tantum de legitimidad y de haber sido emitido buscando la tutela de un interés general, hace suponer que todo acto administrativo es dictado de buena fe y dentro del marco de la legalidad, por lo que si la Administración es emisora del acto, no se justifica que eventualmente el Tribunal lo califique y que aún cuando en parte sea consentido por el administrado, concluya que es ilegal y por ello debe dejarse sin efecto.

La Ley actual de lo Contencioso Administrativo establecía en su artículo 45, que el tribunal no estaba limitado de conocer por lo expresamente impugnado o el agravio invocado, el cual fue atacado de inconstitucionalidad por violar los principios de libertad y de seguridad, defensa, petición y libre acceso a los tribunales, ya que confería facultades amplias al Tribunal, y declarada con lugar porque las resoluciones dictadas en todo proceso deben ser congruentes con lo que se discute y en relación directa con lo pedido.⁸

* Principio de igualdad y contradictorio: El Principio de Igualdad tiene su asidero legal en el Arto. 4 de la Constitución, del cual se desprende que todos los hombres deben recibir un trato igual ante la ley, en igual de circunstancias, es decir una igualdad

⁷ Meza Duarte, Eric. Op. Cit. Pág. 232.

relativa, propiciada por una legislación que tienda a la protección en lo posible de las desigualdades naturales. Las leyes deben tratar de igual manera a los iguales en igualdad de circunstancias.

Por su parte el contradictorio, es la facultad de objetar lo aseverado por la contraparte. Consiste en la igualdad que tienen las partes y el Estado para debatir y contradecir lo afirmado por el contrario y aportar la prueba que estimen pertinente. Tiene su asidero legal en el artículo 12 de la Constitución.

Esto implica la observancia del Tribunal de todas las normas relativas a la tramitación del juicio, la posibilidad efectiva de ocurrir ante el órgano jurisdiccional competente para procurar la obtención de justicia.

* Principio de preclusión procesal: Es el paso de una fase procesal a otra, siempre supone la clausura de la anterior, de modo que no pueda volverse a aquella⁹. Dentro del proceso existen diferentes etapas: emplazamiento, planteamiento de excepciones previas, diligenciamiento de prueba etc. Cada uno de ellas debe realizarse en un período determinado con el objeto de lograr certeza y seguridad jurídica en los actos procesales, de tal manera que una vez haya prescrito o finalizado una de esas etapas, sea imposible volver a revivirla.

⁸ Inconstitucionalidad, Exp. 159-97 de la Corte de Constitucionalidad.

⁹ Aguirre Godoy, Mario. Derecho Procesal Civil de Guatemala, Pág. 275.

* Principio de derecho de defensa: Tal garantía consiste en la observancia por parte del Tribunal, de todas las normas relativas a la tramitación del juicio y el derecho de las partes de ocurrir ante el órgano jurisdiccional competente para procurar la obtención de la justicia, y de realizar ante el mismo todos los actos legales encaminados a la defensa de sus derechos en juicio, debiendo ser oído y dársele oportunidad de hacer valer sus medios de defensa, en la forma y con las solemnidades prescritas en las leyes respectivas, pero especialmente respetando lo que establece el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

* Principio de supletoriedad: Cuando las leyes contienen deficiencias en cuanto a la regulación de una figura jurídica, deben ser suplidas por la aplicación de otra ley. En el caso del proceso contencioso administrativo, la misma ley establece en el artículo 26, que dicho proceso se integrará con las normas de la Ley del Organismo Judicial y del Código Procesal Civil y Mercantil.

1.1.6 Casos de procedencia del proceso contencioso administrativo¹⁰

* En caso de contienda por actos y resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estados.

* En los casos de controversias derivados de contratos y concesiones administrativas.

“Un contrato administrativo es aquel que se celebra entre la administración y un particular; una concesión es el derecho que le otorga la administración a un particular

¹⁰ Ley de lo Contencioso Administrativo, Art.19

para que explote determinado servicio, territorio o alguna fuente de riqueza (Ver Arto. 102 Ley de Contrataciones del Estado)”.

* Cuando exista silencio administrativo (de carácter negativo).¹¹ Es una presunción que la ley establece en garantía del interesado ante la pasividad de la administración al resolver. Constituye una presunción legal de que se ha desestimado el Recurso a fin de accionar ante la jurisdicción contencioso administrativo.

* En los casos relacionados con la acción de lesividad.

* Incidentes de Devolución de Crédito Fiscal. (actualmente las salas son del criterio que la solicitud de Créditos fiscales se soliciten por la vía del proceso contencioso, en virtud que la disposición legal que regulaba su trámite por la vía de los incidentes fue reformada por el Decreto 80-2000 del Congreso de la República).

1.1.7 Competencia de los órganos jurisdiccionales

La Jurisdicción se define como “El poder que el Estado le otorga a los órganos jurisdiccionales previamente establecidos por la ley, para que los mismos puedan administrar justicia.¹² Sin esta facultad, los tribunales de justicia no pueden entrar a conocer de las solicitudes o reclamos que los administrados y en su caso los contribuyentes hagan en contra de la administración pública.

La Jurisdicción Contenciosa Administrativa fue instituida con la finalidad de garantizar el Estado de Derecho de los ciudadanos, la cual esta basada en un orden jurídico

¹¹ Ley de lo Contencioso Administrativo, Art.16

preexistente, que esta formado por un conjunto de garantías jurídicas enmarcadas principalmente en la Constitución Política de la República de Guatemala, específicamente en su artículo 221, el cual contiene dos principios constitucionales sobre los cuales gira todo el Derecho Administrativo Guatemalteco, como lo son el principio de JURIDICIDAD y el principio de LEGALIDAD, los cuales limitan a la Administración Pública a dictar actos arbitrarios, contrarios a la finalidad de la misma o a los intereses de la generalidad o de los administrados en particular y garantizar con ello justicia administrativa en las resoluciones o actos que emita las distintas instituciones del Estado.

En ese orden de ideas, la competencia de los órganos jurisdiccionales en materia contencioso administrativo la define el mismo artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el que en su parte conducente establece que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo tiene como función el de ser “contralor de la juridicidad de la administración pública, teniendo atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.

En cuanto a la Ley de lo Contencioso Administrativo, únicamente se limita a establecer que es un proceso de única instancia (art. 18) y los casos de procedencia (art. 19), poniendo de manifiesto la falta de técnica legislativa en el proceso de creación de leyes en nuestro país, ya que la Ley de lo Contencioso Administrativo como norma Ordinaria que regula el procedimiento de lo contencioso administrativo debe regular lo

¹² Aguirre Godoy, Mario. Derecho Procesal Civil de Guatemala, Pág. 79

concerniente, a qué órganos jurisdiccionales compete el conocimiento de las demandas en contra de los entes centralizados, descentralizados y autónomos del Estado de Guatemala.

Ahora bien, en cuanto a la jurisdicción contenciosa administrativa en materia tributaria, que es lo que en esta oportunidad nos interesa analizar, el Código Tributario en su artículo 161, si hace una breve referencia en cuanto a la competencia de los Tribunales de lo Contencioso Administrativo, estableciendo que los mismos se integrarán con el número de Salas que la Corte Suprema de Justicia estime conveniente, conociendo dichos tribunales en única instancia.¹³

1.1.8 Los sujetos procesales en el proceso contencioso administrativo tributario.

Los sujetos procesales son las personas físicas o jurídicas que con capacidad y legitimación intervienen o participan en el procedimiento judicial, con el fin de obtener o impedir la obtención de determinada pretensión.

Son partes:

* El demandante o actor: Es la parte que pretende hacer efectivo un derecho o que se declare que le asiste. Deben contar con el auxilio profesional de un abogado, ya que no se les da trámite a memoriales que no lleven patrocinio profesional. En la mayoría de los casos, el particular es el interesado principal, pero en casos como la Acción de Lesividad el actor es la Procuraduría General de la Nación.

¹³ Código Tributario, Art.161

* El órgano administrativo: Normalmente aparece como demandado, pero puede aparecer como interesado principal como es el caso de la Acción de Lesividad.

* La superintendencia de administración tributaria (SAT), es una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria; es por eso que dicho ente aparece como el órgano administrativo demandado, en virtud que es éste a través de su Directorio como órgano administrativo de superior jerarquía, el que emite las resoluciones administrativas que los contribuyentes impugnan a través del Proceso Contencioso Administrativo Tributario.¹⁴

* El ministerio de finanzas publicas: En la actualidad, este ente aparece muy esporádicamente como sujeto procesal dentro del proceso contencioso administrativo en materia tributaria, ya que este órgano fue sustituido por la Superintendencia de Administración Tributaria en materia de Impuestos, por lo que dicho ente únicamente conoce de aquellos ajustes que fueron hechos a los contribuyentes, con fecha anterior al año mil novecientos noventa y ocho.

* La procuraduría general de la nación: Actúa como órgano asesor del Estado, en todos aquellos casos en que se vea involucrado éste por algún interés patrimonial o social, así también en los casos establecidos en la ley. Siendo parte obligatoria en todo

¹⁴ Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Art. 1 y 2

proceso contencioso administrativo, quien no puede dejar de pronunciarse sobre el fondo del asunto.¹⁵

* Contraloría general de cuentas: Cuando el proceso se refiere al control y fiscalización de la Hacienda Pública, es el caso por ejemplo, de cuando se procede a efectuar la liquidación de la mortual dentro de un proceso sucesorio de conformidad con la Ley de Herencias, Legados y Donaciones.

* Las municipalidades: Cuando el proceso contencioso administrativo es promovido en contra de dicho ente autónomo, por haber emitido una resolución a través de la cual confirma Ajustes al Impuesto Único Sobre Inmuebles.

* Otros interesados: Son los titulares de derechos o intereses legítimos que puedan resultar afectados por la resolución que pueda adoptarse en el procedimiento. Arto. 28 Inciso V de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

Capacidad de las partes:

Para ser parte dentro de un proceso judicial, se debe tener capacidad de ejercicio de los derechos civiles, la cual se adquiere con la mayoría de edad; los incapaces pueden ejercitar sus derechos y contraer obligaciones por medio de sus representantes legales; las personas jurídicas pueden apersonarse por medio de sus presidentes, gerentes o directores o por medio de mandatario.

¹⁵ Ley de lo Contencioso Administrativo, Art. 35

Legitimación de las partes:

Para ser parte dentro del proceso se necesita estar legitimado activamente, es decir encontrarse en una determinada relación previa con un acto de disposición administrativa que haga legítima la presencia de un determinado sujeto con el proceso concreto en el que se impugna este acto o disposición. En consecuencia legitimación, es la idoneidad que tiene la parte de plantear, iniciar o contradecir un proceso determinado.

1.2 Demanda contenciosa administrativa

Definición de demanda: Es el escrito que inicia el juicio y tiene por objeto determinar las pretensiones del actor ¹⁶. No puede haber resolución sobre una demanda si no es oída o debidamente citada para serlo, la parte contra quien ha sido propuesta (EMPLAZAMIENTO), por ello la demanda judicial existe en el momento en que es notificada debidamente a la parte contraria y en ese mismo momento existe la relación procesal.

1.2.1 Requisitos formales que debe cumplir la demanda de lo contencioso administrativo.

¹⁶ Osorio, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Soc. Pág.286

Debe interponerse por escrito, con el auxilio profesional de abogado y debe cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 28 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, el cual en su parte conducente establece: ...Contenido: El memorial de demanda deberá contener:

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

Entre los documentos que deben acompañarse se encuentran:

- + El documento que acredite la representación que con que se actúa.
- + Los documentos en que funda su derecho, si no los tuviere deberá indicar con la mayor individualización posible el lugar donde se encuentra o la persona que los tenga en su poder para que el tribunal los requiera.
- + Copias del memorial y de los documentos adjuntos

Errores o deficiencias en el memorial de demanda.

En el supuesto de que el memorial de demanda presente cualquier deficiencia que pueda ser subsanable a juicio del tribunal, se le fijará un término prudencial para que la enmiende, por lo regular es un término de cinco días; (art.31 LCA), a la resolución que dicta el tribunal en estas circunstancias se le denomina comúnmente como PREVIO.

1.2.2 Plazo para la interposición de la demanda contenciosa administrativa en materia tributaria.

1.2.2.1 Tiempo para su presentación, en caso de existir resolución administrativa

Anteriormente el Código Tributario establecía en el artículo 161 que el plazo para la interposición del Proceso Contencioso Administrativo era de 30 días hábiles, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se realizará la notificación de la resolución del recurso de revocatoria o reposición, en su caso; Pero en la actualidad el artículo 161 del Código Tributario, fue suspendido provisionalmente por la Corte de Constitucionalidad, mediante los expedientes acumulados 112-2004 y 122-2004

respectivamente, circunstancia que obliga a los Tribunales que ejercen la Jurisdicción Contenciosa en Materia Tributaria, a aplicar supletoriamente el artículo 23 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, el cual en su parte conducente establece: "... El plazo para el planteamiento del proceso contencioso administrativo es de tres (3) meses contados a partir de la última notificación de la resolución que concluyo el procedimiento administrativo,...

1.2.2.2. Tiempo para su presentación, en caso de operar el silencio administrativo

En el caso de que el órgano administrativo no emita la resolución que ponga fin al procedimiento administrativo, la que por disposición legal esta obligado a hacerlo, se procederá a computar los tres (3) meses que establece el artículo 23 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, el que en su parte conducente establece: "... El plazo para el planteamiento del proceso contencioso administrativo es de tres (3) meses contados a partir de la última notificación de la resolución que concluyo el procedimiento administrativo, del vencimiento del plazo en que la administración debió resolver en definitiva...; disposición legal que pone un limite temporal a los administrados para poder accionar en contra de la administración pública.

Presentada la demanda el Tribunal pedirá los antecedentes (expediente administrativo) directamente al órgano administrativo correspondiente, dentro de los 5 días hábiles siguientes a la presentación de la misma, con apercibimiento de que en caso de

incumplimiento se le procesará por desobediencia, además de que el Tribunal entrará a conocer del proceso teniendo como base el dicho del actor.

El órgano administrativo requerido enviará los antecedentes dentro de los 10 días siguientes a que se le requiera. Si éste no lo envía se admitirá para su trámite la demanda, sin perjuicio de que el expediente administrativo pueda presentarse en cualquier etapa procesal.

Encontrándose los antecedentes en el tribunal, se procede a examinar la demanda y si se encuentra arreglada a derecho se admitirá para su trámite, resolución que se dicta dentro del plazo de 3 días, ya que la misma tiene carácter de auto. En esta resolución se emplazará por el plazo común de quince DIAS al órgano administrativo, a la Procuraduría General de la Nación, personas que aparezcan con interés en el expediente y cuando se refiera al control y fiscalización de la hacienda pública a la Contraloría General de Cuentas.

1.3 Emplazamiento

1.3.1 Generalidades

Definición: Es el acto por el cual se pone en conocimiento del demandado determinada pretensión promovida en su contra. Manuel Osorio lo define de la manera siguiente:

“Fijación de un plazo o término en el proceso durante el cual se intima a las partes o a terceros vinculados para que cumplan una actividad o formulen alguna manifestación de voluntad; en general, bajo apercibimiento de cargar con alguna consecuencia gravosa.

La falta de dicho emplazamiento, implica violación del debido proceso y del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, dejándose expedita la VIA DEL AMPARO.

La notificación: El derecho de defensa en juicio se inicia a través de la audiencia debida, la que a su vez da oportunidad que surja la bilateralidad en el proceso y genere el contradictorio entre las partes con intereses opuestos. La notificación, es la institución encomendada de esa elemental función. Estas se realizan de conformidad con lo establecido en el Código Procesal Civil y Mercantil.¹⁷

1.3.1.1 Medidas precautorias.

Son medios judiciales de los cuales puede disponer una persona para asegurar las resultas de un proceso, ya que sirve para prevenir o evitar una serie de consecuencias y riesgos que puedan lesionar su patrimonio, cumpliendo así con uno de los principios elementales de un Estado, como lo es la Tutela Jurídica. Las Medidas Precautorias dice Calamadrei, citado por el Doctor Mario Aguirre Godoy,¹⁸ que se caracterizan en

¹⁷ Capítulo III, Título IV del Código Procesal Civil y Mercantil, De los Actos Procesales.

¹⁸ Aguirre Godoy, Mario. Derecho Procesal Civil de Guatemala, Pág. 284 y 285.

primer lugar, por su Provisoriedad, es decir que sus efectos se ven limitados en cuanto a su duración, evitando que los mismos se prolonguen. El otro elemento característico está determinado por la “Existencia de un peligro de Daño Jurídico derivado del retardo de una providencia jurisdiccional definitiva”, de manera que, en aquellos casos en que se presente la necesidad de prevenir un daño que se teme, el cual por la inminencia de un peligro puede convertirse en daño efectivo si no se dicta la providencia cautelar.

En el caso del Proceso Contencioso Administrativo Tributario, dicha figura jurídica esta regulada en primer término, en el artículo 163 del Código Tributario, pero enfocada para que la misma sea utilizada en beneficio únicamente de la Superintendencia de Administración Tributaria, con el objeto de que este ente asegure los intereses del fisco.

En ese orden de ideas, es importante destacar también que la Ley de lo Contencioso Administrativo regula lo relativo a las Providencias Precautorias, pero de manera tal, que dicha figura jurídica puede ser solicitada por la parte actora, con el único inconveniente que las mismas son otorgadas de manera Discrecional por los Magistrados, por lo que normalmente los Tribunales de lo Contencioso Administrativo en materia Tributaria, aplican lo que establece el artículo 34 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, ya que dichas providencias son solicitadas comúnmente por la parte actora en el memorial inicial de demanda, estableciendo dicho artículo en su parte conducente que: “...El autor podrá solicitar providencias precautorias urgentes o indispensables. El tribunal resolverá discrecionalmente sobre las mismas en la resolución que admita para su trámite la demanda”.

1.3.1.2 Excepciones

Las excepciones son todos aquellos medios de defensa que utiliza la parte demandada en contra de la pretensión del actor, con el objeto de depurar el proceso, impidiendo la prosecución del juicio, paralizándolo momentáneamente o extinguiéndolo definitivamente, según se trate de Excepción Previa o Excepción Perentoria. Por su parte el jurisconsulto y maestro Eduardo Couture, citado por el Doctor Mario Aguirre Godoy,¹⁹ concibe las excepciones como el “Poder jurídico del demandado, de oponerse a la pretensión que el actor ha aducido ante los órganos de la jurisdicción.

Nuestra legislación hace una clasificación en el Código Procesal Civil y Mercantil, de las excepciones, estableciendo en principio a las Excepciones Previas y las Excepciones Perentorias.

1.3.1.2.1 Excepciones previas

Con las cuales se busca depurar el proceso y dilatar la contestación de la demanda. La Ley de lo Contencioso Administrativo en su artículo 36 las regula de la siguiente manera: ...Los emplazados pueden interponer dentro del quinto día del emplazamiento, las siguientes excepciones previas:...

¹⁹ Aguirre Godoy, Mario. Derecho Procesal Civil de Guatemala, Pág. 478 y 479.

* Incompetencia: Este es un supuesto procesal que el juez debe examinar de oficio en la primera resolución. En el supuesto de que no se percate de esta situación será la parte demandada quien se la hará saber a través de esta excepción.

* Litispendencia: Existe cuando se plantea una demanda cuando ya existe otra anterior con identidad de partes, causa y objeto. Tiende a evitar duplicidad de fallos en un mismo asunto, que al final podría hacer incurrir al tribunal en fallos contradictorios.

* Demanda defectuosa: Cuando una demanda no cumple con los requisitos formales establecidos en la ley. Se interpone cuando el Tribunal no manda subsanar errores o deficiencias en que hubiere incurrido el actor en la demanda, siempre que éstos sean subsanables, o cuando existiendo requisitos insubsanables se le diera trámite a la demanda.

* Falta de capacidad legal: Se refiere a los casos en que se carece de capacidad de ejercicio o sea la aptitud necesaria para comparecer en juicio personalmente.

* Falta de personalidad: Se refiere propiamente a la legitimación de las partes.

* Falta de personería: Se refiere al caso en que determinada persona alegue un título de representación sin tenerlo o bien cuando teniéndolo sea defectuoso.

* Caducidad: Esta tiene íntima relación con todos aquellos actos llamados preclusivos o sea los actos procesales deben realizarse durante este transcurso, ya que de otra manera se produce la preclusión con efectos de caducidad. Cuando no se interpone un recurso en tiempo o cuando no se ejercita una acción dentro del lapso fijado en la ley.

* Prescripción: Se da cuando se deja de accionar en un transcurso de tiempo, con lo cual se extingue o libera una obligación. Su finalidad es que por no haberse hecho valer se considera abandonado por su titular.

* Cosa juzgada: Se ha definido como “la autoridad y eficacia de una sentencia judicial cuando no existe contra ello medios de impugnación que permitan modificarla”. Existe cosa juzgada de conformidad con el artículo 155 de la LOJ cuando la sentencia es ejecutoriada.

Es importante hacer mención, que el procedimiento mediante el cual se van a dilucidar las excepciones previas, es a través del Incidente, regulado en los artículos 135 al 140 de la Ley del Organismo Judicial, dicho incidente se substanciara en la misma pieza del proceso principal.

1.3.1.2.2 Excepciones perentorias

Generalmente se dice que estas excepciones no son más que aquellos medios de defensa que utiliza el demandado para atacar la acción promovida en su contra, destruyéndola o bien extinguiendo la misma.

El extinto maestro Mario Aguirre Godoy, explica en su obra titulada Derecho Procesal Civil Tomo uno, que la Excepción Perentoria no destruye la acción como decía el antiguo Código Procesal Civil y Mercantil, sino que la hace Ineficaz, en mérito a circunstancias que imposibilitan que el actor pueda hacer valer su pretensión, sea porque no la estableció debidamente, porque con anterioridad se declaró que no la tenía, o porque el derecho no existe. Por su parte Eduardo Couture, al definir a las Excepciones Perentorias, concluye diciendo que las mismas no son más que “La defensa mediante la cual el demandado se opone a la pretensión del actor por razones inherentes a su contenido, extinguiendo el derecho del actor o destruyendo o enervando la acción principal, lo que pone fin al litigio.

Dentro del Proceso Contencioso Administrativo Tributario, las Excepciones Perentorias se deben interponer al momento de Contestar la demanda, y se las mismas se resolverán en Sentencia, tal y como lo establece el artículo 39 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

1.4 Contestación de la demanda

1.4.1 Generalidades

Definición:

Manuel Osorio la define como “el acto procesal por el cual el demandado responde a las alegaciones de hecho y de derecho efectuadas por el actor en su demanda”.²⁰

Por su parte Alsina, establece que la contestación de la demanda representa para el demandado lo que la demanda significa para el actor, porque ella fija el alcance de sus pretensiones.

En el proceso contencioso administrativo tributario, como en todo juicio de conocimiento, es en esta fase, el momento procesal oportuno para que la parte demandada pueda responder a las pretensiones del actor, haciendo valer todas las argumentaciones de hecho y de derecho que correspondan. La contestación de la demanda se puede presentar en dos sentidos, de forma Negativa y en forma Positiva; la primera de ellas opera cuando el demandado se opone rotundamente a la pretensión del actor, contradiciendo los argumentos de hecho y de derecho presentados por éste último, ahora bien cuando la contestación es positiva, el demandado acepta en todo o en parte las pretensiones del actor, operando así la figura jurídica que legalmente se conoce como Allanamiento. De conformidad con el artículo 38 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, “...la demanda puede contestarse negativa o positivamente. Si todos los emplazados se allanaren, se procederá a dictar sentencia.

²⁰ Osorio, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Soc.; Pág.286.

El memorial de allanamiento podrá presentarse con firma legalizada. En caso contrario deberá ratificarse. La contestación negativa de la demanda deberá ser razonada en cuanto a sus fundamentos de hecho y de derecho.

Así también es en esta fase en que la parte demandada puede interponer las excepciones perentorias que crea convenientes y la reconvencción.

1.4.2 Actitudes del demandado:

De conformidad con la doctrina, el demandado puede tomar diversas actitudes al contestar la demanda, entre las cuales figuran las siguientes:

* Actitud pasiva total o meramente negativa: Ocurre cuando el demandado no comparece o se apersona al proceso, no nombra apoderado o representada en cuyo caso se da la rebeldía. Dicha figura se encuentra contemplada en el artículo 37 de la Ley de lo Contencioso Administrativo. Si declarada la rebeldía el demandado se apersonare al proceso, deberá tomar el mismo en el estado en que se encuentre, sin la posibilidad de regresar a una etapa procesal anterior debido al principio de preclusión.

* Actitud menos pasiva: Se da cuando el demandado comparece al juicio y contesta la demanda, pero no aporta pruebas, ateniéndose a un fallo adverso si la pretensión es acogida. Supuesto que se encuentra contenido en el artículo 38 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

* Actitud desfavorable: Cuando se apersona al proceso, ya fuere confesando o bien allanándose, de donde la pretensión del actor resultará estimatoria. Se encuentra contenido en el artículo 38 IBD. El memorial de allanamiento debe presentarse con firma legalizada, ya que de lo contrario debe ratificarse. En este caso se procederá a dictar sentencia.

* Oposición y defensa relativa: Cuando se opone a la demanda, niega el derecho material del actor y los hechos en donde pretende deducirlos, ofreciendo pruebas para desvirtuarlos. Es la actitud más normal que toman los demandados después de haber hecho uso de las excepciones previas. Su fundamento también se encuentra en el artículo 38 citado.

* Contrademanda o reconvención: Por esta ambas partes adquieren una doble calidad, pues el demandado a su vez emplaza al actor.

1.5 Periodo de prueba

1.5.1 Generalidades

La doctrina reconoce que una de las diferencias que distingue el procedimiento contencioso administrativo del procedimiento civil, ante los tribunales de la jurisdicción

delegada, se funda e la materia de la prueba, respecto a la cual rigen, no solo distintos, sino hasta opuestos principios. Es cierto que algunas de las diferencias que se señalan no son una consecuencia de la especial naturaleza del proceso administrativo, sino una manifestación de su más depurada regulación, que ha recogido normas que la doctrina procesal civil estima deberían contenerse también en la regulación de este proceso.

Pero, por lo general, las radicales diferencias que se señalan al régimen jurídico de la prueba en uno y otro proceso se hacen derivar de un principio que se estima fundamental en la jurisdicción contencioso-administrativo: “el que afirma que esta jurisdicción es meramente revisora de la vía administrativa”, con arreglo al cual se ha llegado a decir que la prueba es innecesaria en los procesos administrativos. En torno a este problema se han formulado las siguientes posiciones:

* La prueba pugna con la esencia de los procesos administrativos. En virtud que se dice que dos daños se causan con esto: 1º. Alterar sustancialmente la función revisora, y 2º. Alargar innecesariamente el procedimiento.

* La prueba esta justificada en los procesos administrativos. Ya que desde el momento en que se trata de un verdadero juicio, aunque la posición de las partes sea tan distinta, es indispensable el que puedan practicarse aquellas diligencias de prueba indispensables para el esclarecimiento de los hechos controvertidos en el pleito. “Esta disposición es la más generalizada, es la correcta, de acuerdo con los elementales principios procesales, y es la que acepta nuestra legislación, ya que en el proceso

contencioso administrativo tributario guatemalteco, se debe diligenciar la fase de prueba o bien justificar la omisión de la misma a través de una resolución debidamente motivada por el tribunal.²¹

Es por eso que en la Jurisdicción Contenciosa Administrativa Tributaria guatemalteca, se deben probar todos aquellos hechos controvertidos a través de los medios de prueba debidamente establecidos en la ley, en este caso, los medios de convicción establecidos en el artículo 128 del Código Procesal Civil y Mercantil, destacando la importancia de la PRUEBA DOCUMENTAL, la cual, sin temor a equivocarnos, es la Prueba Reina en este proceso.

1.5.1.1 Duración

En ese orden de ideas, la Ley de lo Contencioso Administrativo establece en el artículo 41, que: ...Contestada la demanda y la reconvención en su caso, se abrirá a prueba el proceso por el PLAZO DE TREINTA DIAS, salvo que la cuestión sea de puro derecho, caso en el cual se omitirá la apertura a prueba, la que también se omitirá cuando a juicio del tribunal existieren suficiente elementos de convicción en el expediente. La resolución por la que se omita la apertura prueba será motivada.

²¹ González Pérez, J. Derecho Procesal Administrativo Hispanoamericano, Pág.279

1.5.2 Medios de prueba en el proceso contencioso administrativo.

Como se estableció anteriormente, la regulación legal de los medios de prueba que se pueden diligenciar en el proceso contencioso administrativo tributario, se encuentran contenidos en el artículo 128 del Código Procesal Civil y Mercantil, disposición jurídica que se aplica de manera supletoria, ya que ni la Ley de lo Contencioso Administrativo ni mucho menos el Código Tributario, enumeran los medios de prueba que regirán dentro del proceso contencioso administrativo. En alusión a lo anterior, enumeramos entonces los medios de prueba que establece el artículo 128 del Código Procesal Civil y Mercantil, siendo los siguientes:

- 1º.- Declaración de parte
- 2º.- Declaración de testigos
- 3º.- Dictamen de expertos y exhibición de libros
- 4º.- Reconocimiento judicial
- 5º.- Documentos
- 6º.- Medios científicos de prueba
- 7º.- Presunciones

1.5.3 Fases de la prueba

El procedimiento probatorio dentro del proceso contencioso administrativo, esta influenciado por los preceptos del Código Procesal Civil y Mercantil, circunstancia que nos hace pensar que el Derecho Procesal Administrativo Guatemalteco, no es del todo

Autónomo, ya que tenemos que recurrir como lo dije antes, a lo que establece la ley procesal en materia civil. En ese sentido, el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, sigue el procedimiento probatorio que a continuación detallamos:

1.5.3.1 Ofrecimiento

Es el acto procesal mediante el cual las partes declaran cuáles serán las pruebas de que harán uso a fin de fundamentar sus pretensiones. El procedimiento probatorio en el derecho procesal guatemalteco, se inicia con el ofrecimiento de las pruebas, fase procesal que deberá materializarse en el memorial de demanda y en el memorial de contestación de demanda, de conformidad con nuestra legislación, artículo 106 del Código Procesal Civil y Mercantil, el cual en su parte conducente establece: "... En la demanda se fijarán con claridad y precisión los hechos en que se funde, las Pruebas que van a rendirse, los fundamentos de derecho y la petición"; también el artículo 107 establece que, "...El actor deberá acompañar a su demanda los documentos en que funde su derecho"....²²

1.5.3.2 Proposición o solicitud de admisión

Es el acto procesal mediante el cual, las partes proponen al Juez, los medios de convicción que deberán incorporarse al proceso con la autorización de dicho funcionario, ya que no existe posibilidad de incorporar eficazmente un medio de prueba

²² Código Procesal Civil y Mercantil, Art. 106 y 107

al proceso, sin la participación del Juez. En ese sentido el Juez se encuentra facultado de conformidad con la ley, para admitir o rechazar todos aquellos medios de prueba no permitidos por la ley, disposición regulada por el Código Procesal Civil y Mercantil en el artículo 127, el cual en su parte conducente establece que: "...Los jueces podrán rechazar de plano aquellos medios de prueba prohibidos por la ley, los notoriamente dilatorios o los propuestos con el objeto de entorpecer la marcha regular del proceso"....

1.5.3.3 Diligenciamiento

Es el tercer momento de la fase probatoria, el cual puede resumirse según Couture, que es el conjunto de actos procesales que es menester cumplir para trasladar hacia el juicio los distintos elementos de convicción propuestos por las partes.

1.5.3.4 Valoración

Este es el momento más importante del procedimiento probatorio, ya que es en esta fase, en la que el Juez procede a apreciar la importancia de las pruebas aportadas por la partes, valorando el mérito de las mismas de acuerdo con las Reglas de la Sana Crítica, de conformidad con el artículo 127 del Código Procesal Civil y Mercantil, pudiendo también utilizar el sistema de valoración de la prueba que se conoce como Prueba Legal o Tasada.

Es importante destacar, que en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, la Prueba se apreciará de conformidad con las reglas de la Sana Crítica Razonada y la Prueba Legal o Tasada.

1.5.4 Sistemas de valoración de la prueba

1.5.4.1 Prueba legal o tasada

Este es un sistema de valoración de la prueba que es opuesto al sistema de la Libre Convicción o al de la Sana Crítica, ya que en este el juez sólo puede considerar acreditado un hecho o una circunstancia cuando los presupuestos prefijados por el legislador han cobrado vida.²³ En otros términos pruebas legales son aquellas en que la ley señala anticipadamente al juez el grado de eficacia que debe atribuirse por el juzgador a determinado medio probatorio, prevaleciendo el criterio de la ley sobre el del juez.

1.5.4.2 Libre convicción

Es un sistema de valoración de la prueba en que entra en juego la conciencia en la apreciación de los hechos.

²³ Nocetti Fasolino, citado por Manuel Osorio, Pág. 789.

Este sistema permite al juez elegir y valorar las pruebas en que ha de basarse su sentencia, sin limitación alguna y solamente de acuerdo con el personal criterio que se haya formado, siendo un sistema opuesto al de la prueba legal.²⁴

1.5.4.3 Sana crítica

Es un sistema de valoración de la prueba que, deja al juez formar libremente su convicción, pero obligándolo a establecer sus fundamentos, es decir, entrando en juego lo que es el juicio razonado. Al respecto expresa el maestro Couture que el juicio de valor de la sana crítica ha de apoyarse en proposiciones lógicas correctas y fundarse en observaciones de experiencia confirmadas por la realidad.²⁵

Podemos concluir diciendo, que esta, es una fase que se utiliza como un medio de verificación de las proposiciones que los litigantes formulan en el juicio, es pues el medio a través del cual se valen las partes dentro del proceso para respaldar la veracidad de sus pretensiones.

²⁴ Osorio, Manuel. Diccionario Ciencias Jurídicas, Políticas y Soc., Pág. 552

²⁵ Couture, Eduardo citado por Manuel Osorio, Diccionario Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, Pág.865

1.6 La vista

Es la audiencia o actuación, en el que las partes comparecen a presentar sus alegatos o conclusiones finales ante el tribunal correspondiente, el que tiene como obligación posterior, el de emitir un fallo que resuelva el litigio sometido a su jurisdicción.

En nuestra legislación se establece que, vencido el período de prueba, se señalará DIA Y HORA PARA LA VISTA. Esta debe concederse mediante audiencia a todos los interesados, de conformidad con lo que establece el artículo 43 Ley de lo Contencioso Administrativo. Como se dijo anteriormente, es durante esta fase cuando los sujetos procesales presentan sus alegatos, haciendo un resumen por decirlo así de lo ocurrido en el proceso, presentando las conclusiones que estimen convenientes a su derecho.

1.7 Del auto para mejor fallar

Su regulación legal se encuentra contenida en el artículo 44 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, pudiendo dictarse en un plazo que no exceda de diez días. Es meramente discrecional, pudiendo si lo estima necesario emitirlo, sin incurrir por ello en ningún tipo de ilegalidad.

1.8 La sentencia

Es aquella mediante la cual se decide la causa o punto sometido a conocimiento del Juzgador. El artículo 45 de la Ley de lo Contencioso Administrativo regula que por medio de ésta se examinará en su totalidad el acto o resolución cuestionada, pudiendo en consecuencia de esto:

Revocar

Confirmar

Modificar

Anular

1.8.1 Plazo

En el Proceso Contencioso Administrativo Tributario, se debe dictar sentencia en el plazo de quince días, así como lo establece el artículo 142 de la Ley del Organismo Judicial, el cual se aplica de forma supletoria por la ausencia de una disposición en la Ley de lo Contencioso Administrativo y en el Código Tributario que regule dicho plazo.

1.8.2 Requisitos

Los requisitos de forma que debe contener la sentencia se encuentran contenidos en el artículo 147 de la ley del Organismo Judicial.

1.8.3 Recursos

Revocatoria: Procede en contra de los decretos de mero trámite. Su regulación legal se encuentra en el artículo 146 de la Ley del Organismo Judicial, y se tramita de conformidad con lo que establece el artículo 145 de la misma ley.

TRAMITE:

INTERPOSICION: 2 DIAS SIGUIENTES A LA ULTIMA NOTIFICACION AUDIENCIA DOS DIAS A LA OTRA PARTE RESOLUCION CON O SIN SU CONTESTACION DENTRO DE 3 DIAS SIGUIENTES.
--

Reposición: Procede en contra de los autos originarios de las Salas, así como también en contra de las resoluciones dictadas por la Corte Suprema de Justicia, de conformidad con lo que establece el artículo 600 del Código Procesal Civil y Mercantil, así también lo establecido por el artículo 145 de la Ley del Organismo Judicial.

Tramite:

INTERPOSICION: 2 DIAS SIGUIENTES A LA ULTIMA NOTIFICACION AUDIENCIA DOS DIAS A LA OTRA PARTE RESOLUCION CON O SIN SU CONTESTACION DENTRO DE 3 DIAS SIGUIENTES.
--

Aclaración y ampliación: Cuando los términos de un auto o una sentencia sean ambiguos o contradictorios o se hubiere omitido resolver algún punto sobre los cuales

versó el proceso. Su trámite se encuentra contemplado en los artículos 596 y 597 del CPCYM.

Tramite

INTERPOSICION: 48 HORAS SIGUIENTES NOTIFICACION RESOLUCION OBJETO DE ACLARACION O AMPLIACION
AUDIENCIA POR DOS DIAS A LOS SUJETOS PROCESALES
RESOLUCION FINAL DENTRO DE 3 DIAS.

Casación: Para algunos doctrinarios dicho término equivale a la Acción de cesar o anular y declarar sin ningún efecto un acto o documento. Para el maestro Efraín Nájera Farfán, la Casación es: “Es el recurso extraordinario que se interpone ante el órgano supremo de la organización judicial y por motivos taxativamente establecidos en la ley, para que examine y juzgue sobre el juicio de derecho contenido en las sentencias definitivas de los Tribunales de Segunda instancia.”²⁶

El Proceso Contencioso Administrativo Tributario regulado en nuestra legislación, es un proceso que por su naturaleza es de única instancia (art. 18 LCA), circunstancia por la cual, se excluye totalmente el recurso de apelación como un medio de defensa dentro de dicho proceso (art. 27 LCA). Ahora bien, la Constitución Política de la República en su artículo 221 regula el recurso de Casación dentro del proceso contencioso administrativo, también la Ley de lo Contencioso Administrativo en su artículo 27, regulan que, procede el recurso de Casación en contra de las sentencias y autos definitivos que pongan fin al proceso..., regulando el procedimiento de dicho recurso

²⁶ Najera Farfán, Efraín citado por Hugo Calderón, Derecho Procesal Adm. Pág.272

los artículos 619 al 631 de Código Procesal Civil y Mercantil, estableciendo el término de 15 días para poderlo plantear ante el Tribunal que dictó la resolución recurrida o ante la Corte Suprema de Justicia, plazo que será contado desde la última notificación de la resolución respectiva (Arto. 626 CPCYM).

1.9 Formas anormales de terminar el proceso

1.9.1 Caducidad

Esta es una figura jurídica procesal, que consiste en la “Presunción legal de abandono de la acción entablada o del recurso interpuesto cuando los litigantes se abstienen de gestionar la tramitación de los autos.

La Ley de lo Contencioso Administrativo establece en el artículo 25 que,... En el Proceso Contencioso Administrativo, la instancia caduca por el transcurso del plazo de tres meses sin que el demandante promueva, cuando para impulsar el proceso sea necesaria gestión de parte. El plazo empezará a contarse desde la última actuación judicial. La caducidad de la instancia debe ser declarada de oficio o a solicitud de parte.

1.9.2 Desistimiento

Manuel Osorio, establece que en materia procesal, es el acto de abandonar la instancia, la acción o cualquier otro trámite del procedimiento. Por su parte Guillermo

Cabanellas de Torres, lo define como el abandono, deserción o apartamiento de una acción, demanda o recurso.²⁷

En la Ley de lo Contencioso Administrativo no se encuentra regulada esta figura jurídica, circunstancia que nos obliga a integrarla con lo que establece el Artículo 580 del Código Procesal Civil y Mercantil, el cual en su parte conducente establece: "...El desistimiento puede ser total o parcial. El desistimiento total es del proceso o de un recurso que afecte la esencia del asunto; y el parcial solamente de un recurso, incidente o excepción sobre puntos que no dan fin al proceso y sobre una prueba propuesta.... El desistimiento puede hacerse cualquiera que sea el estado del proceso. Por su parte el Artículo 584 del Código Procesal Civil y Mercantil, establece que: "...No pueden desistir del proceso ni de un recurso o excepción que afecte el fondo del asunto, los que defienden intereses de menores, incapaces o ausentes. Tampoco podrán hacerlo los que defienden intereses del Estado o municipales. Es importante resaltar en este tema, que para que el desistimiento tenga validez, se necesita que conste en autos la voluntad de la persona que lo hace, con su firma legalizada por un notario o reconocida ante el juez en el momento de presentar la solicitud,... dicha formalidad esta establecida en el artículo 585 del Código Procesal Civil y Mercantil.

²⁷ Osorio, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Soc., Pág.320

CAPÍTULO II

2. Resoluciones judiciales

2.1 Generalidades

2.1.1 Concepto

Las Resoluciones Judiciales son cualquiera de las decisiones desde las de mero trámite hasta la sentencia definitiva, que dicta un juez o tribunal en causa contenciosa o en expediente de jurisdicción voluntaria. En principio se adoptan por escrito, salvo algunas de orden secundario que se adaptan verbalmente en las vistas o audiencias, de las cuales cabe tomar nota a petición de parte.²⁸

2.1.2 Naturaleza jurídica

Las resoluciones judiciales son de naturaleza pública, ya que las mismas son emitidas por un juez o tribunal que está facultado para ejercer jurisdicción en nombre del Estado de Guatemala de conformidad con la Constitución Política de la República, circunstancia que hace que todas las órdenes judiciales emitidas por un juez o tribunal dentro de un proceso, sean de cumplimiento obligatorio, salvo aquellas que quebranten el orden constitucional siempre y cuando sean contrarestadas a través de los medios

²⁸ Osorio, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas. Pág. 845.

de defensa establecidos en la ley, ahora bien si las resoluciones están apegadas a derecho, se deben de cumplir, caso contrario el juez o tribunal esta facultado para apercibirlo y en última instancia obligarlos a que se respete el poder jurisdiccional, ordenando en dicho caso que se le certifique lo conducente a un Juzgado del orden penal para que se le inicie proceso por el Delito de Desobediencia, el cual se encuentra tipificado en el Código Penal en el artículo 416 y 420.

2.1.3 Clases

De conformidad con la Ley del Organismo Judicial (Decreto 2-89 del Congreso de la República) Artículo 141, nuestro sistema judicial reconoce tres clases de resoluciones judiciales, los Decretos, los Autos y las Sentencias. Cada una de estas resoluciones judiciales tiene una función dentro del Derecho Procesal Administrativo Guatemalteco, definiendo la Ley del Organismo Judicial cada una de sus funciones:

2.1.3.1 Decretos

Son aquellas resoluciones de mero trámite. Dichas resoluciones dice Couture, están diseñadas no para resolver incidencias ni pronunciarse sobre el fondo de la cuestión debatida, sino para asegurar el desenvolvimiento y la prosecución del juicio.

2.1.3.2 Autos

Que son aquellas resoluciones que deciden materia que no es de simple trámite, o bien resuelven incidentes o el asunto principal antes de finalizar el trámite, dichas resoluciones deberán razonarse debidamente.

2.1.3.3 Sentencias

Son aquellas resoluciones que de conformidad con la ley, deciden el asunto principal después de agotados los trámites del proceso y aquellas que sin llenar estos requisitos sean designados como tales por la ley.

El maestro Eduardo Couture establece que, la Sentencia es un acto procesal emanado de los órganos jurisdiccionales que deciden la causa o punto sometidos a su conocimiento. Por su parte Alsina, dice que la sentencia es el modo normal de extinción de la relación procesal.

2.1.4 Requisitos legales

Todas las resoluciones judiciales deben llenar con ciertos requisitos de forma y de fondo, en este sentido la Ley del Organismo Judicial establece en el artículo 143 que, "...Toda resolución judicial llevará, necesariamente, el nombre del tribunal que la dicte, el lugar, la fecha, su contenido, la cita de leyes y las firmas completas del juez, del

magistrado o de los magistrados, en su caso y del secretario, o sólo la de éste cuando esté legalmente autorizado para dictar providencias o decretos de puro trámite”. Por otra parte, en lo que concierne a los autos, estos deberán ir debidamente razonados con las consideraciones de hecho y de derecho, decidiendo el asunto en la parte resolutive del mismo.

Ahora bien las Sentencias además de los requisitos antes mencionados, deben cumplir con lo que establece el Artículo 147 de la Ley del Organismo Judicial.

2.1.5 Plazo para dictar las resoluciones judiciales

De Conformidad con la ley, las providencias o decretos deben dictarse a más tardar al día siguiente de que se reciban las solicitudes; los autos dentro de los tres días, las sentencias dentro de los quince días después de la vista,... salvo que en leyes especiales se establezcan plazos diferentes, en cuyo caso se estará a lo dicho en esas leyes, así lo determina el Artículo 142 de la Ley del Organismo Judicial.

2.1.6 Notificación de las resoluciones judiciales

En este caso, las providencias o decretos serán notificadas dentro de un plazo máximo de los dos días siguientes de haberse dictado por el tribunal competente; los autos definitivos se notificarán dentro de un plazo máximo de cinco días siguientes de haberse dictado por el tribunal competente.

Las sentencias se notificarán dentro de un plazo máximo de quince días de haberse proferido por el tribunal competente.

La infracción a estas disposiciones hará incurrir en responsabilidad administrativa a los que resultaren responsables y se sujetarán a las sanciones que les podrá imponer la Corte Suprema de Justicia.

2.2 Medidas precautorias

2.2.1 Concepto

Como en páginas anteriores se dijo las Medidas Precautorias “Son medios judiciales de los cuales puede disponer una persona para asegurar las resultas de un proceso, ya que sirve para prevenir o evitar una serie de consecuencias y riesgos que puedan lesionar su patrimonio, cumpliendo así con uno de los principios elementales de un Estado, como lo es la Tutela Jurídica”. Las Medidas Precautorias dice Calamadrei, que se caracterizan en primer lugar, por su Provisoriedad, es decir que sus efectos se ven limitados en cuanto a su duración, evitando que los mismos se prolonguen. El otro elemento característico está determinado por la “Existencia de un peligro de Daño Jurídico derivado del retardo de una providencia jurisdiccional definitiva”, de manera que, en aquellos casos en que se presente la necesidad de prevenir un daño que se

teme, el cual por la inminencia de un peligro puede convertirse en daño efectivo si no se dicta la providencia cautelar.²⁹

En el caso del Proceso Contencioso Administrativo Tributario, dicha figura jurídica esta regulada en primer término, en el artículo 163 del Código Tributario, pero enfocada para que la misma sea utilizada en beneficio únicamente de la Superintendencia de Administración Tributaria, con el objeto de que este ente asegure los intereses del fisco.

En ese orden de ideas, es importante destacar también que la Ley de lo Contencioso Administrativo regula lo relativo a las Providencias Precautorias, pero de manera tal, que dicha figura jurídica puede ser solicitada por la parte actora, con el único inconveniente que las mismas son otorgadas de manera Discrecional por los Magistrados, por lo que normalmente los Tribunales de lo Contencioso Administrativo en materia Tributaria, aplican lo que establece el artículo 34 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, ya que dichas providencias son solicitadas comúnmente por la parte actora en el memorial inicial de demanda, estableciendo dicho artículo en su parte conducente que: "...El autor podrá solicitar providencias precautorias urgentes o indispensables. El tribunal resolverá discrecionalmente sobre las mismas en la resolución que admita para su trámite la demanda".

²⁹ Calamandrei, Piero. Introducción al Estudio Sistemático de las Providencias
48

2.2.2 Clases

La legislación que regula lo concerniente al derecho administrativo tributario, si bien es cierto contempla las Medidas Precautorias en el artículo 163 del Código Tributario y en el artículo 34 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, no individualiza ni enumera las clases de medidas precautorias que se podrán otorgar dentro del proceso. Esto hace que el Derecho Procesal Administrativo, vuelva a depender como en muchos casos de las figuras que contempla el Derecho Procesa Civil Guatemalteco, en este caso integramos el Capítulo V, Título I, Capítulo II del Decreto 107 del Congreso de la República, al Procedimiento Contencioso Tributario por medio del artículo 26 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, esto con la finalidad de que el Tribunal pueda disponer de Medidas que puedan garantizar las resultas del proceso, siempre y cuando dichas medidas no altere la naturaleza y los principios que informan al proceso contencioso administrativo.

Las medidas que contempla el Código Procesal Civil y Mercantil son las siguientes:

- * Arraigo
- * Anotación de la Demanda
- * Embargo
- * Secuestro
- * Intervención
- * Providencias de Urgencia

Por la especialidad de la cual esta revestida el Derecho Administrativo Tributario, muchas o casi todas de las medidas precautorias enumeradas antes, no son idóneas para poderlas aplicar al proceso contencioso administrativo tributario, ya que las mismas fueron diseñadas para aplicarlas a la parte demandada dentro de un proceso civil, hecho que es casi imposible efectuar en Materia Contenciosa Administrativa, digo casi porque a excepción del artículo 530 del Código Procesal Civil y Mercantil, que contempla las Providencias de urgencia, las demás no operan en este proceso, ya que como es del conocimiento de todos, la parte demandada en el Proceso Contencioso Administrativo Tributario lo es siempre un órgano del Estado, en el presente caso la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, y tampoco pueden aplicarse al Contribuyente porque se estaría atentando contra los principios constitucionales de confiscatoriedad y capacidad de pago, así también puede indirectamente afectar la economía del Estado de Guatemala, al bloquear todas las actividades que conlleven a la producción de bienes y servicios por parte de los contribuyentes, ocasionando con esto que el sector empresarial interno y externo busquen otro mercado para poder invertir, todo, por la falta de incentivo y protección jurídica que del Estado de Guatemala puede otorgar. Con esto es preciso indicar, que tampoco se pretende darle rienda suelta a los empresarios, sin que los mismos estén limitados con las obligaciones que el Estado imponga y con la responsabilidad social que conlleva para éste último de recaudar los impuestos con los cuales se debe sufragar muchas de las necesidades de la población.

2.3 Medios de impugnación

2.3.1 Ordinarios

Dentro de un Proceso Judicial se pueden dar un sinnúmero de incidencias cuando los derechos de las partes son transgredidos por resoluciones emitidas por el tribunal que tramita una causa, y en el Proceso Contencioso Administrativo en materia Tributaria no es la excepción. Es por eso que la ley provee a los sujetos procesales de medios de defensa, que jurídicamente se les conoce como Medios de Impugnación, y que la ley les denomina Recursos, los mismos sirven para proteger los derechos que la ley les otorga dentro de un proceso judicial. En el presente caso la Ley de lo Contencioso Administrativo, establece en el artículo 27 que; "...Salvo el recurso de apelación en este proceso son admisibles los recursos que contemplen las normas que regulan el proceso civil, incluso el de casación, contra las sentencias y autos definitivos que pongan fin al proceso los cuales se substanciarán conforme tales normas". Al consultar entonces el Código Procesal Civil y Mercantil, encontramos regulados los siguientes Medios de Impugnación:

* ACLARACIÓN Y AMPLIACIÓN Art.596

La ley establece que procede la Aclaración, cuando los términos de un auto o de una sentencia sean oscuros, ambiguos o contradictorios. Ahora bien la Ampliación va a

proceder cuando se hubiere omitido resolver alguno de los puntos sobre los cuales versare el proceso.

* REVOCATORIA Y REPOSICIÓN Art.598 y 600

En el caso de la Revocatoria, la normativa regula que, procede en contra de los decretos que se dicten en la tramitación de un proceso, teniendo la facultad el Tribunal de hacerlo de oficio o en su caso de tramitar la revocatoria a petición de parte. En el caso de la Reposición, la misma procede en contra de los Autos originarios de las Salas, procediendo así mismo en contra de las resoluciones de la Corte Suprema de Justicia que infrinjan el procedimiento de los asuntos sometidos a su conocimiento, cuando se haya dictado sentencia.

Es importante resaltar que en el presente trabajo no entraremos a discutir sobre la naturaleza de los medios de impugnación antes mencionados, ya que como sabemos, la doctrina los contempla como remedios procesales, y no como medios de impugnación.

En cuanto a la Nulidad regulada por el Código Procesal Civil y Mercantil, es preciso indicar que no es un medio de impugnación idóneo dentro del Proceso Contencioso Administrativo, ya que el auto que resuelve dicho recurso esta sujeto a poder ser impugnado a través del Recurso de Apelación, en consecuencia, esta sujeto a que el mismo sea revisado por un tribunal de alzada, lo que es imposible en materia

Contencioso Administrativa, ya que los tribunales encargados de ejercer jurisdicción en esta materia lo hacen en única instancia.

2.3.2 Extraordinarios

J. R. Prodeti, definen estos recursos como aquellos que se conceden ante el tribunal superior, con carácter excepcional y restrictivo, generalmente con el fin de asegurar la uniforme aplicación de la Constitución, o la ley. Señalan como recursos de esta clase, el de Inconstitucionalidad, el de Casación (por inaplicabilidad de ley o de doctrina legal, o por quebrantamiento de forma) y el de Revisión.

En nuestra legislación, es decir, para el presente caso, la Ley de lo Contencioso Administrativo en el artículo 27, y el Código Procesal Civil y Mercantil en el artículo 619, regulan lo concerniente al uso del Recurso de Casación dentro del Proceso Contencioso Administrativo Tributario, este último artículo se integra con los artículos 26 y 27 de la LCA. Al respecto la ley regula, que el recurso de casación sólo procede contra las sentencias o autos definitivos de Segunda Instancia no consentidos expresamente por las partes, que terminen los juicios ordinarios de mayor cuantía. La casación procede por motivos de forma y de fondo. Por último y no menos importante, es hacer mención de lo que establece nuestra Constitución Política de la República en cuanto al uso del Recurso de Casación en el Proceso Contencioso Administrativo, regulando para el efecto en el último párrafo del artículo 221 que; “Contra las

resoluciones y autos que pongan fin al proceso, puede interponerse el recurso de casación”.

CAPÍTULO III

3. La suspensión del acto administrativo como efecto del planteamiento del proceso contencioso administrativo tributario y su regulación en la legislación guatemalteca.

3.1. Generalidades

3.1.1 Definición de suspensión

Manuel Osorio define a la figura de la suspensión, como “la detención de un acto”. Definiendo así a la Suspensión Procesal como, “la interrupción o detención temporaria de un acto o de la tramitación de una causa, cuando hay que resolver una cuestión previa o prejudicial.

3.1.2 Análisis doctrinario de la suspensión, en el derecho administrativo latinoamericano.

Como punto medular del presente trabajo de investigación, es importante recalcar que la Constitución Política de la República de Guatemala otorga una función importantísima al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, esta función es el ser contralor de la juridicidad de la administración pública. Es por eso, que el Estado de Guatemala instituyo a través del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República, el Recurso de lo Contencioso Administrativo, denominación que cambio al

título de Proceso Contencioso Administrativo, cuando fue creada la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto 119-96 del Congreso de la República, cuerpos normativos que sirven de fundamento legal a los órganos jurisdiccionales para ejercer el control judicial, revisando para el efecto, que los actos y resoluciones de la Administración Pública cumplan con los principios constitucionales que inspiran al Derecho Administrativo, siendo estos, el principio de juridicidad y el principio de legalidad.

Para entrar a discutir ya, lo que es propiamente la suspensión, como una figura jurídica temporal dentro del Proceso Contencioso Administrativo Tributario, hemos de hablar de un instrumento jurídico procesal, que tiene como efecto, paralizar algún acontecimiento que pueda afectar los derechos del contribuyente, cuando éste ha sido objeto del control fiscalizador de la Administración Tributaria. Es decir, que se le haya realizado un reparo o ajuste, por un determinado impuesto, y éste sea exigido por la Administración Tributaria para su pago, sin aún haber agotado el contribuyente su derecho a que sea revisada la juridicidad del acto o resolución por el cual se le exige el pago de dicho impuesto, por el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

En nuestro país, constantemente vemos como la Administración Tributaria ha implementado esta mala práctica, que a todas luces viola el Derecho de Defensa y del Debido Proceso, dejando al contribuyente en un total estado de indefensión y provocando en muchos casos, daños irreparables en el patrimonio del administrado, obviando así las garantías constitucionales ya aludidas.

En ese orden de ideas, es importante analizar cómo la doctrina y las distintas legislaciones de Latinoamérica enfocan la Suspensión, como efecto del planteamiento del proceso contencioso administrativo.

El jurista colombiano Jesús González Pérez en su obra titulada Derecho Procesal Administrativo Hispanoamericano, habla de los Efectos Jurídico-Materiales,³⁰ refiriéndose de forma específica lo referente al tema de la “Suspensión de la Ejecución del Acto Impugnado” el cual lo divide en tres puntos esenciales que abarcan dicho tema y que a continuación se desarrollarán:

* El privilegio de la ejecutividad.-³¹

La iniciación de un proceso contencioso administrativo no constituye, en principio, obstáculo alguno a la plena efectividad del acto administrativo cuya ilegalidad se somete a la consideración del juez. Es cierto que los distintos ordenamientos arbitran como medida cautelar la suspensión de la ejecución cuando de ella puedan derivarse daños cualificados por su imposible o difícil reparación.

Pero precisamente esa actitud del juez ante el poder público es la que motiva la extremada prudencia con que se adopta tal medida, misma que en todo caso resulta ineficaz cuando tarda en adoptarse –y se ha producido el hecho consumado- De aquí que se haya reaccionado frente a este “privilegio general e indiscriminado de la decisión ejecutiva”.

³⁰ González Pérez, Jesús. Derecho Procesal Adm. Hispanoamericano, Pág. 256 a 264

³¹ González Pérez, Jesús. El Control Judicial de la Administración, Pág. 82 y ss.

Lo que ha determinado que el principio general tradicional de ejecutividad haya cedido, consagrándose en algunos supuestos el efecto suspensivo de la iniciación del proceso, y observándose en los demás una tendencia jurisprudencial más generosa a la hora de pronunciarse sobre la petición de suspensión.

* Efecto suspensivo de la iniciación del proceso contencioso administrativo.-

Separada del sistema tradicional –todavía dominante, conforme al cual la suspensión únicamente puede acordarse por el tribunal que conoce del proceso a petición de parte, existe una corriente legislativa según la cual la suspensión puede ser automática. Ejemplo de esta tendencia es la ley española de 26 de diciembre de 1978, que en sus artículos 6 al 10 regula un proceso administrativo cuyo objeto es la protección de los derechos fundamentales de la persona.

Destaca que la suspensión operará con mayor o menor automatismo en función del contenido del acto. Dándose así dos supuestos:

+ Que el acto objeto de impugnación imponga una sanción pecuniaria. Cuando así ocurra, la interposición del recurso contencioso administrativo –dice la ley- suspenderá en todo caso la resolución administrativa, sin necesidad de afianzamiento ni depósito alguno. Solo podrá ejecutarse el acto y exigirse el cumplimiento de la sanción, en su caso, previa homologación judicial. De este modo, se reduce el ejercicio de la potestad sancionadora a sus justos límites.

+ En los demás casos, la suspensión, de constituir una excepción, pasa a ser la regla general. No es que pueda suspenderse la ejecución cuando se den los supuestos de

la ley, es que la ejecución queda suspendida, salvo que se justifique la existencia o posibilidad de perjuicio grave para el interés general.

* La suspensión por acuerdo del tribunal.³²

+ *Idea general.* Todavía rige como regla general que la suspensión únicamente pueda acordarse por el tribunal, a instancia del demandante. Estamos en presencia de una medida cautelar, a fin de garantizar los efectos del proceso, que ha de decretarse en un proceso especial con esta concreta finalidad.

+ *Requisitos.* En la legislación tradicional española únicamente se admitía la suspensión cuando la ejecución hubiese de ocasionar daños de reparación imposible. La ley vigente de 1956 admite, también, la suspensión cuando la reparación fuese difícil, fórmula que, en términos análogos, emplea la ley de Costa Rica. Otros ordenamientos, como el panameño, admiten como motivo legitimador de la suspensión que fuese necesaria para evitar perjuicios notoriamente graves. En algunas legislaciones se hace alusión al interés público que puede resultar afectado por la suspensión.

Cualquiera que sea la formula utilizada es indudable que siempre supondrá el reconocimiento de una amplia potestad al órgano jurisdiccional, que habrá de estimar hasta qué punto se da el daño de reparación difícil y los intereses públicos que impongan la suspensión de la ejecución.

No cabe este arbitrio, por supuesto, cuando la propia ley establece la imposibilidad de suspensión, como lo hace la ley de Costa Rica en el procedimiento en materia tributaria o impositiva. Ahora bien, en muchos países, como compensación, los tribunales suelen ser mucho más exigentes, ya que fijan una caución económica para poder acceder a la suspensión provisional del acto impugnado, con la finalidad de asegurar cualquier daño ocasionado por la suspensión. El demandante que pone en marcha un proceso contencioso administrativo sabe, por tanto, que tiene la posibilidad de obtener la suspensión. Pero sabe también que si después se desestima su pretensión, deberá responder de una manera efectiva y real, no simbólica, de los perjuicios ocasionados.

Es este el único medio de evitar que la medida cautelar de la suspensión se use como un medida coactiva para provocar arreglos extraprocesales.

En este mismo sentido se dice que, por amplio que sea el arbitrio del juez a la hora de decidir acerca de la procedencia de la suspensión de la ejecución, parece evidente la sujeción a unas reglas mínimas. El maestro costarricense Eduardo Ortiz, al referirse al tema, establece que son tres los tipos de motivos que se han de tener en cuenta, y que son: La naturaleza del daño, la seriedad de los motivos de impugnación del acto y la relación del acto con el interés público. Motivos que a continuación se desarrollan:

* *Naturaleza del daño.* Como ya hemos señalado es absolutamente necesaria una calificación especial del daño. Por lo general, que el daño sea de “reparación imposible

³² Rojas Franco, José Enrique. El incidente de suspensión del acto administrativo, en la vía judicial. Pág. 53 y ss.

o difícil”. En algunas legislaciones como la colombiana, se exige que el perjuicio que sufre o que podría sufrir el actor, deberá aparecer comprobado.

* *Seriedad de los motivos de impugnación.* La suspensión de la ejecución constituye una medida cautelar. Y toda medida cautelar supone una verosímil del derecho pretendido por el actor. De aquí, que el requisito de la seriedad de la demanda sea condición tan decisiva e importante como la naturaleza del daño. No puede utilizarse el proceso como simple instrumento para obstaculizar la acción administrativa, sin aquella exigencia mínima. Sin embargo, como manifiesta el jurista Eduardo Ortiz, “los jueces no se preocupan de razonar sobre la procedencia o improcedencia de fondo de la demanda principal o al menos, sobre su probable éxito, para negar o conceder la suspensión.

* *El interés público relevante.* Es necesario que la suspensión no contravenga las exigencias del interés público. No se trata ya del interés público genérico, que se presupone es el fin de todo acto administrativo y que justifica la presunción de legitimidad y, por ende, su ejecutoriedad. Si así fuera, muy difícilmente podría decretarse la suspensión de la ejecución. Cuando se establece que la suspensión no puede decretarse frente al interés público prevalente –y esto interesa resaltarlo muy bien- se está pensando en algo mucho más concreto. Se está pensando en que en aquel supuesto en que se plantea la suspensión, el interés público está exigiendo precisamente el cumplimiento del acto.

* *Caución.*³³ En muchas legislaciones, los tribunales, al decidir sobre la suspensión, pueden acordar la prestación de una caución para responder de los perjuicios que se ocasionen con ella.

La Eficacia de la Suspensión. Ha planteado no pocos problemas.

* En primer lugar, la imposibilidad de que opere prácticamente, por el simple juego de los plazos. Pues el hecho de la petición ante el órgano de la jurisdicción contencioso-administrativo no produce una suspensión previa mientras no se dicte la oportuna resolución. Por lo que muy frecuente que cuando el tribunal decide la suspensión ya esté ejecutado el acto. Y si esta ejecución es irreversible, la suspensión carece de objeto. Tendrá sentido, sin embargo, en aquellos supuestos en que la ejecución no es irreversible, ya que, una vez realizada, puede volverse a la situación primitiva. Todo ello aconseja se dé a la tramitación de la suspensión la mayor celeridad posible. En este aspecto, la legislación costarricense establece un trámite incidental para el otorgamiento de la suspensión, con el objeto de no violar el derecho de defensa de la administración pública.

* Otro de los problemas planteados es el del ámbito subjetivo de la eficacia de la suspensión cuando el acto objeto de ella afecta a varios interesados. ¿Ha de limitarse la suspensión del acto en lo que afecta al demandante? ¿O ha de surtir efectos erga omnes? Parece evidente que en cuanto lo que se suspende es la ejecución de un acto

³³ González Pérez, Jesús. La justicia administrativa en Costa Rica. Pág. 102

–o disposición-, precisamente el acto o disposición que fue objeto de impugnación, lo es a todos los efectos, cualquiera fuesen las personas a que afecte, hayan o no acudido como demandantes ante la jurisdicción contencioso-administrativa.³⁴

* Desde un aspecto objetivo, la eficacia de la suspensión plantea el gravísimo problema de su inoperancia respecto de un considerable catálogo de actos administrativos. La suspensión opera plenamente en todos aquellos casos en que, con la simple paralización de la actividad ejecutiva, se puede lograr el mantenimiento de la materia del proceso y la efectividad de la sentencia, lo que ocurre normalmente respecto de todos aquellos actos cuyo cumplimiento implica el ejercicio de una actividad.

La duración de la suspensión.

Siendo una medida para asegurar los efectos de un proceso, es indudable que desplegará sus efectos hasta que el proceso termine por sentencia firme. Si la sentencia es estimatoria de la pretensión la situación mantenida por la suspensión devendrá definitiva. Si la sentencia fuese desestimatoria, quedará levantada la suspensión, entrando en juego la determinación de los perjuicios ocasionados.

A fin de evitar que la suspensión se utilice fraudulentamente para mantener una situación de hecho, la ley de Costa Rica prevé un supuesto en que el tribunal puede acordar anticipadamente que se levante la suspensión: cuando la parte demandante no

³⁴ Franco Rojas, José Enrique. El incidente de suspensión cit., Pág. 50

gestionare los autos principales en la diligencia del caso (art.93, párrafo 5). Por su parte la legislación colombiana prevé la extinción de la suspensión en el supuesto de que transcurran 30 días hábiles, a partir del auto que la decretó “si la parte a quien favorece no continúa las gestiones propias del proceso”, si la acción ejercida no es de nulidad (art.156 del Código Contencioso Administrativo). Por su parte, en el ordenamiento mexicano se prevé la posibilidad de revocar la suspensión, estableciendo la ley que, “la suspensión podrá revocarse en cualquier momento del juicio si varían las condiciones en las cuales se acordó, dándose vista al actor por el término de tres días, para que manifieste lo que a su derecho convenga”.

Por su parte el jurista costarricense, Doctor José Enrique Rojas Franco, al referirse al tema, manifiesta en su obra “La suspensión del acto administrativo en la vía Administrativa y Judicial” lo siguiente; El establecimiento de un recurso administrativo o de un proceso contencioso administrativo no suspende la ejecutividad ni ejecutoriedad del acto administrativo recurrido. El órgano ante quien se recurre le da el trámite procesal correspondiente a la impugnación del acto o disposición administrativa, sin embargo, éste es puesto en ejecución por la Administración Pública, quien lo puede “llevar hasta sus últimas consecuencias”. Se ha dicho que “si la interposición del recurso jerárquico no inhibe la ejecutoriedad del acto definitivo, con más razón puede concebirse que la recurribilidad contenciosa no puede dejar sin efecto la esencia operativa del acto”.³⁵ Esto es así, como se dijo, por el carácter ejecutivo y ejecutorio que reviste el acto administrativo, condiciones sin las cuales los fines públicos de la

Administración no podrían alcanzarse en forma real y efectiva, y sobre todo por la cualidad de decisión “pronta” que en ciertos casos es necesaria para la eficiente y eficaz función administrativa. El acto administrativo en general reúne el privilegio de ejecutividad (jurídicamente eficaz), pero hay ciertos casos en que además de ese elemento, contiene su consecuencia necesaria, la ejecutoriedad, la cual es definida como “aquellos actos que imponen deberes positivos o negativos, cuyo cumplimiento pueda no ser voluntariamente aceptado por el obligado” ³⁶

Este principio entraña en sí mismo un privilegio otorgado a la Administración, consistente en que desde el momento en que dicta un acto, en uso de sus facultades regladas o discrecionales, debe ser acatado inexorablemente por el destinatario hasta tanto aquél no sea revocado o declarado nulo en sede administrativa o jurisdiccional.³⁷

Los principios de ejecutoriedad o ejecutividad son una consecuencia necesaria de la potestad de imperio o del ius imperium de los sujetos públicos. Dicha potestad es un poder limitado, pero legitima al sujeto público para imponer unilateralmente su voluntad al destinatario del acto o disposición, a pesar de que estos puedan ser actos anulables o viciados. Deberán ser acatados y ejecutados por ser decisiones públicas hasta tanto no sean declaradas nulas por los órganos competentes en sede administrativa o jurisdiccional. El cumplimiento o la imposición es exclusiva de los sujetos públicos con respecto a los sujetos privados, sean éstos personas individuales, en particular o en

³⁵ Rojas Franco, José Enrique. La suspensión del acto administrativo en la vía administrativa y judicial, Pág. 11.

³⁶ Fiorini, Bartolomé. Manual de Derecho Administrativo, Pág. 1063.

³⁷ González Pérez, Jesús. Tratado de Derecho Procesal, Volumen I.

general o bien respecto de las personas morales (sociedades, asociaciones, cooperativas, colegios profesionales, etc.).

Es conveniente destacar que esa presunción de legitimidad de los actos y su ejecución inmediata a pesar de ser actos anulables, siempre sujeta al servidor agente y solidariamente a la Administración, a la responsabilidad sobre todo civil o patrimonial con respecto del administrado destinatario. Todo lo indicado presupone indudablemente que el poder no es irrestricto o ilimitado, y las consecuencias jurídicas del uso indebido de la potestad puede producir responsabilidad de índole penal para el servidor público que ordena un acto ineficaz o absolutamente nulo.

Se dice que en cuanto a la Suspensión en sede administrativa; La norma mantiene el principio universal de que el establecimiento de cualquier recurso administrativo contra un acto, o la impugnación que aunque sea fundada, bien motivada o razonada, de actos relativamente nulos, no produce el efecto de suspender la ejecución. Empero faculta al servidor público que lo dictó, a su superior jerárquico mediato o inmediato, no hay diferencia, o a cualquier autoridad que pudiera decidir el recurso, a pesar de que se declara incompetente, para suspender su ejecución hasta tanto no se resuelva administrativamente respecto de su validez o invalidez, siempre que su ejecución pueda causar perjuicios graves o de imposible o difícil reparación.

Ahora bien, en cuanto a la Suspensión en sede jurisdiccional, establece el Doctor Rojas Franco que, en la legislación costarricense, a pesar que la impugnación del acto

administrativo firme, no impide a la Administración Pública ejecutarlo con todos sus efectos jurídico-materiales, se ha establecido jurisdiccionalmente el incidente de suspensión del acto impugnado en el proceso principal, como una medida de carácter preventivo o cautelar a fin de evitarle al destinatario del acto, daños o perjuicios de imposible o difícil reparación. Esto último en el caso de si la demanda principal fuese procedente, acordándose, como lógica consecuencia, la anulación del acto o disposición impugnadas. En tal sentido el incidente tiende a garantizar la eficacia de la resolución judicial final que recaiga en el proceso principal, a efecto de no hacer nugatorios o estériles recursos o acciones que establezcan los particulares contra los actos y disposiciones administrativas ilegítimas. En otros términos, no hacer inútil el objeto del proceso contencioso administrativo, cual es el control de la legalidad administrativa, conforme al artículo 49 de la Constitución Política de ese país.

Debe entenderse que la solicitud de suspensión de la ejecución pretendida está únicamente referida al acto o disposición impugnado en el proceso principal. Asimismo que suspende sólo la ejecución de ese acto, el cual se presume válido y eficaz hasta tanto no se decida en el proceso principal su anulación.

El incidente de suspensión del acto impugnado es un recurso que se ejerce ante el órgano contencioso-administrativo, tendiente a enervar o suspender temporalmente la ejecutoriedad del acto. Se diferencia del proceso contencioso-administrativo principal en que no constituye una acción independiente, sino que es un presupuesto de su admisibilidad o en otros términos es condición sine qua non para su admisión y

decisión que se haya establecido la impugnación jurisdiccional contra un acto o disposición de la Administración Pública. En resumen, como incidente que es, tiene supeditada su eficacia formal a la existencia de una demanda principal. En tal hipótesis su carácter es eventual y excepcional. Lo primero ocurre cuando reúne ciertas condiciones jurídico-materiales que hagan nugatoria la decisión principal, y es excepcional por cuanto sólo en ciertos casos la suspensión debe declararse.³⁸

Para terminar de analizar el presente tema, desde el punto de vista doctrinario, hemos de resaltar la importancia que tiene para las legislaciones latinoamericanas, “Las limitaciones constitucionales al poder tributario”, tema que es de suma importancia abordar, ya que el presente trabajo de investigación, se enfoca precisamente dentro del Proceso Contencioso Administrativo en materia Tributaria. Y en aras de buscar la consolidación del sistema democrático de nuestros países y sobre todo, de fortalecer el Estado de Derecho en las instituciones encargadas de ejercer el Control Fiscalizador y el Control Jurisdiccional de la legalidad y juridicidad de los actos de la Administración Tributaria nos vemos en la obligación comentar sobre el mismo.

Al hablar de dichas limitaciones, en la doctrina del derecho argentino tributario, la Doctora Catalina García Vizcaíno, desarrolla en su obra “Derecho Tributario”, Las Limitaciones Constitucionales al Poder Tributario,³⁹ estableciendo que, el Congreso no puede crear cualquier contribución, sino que ella debe estar sujeta a otros principios de carácter sustancial en cuanto al contenido de las normas, dichos principios son:

³⁸ González Pérez, Jesús. Los Recursos Administrativos, Pág. 21.

* *Control Jurisdiccional*: A fin de otorgarle permanencia a la Constitución de ese país, donde los jueces pueden declarar la inconstitucionalidad de las normas, cuando éstas vulneren principios constitucionales.

* *Legalidad*: Desde el punto de vista del derecho tributario material o sustantivo, por este principio no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (“nullum tributum sine lege”). En virtud de este principio, las leyes son interpretadas conforme a su letra y espíritu, vedando la posibilidad de crear impuestos y exenciones por analogía. Además, las obligaciones tributarias nacidas de la ley no pueden ser derogadas por acuerdo de particulares, ni entre éstos y el Estado. Por el principio de legalidad o reserva en materia tributaria, la ley no debe limitarse a proporcionar “directivas generales” de tributación, sino que ella ha de contener, al menos, los elementos básicos y estructurales del tributo (hecho imponible, sujetos pasivos y elementos necesarios para la fijación del quantum, así como las exenciones). Asimismo, se aplica el principio de legalidad para establecer las atribuciones del ente (nacional, provincial o municipal) que ha creado el gravamen, no pudiéndose exceder de su competencia.

* *Capacidad contributiva*: La capacidad contributiva no se reduce a una simple apreciación económica del sujeto pasivo, sino que a veces también se conjugan fines extrafiscales, factores de conveniencia y justicia social para la imposición, en la medida de la razonabilidad.

³⁹ García Vizcaino, Catalina. Derecho Tributario, Tomo I, Pág. 269 y ss.

* *Generalidad*: Se refiere al carácter extensivo de la tributación, de modo de no excluir de su ámbito a quienes tengan capacidad contributiva (apreciada razonablemente), por lo cual la leyes no pueden establecer privilegios personales, de clase, linaje o casta, a fin de salvaguardar la igualdad.

El límite de la generalidad está dado por las exenciones y los beneficios tributarios, y deben ser conferidos por razones económicas, sociales o políticas, pero nunca por privilegios personales o de clase.

* *Razonabilidad*: Enseña García Belsunce que la razonabilidad como garantía constitucional de la tributación funciona: e.1) independientemente, como garantía innominada; y e.2) como complemento de integración o valoración del resto de las garantías constitucionales.

* *No confiscatoriedad*: Agregamos que en materia tributaria se debería considerar confiscatorio el conjunto de gravámenes que absorba una parte sustancial de la renta del obligado al pago, excluyendo los impuestos a los consumos específicos, los tributos aduaneros y los que persiguen expresamente finalidades prohibitivas.

* *Igualdad*: También llamado principio de “isonomía”, el cual dispone que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. Este principio no alude a la igualdad numérica –consiste en que cada habitante pague el mismo importe, como en la “capitación”-, lo cual traería las mayores injusticias, sino a la igualdad de capacidad

contributiva (comprendiendo ésta a la valoración política de una realidad económica, en la medida en que sea razonable); excluye todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra personas o categorías de personas.

* *Equidad*: Este principio significa asegurar sustancialmente el derecho de propiedad y el de trabajar libremente, de modo que si la ley tributaria imposibilitara el ejercicio de esos derechos, destruiría una de las bases esenciales sobre las cuales se apoya todo el sistema (libertad individual).

Sostiene la jurista Catalina García Vizcaíno que, la equidad se halla indiscutiblemente ligada, en sentido lato, a los principios constitucionales de generalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad y proporcionalidad.

* *Proporcionalidad*: Requiere que el monto de los gravámenes esté “en proporción” a las manifestaciones de capacidad contributiva de los obligados a su pago. No prohíbe a progresividad de los impuestos.

3.1.3 Análisis jurídico de la suspensión, en el derecho tributario guatemalteco.

Se ha establecido que, en el derecho tributario guatemalteco no existe norma alguna, que regule lo concerniente a la suspensión propiamente dicha, como figura jurídica procesal, que sirva como un medio para aplazar temporalmente la ejecución del acto

administrativo dictado por la Superintendencia de Administración Tributaria, el cual es impugnado por los contribuyentes en la vía contenciosa administrativa, mientras se decide en esa jurisdicción, la legalidad y juridicidad del acto.

Por esta razón, los contribuyentes en aras de proteger sus intereses patrimoniales ante la administración tributaria y de forma alternativa, hacen uso de la facultad que les otorga la Ley de lo Contencioso Administrativo en el artículo 34, solicitando al Tribunal de lo Contencioso Administrativo que se declare como medida precautoria urgente e indispensable, “la suspensión del acto o resolución administrativa que se impugna”.

Lamentablemente en nuestra legislación el otorgamiento de tal medida precautoria, queda a discreción del órgano jurisdiccional, discreción que los magistrados deberán delimitar al momento de otorgar la SUSPENSIÓN como efecto procesal del planteamiento de una demanda, conforme a lo que establece la doctrina, esto es, que para otorgar la Suspensión del acto impugnado, deben observar varios requisitos doctrinarios, entre los cuales podemos citar los siguientes:

** Que la naturaleza del daño sea de reparación imposible o difícil; extremo que deberá calificar los magistrados previo al otorgamiento de la suspensión, y que de no otorgarla se corra el riesgo de producir un daño irreparable.*

* *Seriedad de los motivos argumentados por la parte actora en la demanda;* esto obliga a que el tribunal estudie los hechos que se controvierten dentro de la demanda planteada, analizando el fondo del asunto y verificando si las pretensiones que la parte actora argumenta, puedan tener un efecto que conlleve declarar con lugar la demanda. Esto con la finalidad de evitar que la parte actora utilice la suspensión, como un instrumento para obstaculizar la actividad administrativa.

* *Que prevalezca el interés público;* Esto en aras de no causar ningún daño al patrimonio del Estado de Guatemala -refiriéndonos a los impuestos omitidos por el contribuyente, los cuales son requeridos por la SAT en concepto de deuda, y que derivado de dicha circunstancia es parte del patrimonio del Estado, que sirve para cumplir con las obligaciones sociales de la nación-.

Ahora bien en cuanto a la *Caución económica*, como requisito para otorgar la suspensión en el Derecho Tributario Guatemalteco, es importantísimo hacer la siguiente acotación jurídica. En el segundo párrafo del artículo 221 de la Constitución Política de la República, se establece lo siguiente: “Para ocurrir a este Tribunal, no será necesario ningún pago o caución previa”; en el presente caso, la suspensión del acto administrativo como providencia precautoria, se solicita en el memorial inicial de demanda y el tribunal de lo contencioso administrativo procede a resolver sobre la procedencia o improcedencia de la misma cuando dicta la resolución que admite para su trámite dicha demanda, tal y como lo establece el artículo 34 el cual en su parte conducente dice: “...El actor podrá solicitar providencias precautorias urgentes o

indispensables. El tribunal resolverá discrecionalmente sobre las mismas en la resolución que admita para su trámite la demanda”.

En ese orden de ideas se puede llegar a establecer que, si el tribunal, al momento de dictar la resolución que da trámite a la demanda contenciosa, solicita una Caución Económica determinada para otorgar la suspensión del acto administrativo como providencia precautoria, esta violando de forma directa el artículo 221 de la Constitución Política de la República, en virtud que el tribunal al negar la suspensión temporal del acto administrativo como providencia precautoria, la cual forma parte de la solicitud inicial de demanda, estaría obstaculizando de manera indirecta al contribuyente el ocurrir a la jurisdicción contenciosa-administrativa, para que dicha actuación sea revisada en cuanto a su legalidad y juridicidad. Lo anterior, se desprende como se dijo antes, no solo de la falta de regulación legal, sino también porque en nuestra legislación no opera la suspensión automática de los actos administrativos que están siendo impugnados por la vía de la jurisdicción contenciosa-administrativa, circunstancia que puede dar opción a que la Administración Tributaria, ejecute la resolución administrativa por la vía del juicio Económico Coactivo, ya que no existe una normativa legal que le prohíba ejecutar la misma. Este supuesto podría desencadenar un sinnúmero de violaciones a la misma Constitución Política de la República, inclusive la violación del mismo artículo 221 de dicha Carta Magna, ya que de cumplirse dicho supuesto, estaría alterando la naturaleza jurídica del proceso contencioso administrativo, en virtud que el mismo no tendría la misma incidencia si la Administración Tributaria hace efectiva la ejecución de la resolución administrativa en la vía del juicio económico coactivo, provocando como consecuencia, no solo un posible

daño patrimonial en el contribuyente, sino la violación del derecho de defensa y debido proceso que la Constitución garantiza.

Se puede analizar entonces, que si la Constitución Política de la República, regula la prohibición de efectuar un pago o caución previa para ocurrir al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, lo hace con la finalidad de garantizarle al ciudadano otras garantías constitucionales, como el Acceso a la Justicia, la Seguridad Jurídica, el Derecho de Defensa y la Presunción de Inocencia, evitando que el Estado y sus instituciones puedan actuar de manera arbitraria. Protección que, muchas de las legislaciones latinoamericanas no otorgan a sus ciudadanos, como es el caso de la legislación costarricense, en la que se prohíbe rotundamente la suspensión del acto administrativo en materia tributaria.

No menos importante es puntualizar sobre la ineficacia del título ejecutivo que la Superintendencia de Administración Tributaria podría utilizar en el juicio Económico Coactivo. Ya que la resolución que pone fin al procedimiento administrativo, y que sirve de base jurídica para plantear el proceso económico coactivo, supone que esta siendo revisada por un tribunal de lo contencioso administrativo, como consecuencia de su impugnación por parte del contribuyente. Hecho que pone en evidencia la ineficacia del título ejecutivo utilizado por la Administración Tributaria, ya que dicha resolución que puso fin al procedimiento administrativo antes aludido, no esta firme, en virtud que en la vía judicial no se ha decidido en cuanto a su legalidad y juridicidad. De manera que, dicho título ejecutivo no lleva aparejado los requisitos necesarios para su validez, que son: cantidad liquida, exigible y de plazo vencido.

3.1.4 Momento procesal oportuno para otorgar la suspensión.

Es interesante ver como las demás legislaciones latinoamericanas prohíben el otorgamiento de la suspensión como medida precautoria dentro del Proceso Contencioso Administrativo en Materia Tributaria, es el caso de la legislación costarricense, que en su ley establece la imposibilidad del otorgamiento de esta figura jurídica procesal en el Derecho Tributario.

Afortunadamente en el Derecho Tributario Guatemalteco, si bien es cierto, la ley no regula de forma específica la figura de la suspensión como se dijo antes, tampoco la prohíbe. Esto obliga a que los contribuyentes busquen que la misma sea otorgada como Providencia Precautoria en la resolución que admite para su trámite el proceso contencioso administrativo, ya que de conformidad con la ley, es este el momento procesal en que el tribunal debe decidir si otorgar o no la suspensión temporal del acto administrativo impugnado, tal y como lo regula el artículo 34 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

En cuanto al procedimiento a seguir para el otorgamiento de las medidas precautorias, la ley únicamente se limita a establecer que las mismas se resolverán en la resolución que admita para su trámite la demanda, de manera que no es necesario procedimiento alguno, sino únicamente otorgarlas o denegarlas en una simple resolución, sin darle

audiencia a la otra parte en forma de incidente, como lo regulan las legislaciones de Colombia y de Costa Rica.

3.1.5 Ilegalidad del otorgamiento de la suspensión del juicio económico coactivo como medida precautoria dentro del proceso contencioso administrativo.

Es interesante analizar como la Administración de Justicia de nuestro país, incurre en graves errores de derecho dentro de la tramitación del Proceso Contencioso Administrativo en materia Tributaria. Ya que dentro del presente trabajo de investigación, se procedió a estudiar y analizar algunas de las resoluciones emitidas, por los dos tribunales que ejercen jurisdicción contenciosa-administrativa en materia tributaria, donde con un criterio errado, proceden a otorgar en la resolución que da trámite a la demanda contenciosa, como medida precautoria, “la suspensión del juicio económico coactivo”.

Si bien es cierto que tal medida es otorgada con la finalidad de proteger al contribuyente, para que el mismo no sea ejecutado por la Superintendencia de Administración Tributaria en aquella instancia, como consecuencia de un actuar arbitrario por parte del órgano administrativo, también es cierto que con el otorgamiento de tal medida precautoria, esta invadiendo la esfera jurisdiccional del tribunal de lo económico coactivo, extralimitándose en sus funciones y facultades que le han sido otorgadas por la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 221, el cual en su parte conducente establece: “...Su función es de contralor de la juridicidad

de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas, así como en los casos de controversias derivados de contratos y concesiones administrativas.”; por lo que dicha resolución es notoriamente ilegal. En ese orden de ideas podemos decir que, el ordenamiento jurídico únicamente faculta al tribunal de lo contencioso administrativo a poder otorgar como medida precautoria “la suspensión del acto o resolución administrativa” que es objeto de impugnación dentro del proceso contencioso.

Ahora bien, si lo correcto es la suspensión del acto o resolución administrativa y no así la suspensión del proceso económico coactivo, nos surge una interrogante, ¿qué pasaría si la Superintendencia de Administración Tributaria, promueve la ejecución en contra del contribuyente ante el juzgado de lo económico coactivo, sin estar firme el fallo administrativo que utilizan como título ejecutivo?, interrogante que respondemos de la manera siguiente: Pasaría que, la ejecución promovida por la Administración Tributaria sería defectuosa y no prosperaría desde ningún punto de vista, ya que el juez al tener a la vista la resolución del tribunal de lo contencioso administrativo, que declara como medida precautoria, la suspensión de la resolución administrativa que se presenta como título ejecutivo, tendría dos posibles soluciones, la primera sería no darle trámite a la demanda, y la segunda sería en el caso de ya haberle dado trámite a la demanda, esperar la oposición del demandado y declararla sin lugar en el auto que pone fin a dicho proceso. Por último, en el juicio económico coactivo, el ejecutado podrá hacer valer la excepción que ataque la eficacia del título ejecutivo.

CAPÍTULO IV

4. El proceso económico coactivo.

4.1 Generalidades

El Estado desarrolla una actividad que se le denomina Financiera, y a través de esta, adquiere los medios necesarios para la existencia, sostenimiento y el cumplimiento de la finalidad que se propone, a través de sus órganos administrativos.

A este respecto Fraga establece que, “el sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado, implica necesariamente gastos que éste debe atender procurándose los recursos pecuniarios indispensables. Estos los recauda el Estado a través de la Actividad Tributaria, que no es más que el impuesto que los ciudadanos están obligados hacer efectivo por mandato legal. De esta forma dice García Oviedo que, “la acción recaudadora comprende dos períodos: Voluntario y Ejecutivo. En el primero la realización de los créditos se efectúa sin medida coactiva alguna, dentro de los plazos reglamentarios. El segundo, que se inicia con la correspondiente diligencia de apremio, el cobro se obtiene coactivamente llegándose, en su caso al embargo y adjudicación de bienes del deudor”.

Históricamente en Guatemala, la acción recaudadora la ejerció en su momento el Ministerio de Finanzas Públicas a través de la Dirección General de Rentas Internas, en la actualidad dicha función la ejerce la Superintendencia de Administración Tributaria, que pertenece también al Ministerio de Finanzas Públicas. En cuanto a los períodos en que se divide la acción recaudadora, como antes se dijo, tenemos un período voluntario, que es el simple requerimiento que la Administración Tributaria le hace al contribuyente en la vía administrativa y éste último hace efectivo el pago de lo requerido sin ningún inconveniente. Ahora bien, el período ejecutivo consiste en el requerimiento de pago que hace la Superintendencia de Administración Tributaria al contribuyente, pero en la vía judicial, ya que dicho sujeto pasivo de la obligación tributaria se negó en la vía administrativa hacer efectivo el pago de lo requerido.

4.2 Definición del proceso económico coactivo.

“Es el medio por el cual el Estado cobra adeudos que los particulares tienen con éste, los que deben ser líquidos, exigibles, de plazo vencido y preestablecidos legalmente a favor de la administración pública”.

Nuestra legislación al respecto, establece en el artículo 171 del Código Tributario que, “El procedimiento económico coactivo es un medio por el cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios.

4.3 Naturaleza jurídica de proceso económico coactivo.

El procedimiento económico-coactivo, se puede establecer que se trata de una ejecución especial en donde el Estado, a través de los órganos administrativos, siempre es la parte actora, contra existencia de un título ejecutivo que persigue el cumplimiento de una obligación del particular a favor del Estado.

4.4 Características del proceso económico coactivo.

- * El juicio Económico-Coactivo, es un proceso de ejecución, persigue el cumplimiento de una obligación o de un adeudo de los particulares, como sujeto activo de los impuestos, arbitrios, tasas, contribuciones, etc.;
- * La parte actora siempre van a ser los órganos administrativos en general;
- * Las pretensiones de la administración pública son de carácter coactivo, es decir por la fuerza;
- * En este caso, la jurisdicción económica coactiva la ejercen los juzgados de lo Económico-Coactivo, los tribunales ordinarios de primera instancia y las salas del tribunal de cuentas. En este caso observamos la primera y segunda instancia.

4.5 Sujetos procesales en el juicio económico coactivo.

- * Ejecutante: Es el acreedor que promueve y lleva a sus últimas consecuencias pecuniarias un juicio ejecutivo contra un deudor moroso, y así ejecutado.
- * Ejecutado: Deudor moroso a quien se embargan los bienes, para venderlos y hacer pago con su producto al acreedor o acreedores en la etapa final de un juicio ejecutivo

4.6 Trámite del juicio económico coactivo.

* Presentación de la demanda;

* El Juez procede a calificar el título ejecutivo. Art. 174 Código Tributario;

* Una vez recibida la demanda económica coactiva, el juez competente deberá resolver dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la interposición, si considera procedentes las medidas precautorias solicitadas... Art. 174 "B".

* Si el título lleva cantidad líquida, exigible y de plazo vencido, el juez procederá a despachar mandamiento de ejecución, ordenando el requerimiento de pago y el embargo de bienes del obligado. Art. 174 Código Tributario;

* En la misma resolución de trámite el juez dará audiencia al ejecutado por el plazo de cinco (5) días hábiles, a efecto que se oponga y haga valer sus excepciones; (si se trata de la ejecución de sentencia, sólo se admiten las excepciones nacidas después de emitida la misma) art. 174 Código Tributario

* Si el ejecutado no comparece, el juez esta facultado para dictar sentencia en la que declarará, según proceda, si ha lugar o no a la ejecución y ordenara el remate de bienes o el pago, en su caso. art. 175 Código Tributario;

* Si el ejecutado se opusiere, deberá razonar su oposición y si fuere necesario, ofrecer la prueba pertinente. Sin estos requisitos, el juez no le dará trámite a la oposición. En este mismo escrito de oposición debe interponer sus excepciones. Art. 176 Código Tributario;

* El juez oirá por cinco días hábiles a la Administración Tributaria y, con su contestación o sin ella, mandará recibir las pruebas por el plazo de diez días hábiles comunes a ambas partes, si lo pidiere alguna de ellas o el juez lo estimare necesario. En ningún caso se otorgará plazo extraordinario de prueba. Art. 176 último párrafo Código Tributario;

* En cualquier estado del proceso se admitirán las siguientes excepciones: Pago, Transacción mediante Acuerdo Gubernativo, Finiquito debidamente otorgado, Prescripción, Caducidad, y las nacidas con posterioridad a la contestación de la demanda y que construyan la eficacia del título.

* Vencido el plazo para oponerse o el de prueba, en su caso, el juez se pronunciará sobre la oposición y las excepciones deducidas. Además, el juez declarará si ha lugar o no hacer trance y remate de los bienes embargados, o pago en su caso, de la deuda tributaria y de las costas judiciales.

CONCLUSIONES

1. El Proceso Contencioso Administrativo Tributario se entiende que, es aquella institución jurídica mediante la cual se desarrollan los principios constitucionales de juridicidad y legalidad, mismos que garantizan al contribuyente su derecho de defensa ante la posible arbitrariedad de la Administración Tributaria, siendo entonces dicho proceso, uno de los medios de control que el Estado ha implementado para resguardar el Estado de Derecho.
2. La Suspensión como figura jurídica procesal, es aquel instrumento que sirve para aplazar temporalmente la ejecución del acto administrativo, y que va ligada a la finalidad que persigue el proceso contencioso administrativo, que es la de revisar la juridicidad y legalidad de los actos de la administración pública, siempre y cuando dicha institución jurídica no sea utilizada con la finalidad de entorpecer la actividad fiscalizadora del Estado.
3. La Suspensión del acto administrativo, como efecto del planteamiento del proceso contencioso administrativo, es la única vía que los contribuyentes encuentran para detener temporalmente la ejecutividad de la resolución que pone fin al procedimiento administrativo, mientras se revisa la legalidad y juridicidad de esta última en la jurisdicción contenciosa-administrativa.
4. Al otorgamiento de la suspensión deben coexistir requisitos que son indispensables para la operatividad de la misma, entre estos: la existencia de un daño de reparación imposible o difícil, la seriedad de los motivos de impugnación y el interés público relevante. El cumplimiento de estos requisitos deberán ser observados minuciosamente por parte del tribunal, al momento de darle trámite a la demanda.

5. La caución económica como garantía para el otorgamiento de la suspensión del acto administrativo, otorgada como Medida Precautoria, deviene inconstitucional, en virtud de confrontar el artículo 221 de la Constitución Política de la República, así como la violación al Derecho de Defensa y a la garantía constitucional de Presunción de Inocencia.

RECOMENDACIONES

1. El Congreso de la República debe emitir una nueva Ley de lo Contencioso Administrativo, que regule instituciones jurídicas propias del derecho procesal administrativo, las cuales deberán dar una sustentación jurídica que sea apropiada a la naturaleza del proceso contencioso administrativo y conduzcan a materializar los principios constitucionales de legalidad y juridicidad.
2. El otorgamiento de la suspensión del acto administrativo no debe ser una facultad discrecional del órgano jurisdiccional, por lo que el organismo legislativo deberá modificar la Ley de lo Contencioso Administrativo, delimitando mediante una norma jurídica, cuales serán los parámetros que se utilizarán para el otorgamiento de la suspensión ya aludida.
3. La suspensión del acto administrativo debe operar de forma automática, al momento del plantear el proceso contencioso administrativo tributario, suspendiendo provisionalmente el acto administrativo en mención, mientras se dilucida el asunto principal, de manera que el Congreso de la República deberá modificar, tanto la Ley de lo Contencioso Administrativo, como el Código Tributario en cuanto a la operatividad de dicha figura jurídica procesal.
4. Se recomienda a los Tribunales de lo Contencioso Administrativo, que conocen en materia tributaria, que no deben fijar caución económica alguna, como garantía para el otorgamiento de la suspensión del acto administrativo solicitada como medida precautoria, por confrontar el Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala.
5. Se recomienda a los Tribunales de lo Contencioso Administrativo, que conocen en materia tributaria, que deben abstenerse de otorgar como Medida Precautoria, la suspensión del juicio económico coactivo, para no invadir la

esfera jurisdiccional y extralimitarse en cuanto a las facultades que le otorga el Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

BIBLIOGRAFIA

AGUIRRE GODOY, Mario. **Derecho Procesal Civil de Guatemala, tomo I.** Editorial Vile, Guatemala 2001, segunda edición.

CALAMANDREI, Piero. **Introducción al estudio sistemático de las providencias precautorias.** Editorial Parleto, Italia 1981, tercera edición.

CALDERÓN MORALES, Hugo H. **Derecho Procesal Administrativo. Edi-Gital,** Guatemala 2002, tercera edición actualizada.

CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho Procesal Administrativo, tomo II parte especial.** Guatemala 2002, Treceava edición.

FIORINI, Bartolomé. **Manual de Derecho Administrativo.** Editorial Fracci, Italia 1992, sexta edición.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho Tributario, Tomo I parte general, 2ª.** Ediciones Depalma, Buenos Aires 1999, segunda edición.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. **Derecho Procesal Administrativo Hispanoamericano.** Editorial Castilla, Madrid 1978, tercera edición.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. **El control judicial de la administración pública.** Editorial Castilla, Madrid 1976, segunda edición.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. **Tratado de Derecho Procesal Administrativo.** Ediciones Temis, Madrid 1981, tercera edición.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús. **La Justicia Administrativa en Costa Rica.** Editorial Trosor, Costa Rica 1988, segunda edición.

MEZA DUARTE, Eric. **Manual de Derecho Administrativo**. Serviprensa, Guatemala 2004, primera edición.

OSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, Editorial Heliasta, Buenos Aires, Argentina 2007, Edición treinta y cinco.

ROJAS FRANCO, José Enrique. **El Incidente de Suspensión del acto administrativo en la vía judicial**. Mundo Gráfico, San José, Costa Rica 1999, cuarta edición.

Legislación:

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

Código Procesal Civil y Mercantil. Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, Decreto Ley número 107, 1964.

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

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

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

Ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Congreso de la República, Decreto 1-98, 1998.